



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 10950.726277/2012-22
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-007.482 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de agosto de 2019
Recorrente DEOLINDA BRIOLI NOGAROLI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO.

Tributa-se o ganho de capital da pessoa física, com alíquota de 15%, considerando-se com base de cálculo a diferença positiva entre o valor de alienação dos bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição, observados os fatores de redução previstos na legislação.

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA.

Aplica-se a multa de ofício qualificada de cento e cinquenta por cento (150%) quando resta caracterizada a conduta dolosa do contribuinte.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS A SÓCIOS. EMPRESA TRIBUTADA PELO LUCRO PRESUMIDO COM APURAÇÃO DE RECEITAS PELO REGIME DE CAIXA. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL PELO REGIME DE COMPETÊNCIA. TRIBUTAÇÃO DOS VALORES EXCEDENTES AO LUCRO PRESUMIDO.

Os valores distribuídos aos sócios, excedentes ao lucro presumido da pessoa jurídica, sujeitam-se à incidência do imposto de renda quando a fonte pagadora é tributada pelo lucro presumido e adota o regime de caixa para reconhecimento de suas receitas, ainda que a escrituração contábil da empresa aponte a existência de lucro superior ao presumido.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. TRIBUTAÇÃO.

O acréscimo patrimonial da pessoa física, não justificado por rendimentos declarados ou comprovados, está sujeito à incidência do imposto de renda.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. EMPRÉSTIMOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA TRANSFERÊNCIA DE NUMERÁRIO.

A alegação de que o acréscimo patrimonial tem respaldo em empréstimos em dinheiro só pode ser aceita se vier acompanhada de prova inequívoca da ocorrência da operação, inclusive com a comprovação da efetiva transferência do numerário.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. SALDO DE RECURSOS DO ANO ANTERIOR. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Na apuração de variação patrimonial a descoberto, eventual saldo em dinheiro do final do ano anterior só pode ser considerado como origem de recursos se tiver sido informado pelo contribuinte na sua declaração e se houver comprovação de sua existência.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. AQUISIÇÃO DE IMÓVEL. PREÇO CONSTANTE DE ESCRITURA PÚBLICA MUITO INFERIOR AO VALOR DE MERCADO. ARBITRAMENTO DOS RECURSOS APLICADOS.

Na apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, a fiscalização pode efetuar o arbitramento dos recursos aplicados na aquisição de imóvel, quando se constata que o valor constante da escritura pública está muito aquém do valor de mercado do bem e não é corroborado por outros elementos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Fernanda Melo Leal, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Júnior, que deram provimento parcial ao recurso, reconhecendo a isenção do Imposto e Renda na distribuição de lucros.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Fernanda Melo Leal (Suplente Convocada), Gregório Rechmann Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci, Luís Henrique Dias Lima, Mauricio Nogueira Righetti, Paulo Sérgio da Silva e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância, transcreveremos o relatório constante do Acórdão n.º 06-41.213, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Curitiba/PR, fls. 598 a 635:

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a contribuinte acima identificada, para exigência dos seguintes valores, relativos ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF dos Exercícios de 2009, 2010 e 2011 (respectivamente, Anos-Calendário de 2008, 2009 e 2010):

Imposto	R\$ 742.694,65
Juros de mora (calculados até 11/2012)	R\$ 198.327,98
Multa proporcional	R\$ 699.877,99
Valor do crédito tributário apurado (total)	R\$ 1.640.900,62

Segundo consta no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal, a exigência é decorrente da constatação de que houve omissão e falta de recolhimento do imposto em relação aos seguintes rendimentos tributáveis:

- Valores recebidos da pessoa jurídica Florença Administradora de Bens e Participações Sociais Ltda. (CNPJ 10.750.799/0001-97), excedentes ao lucro presumido da mesma, diminuído dos impostos e contribuições. Esses valores totalizaram R\$ 1.257.229,87 no ano-calendário de 2009 e R\$ 470.177,09 no ano-calendário de 2010. A contribuinte havia informado esses valores em sua declaração de ajuste anual como rendimentos isentos (distribuição de lucros), baseando-se em Demonstrativo de Resultado do Exercício – DRE e Balanço Patrimonial BP elaborados com base na escrituração contábil da pessoa jurídica, na qual foi apurado lucro contábil consideravelmente superior ao lucro presumido que serviu de base de cálculo para os impostos e contribuições devidos pela empresa. Esse lucro contábil foi desconsiderado pela fiscalização, por ter sido apurado a partir de receitas não oferecidas à tributação. Como a pessoa jurídica, cuja atividade se desenvolvia no ramo imobiliário, estava submetida à tributação pelo lucro presumido com reconhecimento de receitas pelo regime de caixa, a fiscalização entendeu que ela não poderia utilizar o lucro apurado em sua escrituração contábil como referência para distribuição de lucros com isenção, pois esse lucro contábil é decorrente do reconhecimento de receitas pelo regime de competência, o que não guarda coerência e não pode ser comparado com o lucro presumido apurado com base no regime de caixa. Os fundamentos e a argumentação desenvolvida pela fiscalização estão mais detalhados no Termo de Verificação Fiscal. A multa em decorrência dessa infração foi aplicada no percentual mínimo (75%).

- Acréscimo patrimonial a descoberto verificado nos meses de fevereiro, março, abril, maio e dezembro de 2009, totalizando o valor de R\$ 347.742,05. Esses valores foram apurados mediante confronto dos recursos disponíveis e dos dispêndios/aplicações da contribuinte, o que foi feito por meio de fluxo financeiro mensal denominado “Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial”. A fiscalização destacou que para efeito de simplificação não foram consideradas as operações de cunho meramente econômico, sem movimentação financeira. Destacou também que não foram consideradas as operações cujas comprovações não se fizeram suficientemente robustas pela contribuinte, especialmente em relação a movimentações de valores decorrentes de supostos empréstimos tomados/concedidos junto a pessoas físicas. Foi desconsiderado também o valor do saldo em moeda corrente nacional informado na declaração da contribuinte, em virtude da ausência de comprovação. Os fundamentos e a argumentação desenvolvida pela fiscalização estão mais detalhados no Termo de Verificação Fiscal e no respectivo Anexo I, no qual constam comentários e explicações relativo ao “Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial”. A multa aplicada em decorrência dessa infração também foi no percentual mínimo (75%).

- Ganho de capital auferido na alienação de imóvel constituído pela “data de terras nº 12/7-A e 13/7-B da quadra 57 com área de 1.622,33 m²”. A fiscalização apurou que esse bem foi adquirido pela contribuinte autuada no dia 28/03/2006 pelo valor de R\$ 70.000,00 e foi vendido em 16/12/2008 pelo valor de R\$ 1.500.000,00, tendo como adquirente a pessoa jurídica Évora Comercial de Gêneros Alimentícios Ltda. Assim apurou-se um ganho de capital bruto de R\$ 1.430.000,00, ao qual foram aplicados os fatores de redução previstos na legislação, chegando-se assim ao ganho de capital tributável de R\$ 1.269.840,00. Como o ganho de capital está sujeito à tributação definitiva no momento do recebimento do rendimentos e o valor da venda foi recebido pela contribuinte de forma parcelada, o imposto foi calculado sobre cada recebimento, considerando-se as seguintes bases de cálculo: R\$ 846.560,00 no mês 12/2008, R\$ 199.788,16 no mês 02/2009, R\$ 11.851,84 no mês 05/2009 e R\$ 211.640,00 no mês 06/2009. Os fundamentos e a argumentação desenvolvida pela fiscalização estão mais detalhados no Termo de Verificação Fiscal. A multa aplicada em decorrência dessa infração foi de 150%, pois a fiscalização entendeu que a informação do referido ganho de capital como rendimento isento, sem nenhuma justificativa concreta e plausível, caracterizou a intenção da pessoa física de ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

A contribuinte apresentou impugnação tempestiva, com as alegações a seguir sintetizadas:

- Inicia questionando a apuração de imposto sobre ganho de capital, afirmando que a fiscalização criou teses inapropriadas para desconsiderar fatos e eventos devidamente documentados e acabou incorrendo em contradição quanto à ocorrência do fato gerador. Afirma que o imóvel foi vendido à empresa Évora pelo valor de R\$ 1.500.000,00, montante recebido em moeda corrente nacional da seguinte forma: R\$ 1.000.000,00 em 28/12/2008, R\$ 236.000,00 em 16/02/2009, R\$ 13.000,00 em 28/05/2009, R\$ 1.000,00 em 28/05/2009 e R\$ 250.000,00 em 28/05/2009. Contudo, observa que a fiscalização considerou que as parcelas de R\$ 1 milhão e de R\$ 250 mil não foram efetivamente recebidas em numerário, tendo havido apenas mutações na contabilidade das empresas envolvidas. Contesta esse ponto de vista do fisco, dizendo que os pagamentos realmente foram efetuados em dinheiro, e argumenta que se não houve o efetivo pagamento em moeda corrente nacional (conforme afirmado pela fiscalização) o que existia na época era apenas um crédito da contribuinte auçada, ou seja, apenas uma expectativa de recebimento do dinheiro. Nesse contexto, entende que, sob a ótica empregada pelo fiscal, não houve disponibilidade econômica do numerário e, portanto, não poderia ter havido incidência do imposto de renda relativo ao ganho de capital sobre o valor de R\$ 1 milhão em 2008 e sobre o valor de R\$ 250 mil em 2009, conforme disposto no artigo 21 da Lei 7.713/1998 e artigo 31 da Instrução Normativa SRF nº 84/2001.

- Ainda em relação ao ganho de capital, questiona a multa agravada de 150%, afirmando a aplicação dessa penalidade só é possível quando for evidente a conduta dolosa. Assevera que compete à autoridade fazendária demonstrar a existência da intenção de sonegar, o que não ocorreu no caso dos autos. Aduz que o fato de a contribuinte ter equivocadamente declarado o valor do ganho capital como rendimento isento não retarda o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade fazendária, pois o imóvel não foi declarado como sendo de propriedade da contribuinte no ano de 2008 (dando conta da alienação) e, além disso, o ganho de capital tem tributação exclusiva e não está sujeita a ajuste na declaração anual. Destaca ainda o fato de que em nenhum momento tentou-se mascarar a venda do imóvel, que foi realizada por instrumento público e transcrita no registro de imóveis. Do mesmo modo, afirma que a resposta à intimação fiscal, esclarecendo que houve erro no preenchimento da declaração também não caracteriza o intuito de fraude. Por fim, menciona que a simples ausência de recolhimento do tributo não é causa de agravamento da multa, conforme Súmula CARF nº 14, devendo então reduzir-se a multa para 75% do imposto lançado.

- Contesta a tributação dos lucros distribuídos pela empresa Florença Administradora de Bens e Participações Sociais Ltda, afirmando que esses valores estavam amparados pela isenção do art. 10 da Lei 9.249/95. Afirma que a referida empresa atua no ramo de compra e venda de unidades imobiliárias, é optante pelo lucro presumido, apura o pagamento do IRPJ/CSLL/PIS/COFINS pelo regime de caixa, possui escrituração comercial e apura sua contabilidade de acordo com a legislação e com as normas contábeis geralmente aceitas. Esclarece que o resultado apurado na Demonstrativo de Resultado do Exercício – DRE observa os registros contábeis efetuados pelo regime de competência, mas para fins de recolhimento dos impostos e contribuições utiliza o regime de caixa, conforme lhe faculta a legislação. Destaca que a norma isentiva se refere aos lucros e dividendos “calculados com base nos resultados” e que para a apuração de resultados a empresa precisa seguir a legislação comercial, que é clara clara ao determinar o reconhecimento das receitas pelo regime de competência. Destaca também que a norma isentiva não prevê nenhuma restrição, nem condiciona a distribuição dos lucros isentos à prévia tributação na pessoa jurídica, e nesse sentido cita alguns julgados dos antigos Conselhos de Contribuintes (atual CARF).

- Continua a tratar desse assunto, afirmando que a autoridade fiscal equivocou-se ao criar a tese de que só podem ser distribuídos com isenção os lucros que tenham sido previamente tributados. A partir desse ponto, começa a analisar e rebater cada um dos fundamentos invocados pela fiscalização.

- Quanto à afirmação do auditor fiscal de que a empresa poderia lesar o fisco migrando a qualquer momento do regime de caixa para o de competência, esclarece que o § 3º do art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 345/2003 prevê que em tal hipótese a empresa tem de reconhecer e oferecer à tributação todas as receitas diferidas, de modo que não há motivo para o receio do fiscal.
- Quanto à afirmação do fisco de que não se pode permitir que a empresa utilize simultaneamente dois regimes de escrituração e reconhecimento de receitas (cada um para o fim específico que lhe seja mais favorável), rebate alegando que a legislação comercial só admite o regime de competência e que a legislação tributária permite o recolhimento dos impostos na medida do recebimento das receitas, existindo então dois momentos distintos de apuração de “receita”: um contábil e outro para determinação da receita tributável.
- No que se refere à afirmação de que a possibilidade de distribuição de lucros superiores à base de cálculo do lucro presumido pressupõe critérios idênticos para ambas as apurações, afirma que o auditor fiscal deixou de indicar qual seria o preceito legal ou normativo que ampara essa conclusão e afirma que nem mesmo os atos expedidos pela Receita Federal prevêem essa exigência. Afirma que a fiscalização está atuando como legislador positivo, pois a aparentemente está pretendendo criar um novo regime tributário – o do lucro contábil e o do lucro fiscal – no qual apenas o lucro fiscal poderia ser distribuído com isenção do imposto de renda.
- Destaca que os lucros distribuídos pela empresa Florença correspondem exatamente ao lucro apurado com base no regime de competência, sendo que na informação desse resultado foi considerado integralmente o impacto da tributação de IRPJ/CSLL/PIS/COFINS, através de uma provisão, de forma que a parcela relativa aos tributos não é distribuída aos sócios.
- No que tange à afirmação de que a intenção do art. 10 da Lei 9.249/95 era a de evitar a tributação de receitas que já haviam sido tributadas na pessoa jurídica, alega que não se deve buscar aquilo que o legislador quis, mas sim o que consta objetivamente no texto legal, em face dos princípios da estrita legalidade e da segurança jurídica, de forma que se a legislação não menciona que a receita deve ser previamente tributada para que o lucro seja isento, não cabe ao intérprete fazê-lo. Destaca que a Lei 9.249/95 revogou expressamente o art. 46 da Lei 8.981/95, o qual previa a necessidade de que o rendimento isento correspondesse ao montante do lucro presumido diminuído dos impostos. Afirma ainda que o Supremo Tribunal Federal nunca declarou a inconstitucionalidade da tributação do lucro da pessoa jurídica concomitantemente com o do sócio pessoa física, e assevera que a instituição da isenção para a pessoa física é uma opção legislativa que não está relacionada com o propósito de evitar bitributação, mas sim com questões macroeconômicas, visando ao aumento de investimento, crescimento da produção e diminuição do endividamento, conforme se depreende da Exposição de Motivos da Lei 9.249/95.
- Alega que o único dispositivo que poderia amparar a autuação do fiscal seria o inciso XIX do artigo 55, do RIR/99, que não foi citado na autuação, e nem poderia sê-lo, porque a lei ordinária que amparava a referida previsão foi revogada. Assevera que o artigo 48 da Instrução Normativa SRF nº 91/1997, citado como fundamento para o lançamento, é decorrente daquele dispositivo e, portanto, está contaminado com o mesmo vício. Afirma que os outros dispositivos citados para fundamentar a tributação – art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713/1998, art. 3º da Lei nº 9.250/95 e artigos 37 e 83 do RIR/99 – são regras genéricas que não preveem expressamente a incidência sobre os lucros e são inaplicáveis ao caso em função da norma isentiva contida no art. 10 da Lei nº 9.249/1995.
- Ainda em relação aos lucros distribuídos pela empresa Florença, alega que no ano de 2009 o montante de R\$ 1.250.000,00 foi integralizado no capital social da própria empresa, incidindo assim também a regra isentiva prevista no art. 3º da Lei nº 8.849/94. Esclarece que essa isenção só é afastada quando ocorre alguma das hipóteses previstas no § 4º do referido dispositivo (redução de capital social ou liquidação na forma de

partilha do acervo líquido), situações que nunca ocorreram, conforme se comprova pela documentação anexada.

- Argumenta também que em relação à parcela que foi integralizada no capital social o fato gerador do imposto de renda não se perfectibilizou, pois não ocorreu o efetivo pagamento em espécie, conforme exigido pelo art. 37 do RIR/99.

- Por fim, quanto a essa matéria, questiona o entendimento da fiscalização de que os valores do IRPJ/CSLL/PIS/COFINS devem ser deduzidos do lucro distribuível com isenção. Sustenta que a Instrução Normativa n.º 93/1997 não tem amparo legal nesse ponto.

- Em relação à apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, inicia questionando o fato de a fiscalização ter desconsiderado diversas operações por considerar que as mesmas não estavam robustamente comprovadas. Alega que prestou todas as informações solicitadas e que a autoridade fiscal não poderia ter desconsiderado os casos em que se informou ter havido trânsito do dinheiro em espécie, pois isso foi uma opção legítima das partes e não cabe à fiscalização determinar a forma pela qual os contribuintes devem fazer suas transações. Assevera que informou o nome das pessoas com quem transacionou e apresentou contratos e outros documentos que atestavam a circulação dos valores em moeda corrente nacional, havendo sempre lastro financeiro para essas operações, não havendo porque se duvidar de sua efetividade.

- Afirma que os documentos assinados pelas partes são “enunciados de fato” que presumem-se verdadeiros, conforme art. 368 do Código de Processo Civil. Alega que não se pode exigir registro público para reconhecimento de validade a esses documentos, pois o artigo 221 do Código Civil derogou parcialmente o art. 127, I, da Lei n.º 6.015/73 (Lei dos Registros Públicos). Nesse sentido, cita recente acórdão do CARF. Assevera que a fiscalização trabalhou apenas no campo hipotético e não apontou qualquer fato que leve a crer que os contratos apresentados foram celebrados em data diferente da que neles constava. Acrescenta que não é razoável exigir que empréstimos entre familiares sejam registrados em cartório. Afirma que a desclassificação das notas promissórias apresentadas em razão da ausência de aval não tem o mínimo amparo na legislação e esclarece que a falta de participação do credor na emissão decorre da própria natureza desse título.

- Alega ainda que as pessoas físicas que participaram dos empréstimos possuíam lastro em recursos provenientes de pessoas jurídicas, cujas contabilidades registram as operações ocorridas, e como exemplo desse fato cita o recebimento pela impugnante do valor de R\$ 1 milhão da empresa Évora em decorrência da venda de imóvel. Afirma que se a fiscalização não negou lastro na transferência de pessoas jurídicas para pessoa física, não haveria porque negá-lo na transferência de recursos financeiros entre as pessoas físicas, quando sua origem está devidamente comprovada pela contabilidade de pessoas jurídicas. Contesta a afirmação do fiscal de que a movimentação de numerário em espécie colocaria em risco a segurança das pessoas envolvidas e alega que se há suspeita em relação aos empréstimos alegados a fiscalização deveria verificar os contribuintes envolvidos nos anos subsequentes, pois se houve empréstimo, haverá devolução, e se por acaso não houver lastro para tanto, aí sim o fisco estaria autorizado a exigir o tributo.

- Continua tratando da apuração de acréscimo patrimonial a descoberto e passa a demonstrar a existência de diversas impropriedades nos cálculos realizados pela fiscalização.

- Afirma que não se pode considerar como dispêndio o valor do desconto simplificado da declaração de ajuste anual, pois a legislação prevê apenas que o referido desconto não serve para comprovar acréscimo patrimonial, não havendo fundamento legal para a ficção utilizada pelo auditor-fiscal.

- Alega que os pagamentos à empregada Solange, cuja média mensal foi de R\$ 163,43, têm lastro no fluxo de caixa da impugnante.

- Afirma que o valor da aquisição do imóvel “Lote 139-I da Gleba Ribeirão Maringá” foi realmente de R\$ 236.000,00 (correspondente a fração ideal de 40% do imóvel), conforme constou na escritura. Argumenta que deve-se atribuir veracidade às informações constantes da escritura pública, que só pode ser infirmada por prova em sentido contrário e alega que não existem dúvidas quanto à existência de lastro para a realização dessa aquisição em moeda corrente nacional, em face do que restou assentado no parágrafo 12 do Termo de Verificação Fiscal.
- Observa que o auditor-fiscal teceu uma série de elucubrações hipotéticas para considerar que o valor efetivamente pago pela aquisição do referido imóvel foi o valor utilizado como base para o ITBI (R\$ 1.213.797,52), e não o valor que constou na escritura (R\$ 590.000,00). Assevera que para fazer o que fez a fiscalização teria de produzir prova robusta de que houve desembolso de valor superior ao constante da escritura, o que não ocorreu. Afirma que a fiscalização pretendeu aplicar uma presunção, segundo a qual o valor da transação não pode ser inferior à base de cálculo do ITBI, e destaca que essa é uma presunção *hominis*, sem base legal, portanto inaplicável em direito tributário, em face dos princípios da capacidade contributiva e da estrita legalidade.
- Discorre sobre os critérios previstos na legislação municipal de Maringá e afirma que a prefeitura não avaliou adequadamente a forma, os acidentes naturais e outras características do terreno, e assim acabou inflando indevidamente a base de cálculo do ITBI. Afirma também que o fato de a legislação municipal fazer referência à “aferição do mercado imobiliário” para determinação da base do ITBI não pode ser considerado determinante, pois é normal que dentro de uma mesma região haja imóveis com características diversas, o que faz com que o valor do metro quadrado também seja distinto. Conclui então que a base de cálculo do ITBI não configura sequer um indicio de que o valor efetivo da transação foi maior do que constou na escritura, e nesse sentido cita decisão proferida por Delegacia de Julgamento da Receita Federal.
- Afirma que a fiscalização deveria comprovar que algum imóvel, em condições semelhantes ao adquirido pela contribuinte, foi comprado por valor muito superior ao praticado no presente caso, aplicando assim, por analogia, o § 2º do art. 465 do RIR/99. Destaca que o cadastro da prefeitura não se presta a essa finalidade, pois está baseado em médias de mercado e não compara imóveis com qualidades semelhantes. Afirma que em relação à compra de outro imóvel, de metragem quadrada parecida, o auditor-fiscal acolheu o valor declarado pelas partes na escritura, de forma que foram utilizados critérios diversos para analisar operações semelhantes.
- Em relação à hipoteca feita sobre o imóvel um ano e meio depois, no valor de R\$ 7.079.760,00, esclarece que houve valorização decorrente de planejamento viário a ser implantado na região. Afirma que esse fato não foi considerado no cálculo da prefeitura, o que se comprova pela circunstância de que a avaliação do imóvel para fins de ITBI em 2012 foi de R\$ 2.120.000,00. Conclui que isso demonstra que a prefeitura realmente não leva em conta os “valores aferidos no mercado imobiliário”, apesar da previsão legal nesse sentido.
- Por fim, quanto a esse assunto, argumenta que para aplicação de uma presunção deve haver conexão certa e inequívoca entre o fato indiciário e o fato a ser provado, o que não ocorre no caso, pois ainda que se entenda que o preço do imóvel é superior ao valor declarado na escritura, não é necessário que o recurso tenha saído proporcionalmente de cada um dos adquirentes, haja vista que a proporção indicada na matrícula do imóvel diz respeito ao percentual da área que cabe a cada parte e não significa que cada uma tenha pago o preço total na mesma proporção.
- Ainda em relação ao acréscimo patrimonial a descoberto, afirma que por equívoco deixou de declarar o rendimento isento de R\$ 8.900,00 recebido a título de distribuição de lucros em dezembro de 2009 da empresa Florença, valor esse que está comprovado por transferência bancária em anexo e foi tributado indevidamente pela fiscalização, devendo constar do fluxo de caixa mensal elaborado pela fiscalização.

- Afirma que deve ser considerado como origem de recursos no mês de janeiro de 2009 o valor de R\$ 20.000,00, correspondente à diferença entre o valor de R\$ 1 milhão recebido em 28/12/2008 da empresa Évora pela venda de um imóvel e o empréstimo efetuado nessa mesma data para seu filho Francisco, no montante de R\$ 980.000,00.

- Alega que no ano de 2008 recebeu rendimentos da empresa Évora, os quais devem ser considerados como patrimônio apto a acobertar as aquisições realizadas em 2009, haja vista que nessa época a contribuinte não tinha despesas e não possuía nem conta bancária, pois morava com seu filho Francisco, que era responsável pelo pagamento de todas as contas e despesas da casa, conforme comprovantes em anexo.

- Menciona também um empréstimo de R\$ 20 mil ocorrido no ano de 2008, contraído junto a Valdir Nogaroli Junior, o que também deveria ser considerado patrimônio apto a amparar os gastos realizados no ano de 2009.

- Contesta o fato de a fiscalização ter desconsiderado os pagamentos efetuados por seu filho Francisco no decorrer do ano de 2009, a título de devolução do empréstimo de R\$ 980.000,00, com lastro na contabilidade da empresa Évora, conforme tabela demonstrativa.

Ao final, a contribuinte fez um breve resumo de seus argumentos e requereu o integral provimento de sua impugnação, com o consequente cancelamento integral do Auto de Infração.

Ao julgar a impugnação, a 7ª Turma da DRJ em Curitiba/PR, por unanimidade de votos, concluiu pela sua procedência parcial, cancelando parte da omissão decorrente do acréscimo patrimonial a descoberto, o que importou na redução do valor total do crédito tributário apurado de R\$ 1.640.900,62 para R\$ 1.635.986,04 (com juros de mora calculados até 11/2012), conforme assim ementado no *decisum*:

GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO.

Tributa-se o ganho de capital da pessoa física, com alíquota de 15%, considerando-se com base de cálculo a diferença positiva entre o valor de alienação dos bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição, observados os fatores de redução previstos na legislação.

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA.

Aplica-se a multa de ofício qualificada de cento e cinquenta por cento (150%) quando resta caracterizada a conduta dolosa do contribuinte.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS A SÓCIOS. EMPRESA TRIBUTADA PELO LUCRO PRESUMIDO COM APURAÇÃO DE RECEITAS PELO REGIME DE CAIXA. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL PELO REGIME DE COMPETÊNCIA. TRIBUTAÇÃO DOS VALORES EXCEDENTES AO LUCRO PRESUMIDO.

Os valores distribuídos aos sócios, excedentes ao lucro presumido da pessoa jurídica, sujeitam-se à incidência do imposto de renda quando a fonte pagadora é tributada pelo lucro presumido e adota o regime de caixa para reconhecimento de suas receitas, ainda que a escrituração contábil da empresa aponte a existência de lucro superior ao presumido.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. TRIBUTAÇÃO.

O acréscimo patrimonial da pessoa física, não justificado por rendimentos declarados ou comprovados, está sujeito à incidência do imposto de renda.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. EMPRÉSTIMOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA TRANSFERÊNCIA DE NUMERÁRIO.

A alegação de que o acréscimo patrimonial tem respaldo em empréstimos em dinheiro só pode ser aceita se vier acompanhada de prova inequívoca da ocorrência da operação, inclusive com a comprovação da efetiva transferência do numerário.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. SALDO DE RECURSOS DO ANO ANTERIOR. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Na apuração de variação patrimonial a descoberto, eventual saldo em dinheiro do final do ano anterior só pode ser considerado como origem de recursos se tiver sido informado pelo contribuinte na sua declaração e se houver comprovação de sua existência.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. AQUISIÇÃO DE IMÓVEL. PREÇO CONSTANTE DE ESCRITURA PÚBLICA MUITO INFERIOR AO VALOR DE MERCADO. ARBITRAMENTO DOS RECURSOS APLICADOS.

Na apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, a fiscalização pode efetuar o arbitramento dos recursos aplicados na aquisição de imóvel, quando se constata que o valor constante da escritura pública está muito aquém do valor de mercado do bem e não é corroborado por outros elementos.

Cientificada da decisão de primeira instância, em 6/6/13, segundo o Aviso de Recebimento (AR) de fl. 639, a Contribuinte, por meio de seus advogados (procuração de fl. 731), interpôs o recurso voluntário de fls. 641 a 728, em 2/7/13, alegando, em síntese, o que segue:

2. Ganho de Capital

[...]

O que se sustentou [...], na impugnação, foi que as ilações da fiscalização, desconsiderando os documentos apresentados e a realidade dos fatos, acabam por criar situações contraditórias, pois apesar da Recorrente ter recebido efetivamente os recursos em espécie, conforme informações prestadas ao Sr. Fiscal, ter-se-ia que negar a incidência do IRPF, pois, pelas premissas fáticas fixadas pelo fiscal (desconsiderando fatos e documentos), a Recorrente não teria recebido em dinheiro as parcelas de R\$ 1.000.000,00 (2008) e R\$ 250.000,00 (2009). Se realmente não tivessem sido percebidos em dinheiro o valor de R\$ 1 milhão e R\$ 250 mil sequer se poderia cogitar da incidência do imposto de renda na modalidade de ganho de capital, pois a exigibilidade do IRPG (*sic*) está condicionada ao efetivo recebimento do numerário decorrente da venda, cf. art. 21 da Lei nº 7.713/1988 e art. 31 da IN RFB nº 84/2001:

[...] sustentou-se que se a Recorrente não recebeu R\$ 250.000,00 em dinheiro (como defende o Fiscal) e tem um empréstimo com a empresa Évora do mesmo montante, subsequente a este evento da venda, não se tem por havido o fato gerador do IRRF (*sic*), como defende a decisão recorrida, pois não houve disponibilidade financeira deste recurso. Veja-se que na realidade dos fatos a empresa Évora pagou R\$ 250 mil à Recorrente, que posteriormente emprestou novamente estes recursos para a empresa. Mas essa realidade dos fatos é negada indevidamente pelo fiscal, assim como em relação a outros fatos descritos para justificar o lançamento por suposta omissão de rendimentos.

[...]

Assim, sob o ponto de vista da fundamentação do auto de infração, não seria possível exigir, em 2008, imposto de renda sobre o ganho de capital de R\$ 1 milhão de reais, e em 2009 sobre os R\$ 250 mil, os quais foram recebidos somente em 2010, cf. já demonstrado.

2.1 Inaplicabilidade da multa agravada de 75 para 150%

O Sr. Fiscal aplicou multa agravada duplicando o percentual de 75% porque a Recorrente informou em sua “DAA os ganhos provenientes da alienação em análise como rendimentos isentos”

[...]

O Fiscal pretendeu enquadrar a conduta por ele descrita no inciso I do artigo 71 da Lei nº 4.502/1964 [sonegação].

O dolo não se alega, se prova. Compete, portanto, à autoridade fazendária, demonstrar que existia que existia intenção do contribuinte em sonegar a ocorrência do fato gerador, o que não ocorreu na hipótese dos autos.

[...]

A própria decisão recorrida reconhece que o contribuinte não escondeu a alienação do imóvel, informação esta constante da DIPF apresentada.

A decisão recorrida pretende fundamentar a suposta sonegação arguindo que na DIPF não consta o valor da alienação do imóvel, todavia basta somar o valor que constava na declaração de R\$ 1.430.000,00 com o valor baixado na relação de bens e direitos, de R\$ 70.000,00, totalizando R\$ 1.500.000,00. Ou seja, a informação que a decisão recorrida afirma não constar da declaração e que seria determinante na qualificação da multa – o valor da alienação – está presente na declaração e foi corroborada pelas escrituras públicas apresentadas.

[...]

A informação prestada no TIPF, item 03, de que houve erro no preenchimento da declaração também não caracteriza evidente intuito de fraude ou conduta dolosa tendente a retardar ou impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador, como já decidiu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais [...].

A ausência de recolhimento do tributo também não é causa de aumento ou agravamento da multa [Súmula CARF nº 14].

As justificativas apresentadas pelo Fiscal e pela r. decisão recorrida não justificam a majoração da multa não se enquadram no artigo 71, I, da Lei nº 4.502/1964, devendo ser anulado parcialmente o auto de infração para reduzir a multa para 75% do crédito lançado, vez que inaplicável o § 1º do art. 44 da Lei 9.430/1996.

3. Isenção dos lucros recebidos da empresa Florença

Nesse ponto do recurso a Recorrente reproduz a sua impugnação e acrescenta o seguinte:

- não é correto afirmar que o fato de o pagamento dos tributos na pessoa jurídica sobre a receita estar diferido no tempo implica em distribuição, hoje, de receitas não tributadas, pois essas receitas serão tributadas na medida do recebimento;
- a decisão de primeira instância teria utilizado “uma suposição ilegal e descabida” ao ter interpretado a norma levando em consideração a prevenção de um evento fraudulento futuro incerto (dupla distribuição de lucros – pelo regime de caixa e pelo regime de competência);
- quanto ao Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18/2005, a lei tributária é clara, ou seja, que se distribui “com isenção o resultado apurado de acordo com as leis comerciais” e que a legislação tributária afirmaria “que o regime de caixa será utilizado para fins de determinação da base de cálculo de tributos”, razão pela qual não existiria “qualquer suporte na alegação da decisão recorrida de que a determinação da base de cálculo dos tributos deve ser estendida ao lucro distribuível com isenção;
- a decisão recorrida “sequer ousou tecer qualquer contraposição” ao argumento de que a nova regra introduzida pelo art. 10 da Lei 9.249/95, que revogou o art. 46 da Lei 8.981/95, não limitou a aplicação da regra isentiva, uma vez que para a sua aplicação, basta apenas ter havido lucro apurado de acordo com a legislação comercial;
- a decisão decorrida passou ao largo da alegação constante da impugnação segundo a qual a fiscalização não enquadrou a tributação no art. 55 do Decreto 3.000/99, pois o art. 46, da Lei 8.981/95, que teria amparado a regra do art. 55, foi revogado;

- a decisão recorrida “sequer possui congruência lógica interna e demonstra claramente que não pautou sua atuação pela análise imparcial da legislação tributária”, uma vez que teria contrariado o disposto no art. 3º, § 1º, da Lei 8.849/94, ao dizer que a “lógica da isenção para o aumento de capital mediante incorporação de lucros é a mesma da isenção da distribuição de lucros”;

4. Alegação de variação patrimonial a descoberto

Neste último tópico do recurso, a Recorrente repete, basicamente, a sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira – Relator

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço.

Do Ganho de Capital

Segundo relatado acima com detalhes, o Ganho de Capital decorre da alienação de um imóvel adquirido pela Recorrente, em 28/3/06, por R\$ 70.000,00, e vendido para a empresa Évora Comercial de Gêneros Alimentícios Ltda. por R\$ 1.500.000,00, em 16/12/08, com o pagamento tendo ocorrido em 4 (quatro) parcelas, da seguinte forma:

Parcela	Mês do Pagamento
R\$ 1.000.000,00	12/2008
R\$ 236.000,00	02/2009
R\$ 14.000,00	05/2009
R\$ 250.000,00	06/2009

Nos termos da defesa, não poderia ter ocorrido a tributação sobre os valores de R\$ 1.000.000,00 e R\$ 250.000,00, nos anos de 2008 e 2009, uma vez que, segundo a fiscalização, os valores não teriam sido entregues à Recorrente, mas apenas teria ocorrido uma mutação na contabilidade das pessoas envolvidas.

Pois bem, para melhor análise da questão, vejamos, primeiramente, o que restou consignado no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 418 a 440:

3. Pela alienação do imóvel, a contribuinte apresentou cópia da respectiva Escritura de venda, também lavrada no Tabelionato de Notas de Itambé/PR, em 15/01/2009, informando o valor negocial de R\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais), “... do qual já foi integralizada a quantia de R\$ 1.000.000,00 (Um milhão de reais), em data de 28/12/2008, em boa e corrente moeda nacional, cuja exatidão ela outorgante vendedora constatou, já tendo emitido a devida quitação, e o restante, ou seja, R\$ 500.000,00 (Quinhentos mil reais) será pago em uma única parcela vencível em 28.05.2009.”

4. A fiscalizada ainda informa em sua resposta a forma de recebimento do valor R\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais) pela alienação do imóvel, conforme abaixo se reproduz:

Formas de recebimento:

R\$ 1.000.000,00 em 28/12/2008 em moeda corrente nacional

R\$ 236.000,00 em 16/02/2009 em moeda corrente nacional

R\$ 13.000,00 em 28/05/2009 Banco Itaú/Unibanco cc 124578-9

R\$ 1.000,00 em 28/05/2009 em moeda corrente nacional

R\$ 250.000,00 em 28/05/2009 em moeda corrente nacional

O recebimento em moeda corrente nacional foi por opção das partes.

5. DEOLINDA ainda apresenta cópia de Instrumento Particular de Compra e Venda, de data 16/12/2008, do mesmo imóvel, participantes e condições já assentadas na citada Escritura Pública de Venda.

6. Em Ofício SAFIS/DRF/MGA/PRE n. 132/2012, de 18 de maio de 2012, foi solicitado ao 1º Ofício de Registro de Imóveis de Maringá/PR cópia da matrícula do imóvel em tela. Na matrícula apresentada consta registro R.13/37.053, efetuado em 15/05/2009, consignando a transação de transferência de propriedade do imóvel, em data de 28/12/2008.

7. Sendo adquirente a empresa EVORA COMERCIAL DE GENEROS ALIMENTICIOS LTDA, CNPJ 03.148.547/0001-27 (doravante EVORA), expediu-se então o Termo de Diligência Fiscal 014/20121 (TDF 014/2012), a fim de que a empresa igualmente apresentasse seus documentos de aquisição do referido imóvel, bem como informações/comprovações acerca da efetividade dos pagamentos de cada parcela.

8. Como resposta, a empresa adquirente apresenta cópia da Escritura Pública de Venda e Compra do imóvel em tela, e cópia do Instrumento Particular de Compra e Venda, já apresentados pela alienante DEOLINDA, e anteriormente comentados. Quanto ao modo de pagamento das parcelas, a empresa informa nos exatos termos já informados por DEOLINDA, e acima destacados.

9. Chama a atenção o expressivo volume de numerários, alegados em espécie, envolvidos na venda/compra do imóvel, fato justificado pelas partes simplesmente como "... *por opção das partes*". Entretanto, tal modo de pagamento efetivamente não se confirmou nas verificações levadas a cabo para a presente auditoria.

10. De fato, a parcela inicial de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) não foi efetivamente paga em espécie pela EVORA a DEOLINDA. Não houve movimentação física de numerários, mas apenas mutações na contabilidade de empresas envolvidas, ocorrendo do seguinte modo: em 28/12/2008 Deolinda passa a ter a disponibilidade de R\$ 1.000.000,00 da EVORA e documenta um empréstimo a seu filho Francisco José Nogaroli Neto (doravante FRANCISCO) de R\$ 980.000,00 (novecentos e oitenta mil reais). Na mesma data, 28/12/2008, FRANCISCO adquire R\$ 990.000,00 (novecentos e noventa mil reais) em quotas do capital social da própria EVORA, que até então estavam em propriedade da empresa Portugália do Brasil Ltda (doravante PORTUGALIA). Esta empresa PORTUGALIA, por sua vez, concede em 29/12/2008 um empréstimo à EVORA de R\$ 990.000,00 (novecentos e noventa mil reais). Portanto, não houve movimentação financeira, mas apenas escritural, sendo tais informações consignadas na contabilidade das empresas envolvidas.

11. Pela liquidação do empréstimo cedido a FRANCISCO, e devolução dos numerários, DEOLINDA apresenta apenas recibos particulares, alegando devolução em espécie (apresentação como resposta ao item 01 do Termo de Intimação Fiscal 022/2012 – TIF 022/2012).

[...]

14. Por fim, para a última parcela alegada como paga em espécie, R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais), esta foi convertida de empréstimo de DEOLINDA para EVORA. Como atendimento ao TIPF, em seu item 06, DEOLINDA apresenta cópia de Contrato Particular de Empréstimo em Dinheiro, celebrado em 01 de junho de 2009, entre a fiscalizada (credor) e a empresa EVORA (devedor), no valor de R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais), segundo consta. Assenta ainda tal Contrato, em sua

Cláusula 2a., que: “*Sobre a importância disponibilizada para o devedor, serão pagos juros de 1,3% ao mês ...*”.

15. Ainda em sua resposta ao TIPF, a fiscalizada alega: “*O empréstimo do valor de R\$ 250.000,00 ocorreu em moeda corrente nacional por opção das partes.*” Embora ainda intimada, no mesmo item 06 do TIPF, no caso da efetiva entrega do valor cedido como empréstimo ser alegada como realizada por meio de moeda nacional em espécie, a informar e comprovar a origem de tal numerário eventualmente mantido em espécie, bem como a justificar sua manutenção fora do sistema financeiro/bancário, a contribuinte silenciou-se a respeito, nada respondendo ou alegando.

16. Apesar de seu silêncio, pode-se coletar elementos de convencimento da efetiva realização do empréstimo, sem a transação física de numerários em espécie, conforme alegado. Sendo a última parcela de pagamento do terreno no valor de R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais) a ser realizado em 28/05/2009 pela EVORA, nos apresenta como bastante razoável supor-se que, em vez de realizar um pagamento em espécie de R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais) em 28/05/2009, e tomado empréstimo de mesmo valor em 01/06/2009, também em espécie, a empresa EVORA tenha realizado apenas um encontro de contas em sua contabilidade, sendo efetivamente convertida uma obrigação de pagamento em um empréstimo. Tal procedimento nos apresenta igualmente como aceitável por DEOLINDA, pois sendo de maior segurança evitar trânsito de valores em espécie, e mais vantajoso emprestar a juros superiores ao que se poderia normalmente obter em aplicações convencionais no mercado financeiro.

17. Deste modo, em que pesem as informações incorretas da forma de recebimento das parcelas, informações essas prestadas pela vendedora e pela compradora, resta evidenciado ganho de capital na pessoa física da contribuinte fiscalizada, comprovado mediante Escrituras Públicas de aquisição e de alienação, onde o imóvel de custo R\$ 70.000,00 (setenta mil reais) é alienado por R\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais).

18. Por conta desse ganho de capital, DEOLINDA foi ainda intimada, mediante TIPF, item 03, a justificar a ausência de apresentação do Demonstrativo de Apuração de Ganho de Capital em sua Declaração do respectivo ano-calendário, ao que responde: “*Falha de preenchimento da declaração*”.

19. Entretanto, o ganho de capital apurado de R\$ 1.430.000,00 (R\$ 1.500.000,00 – R\$ 70.000,00) é informado pela contribuinte em sua Declaração como rendimento isento e não tributável. Questionada especificamente sobre esta informação inconsistente em sua Declaração, mediante item 01 do TIPF, a contribuinte confirma tratar-se da alienação em tela, não se referindo, assim, a rendimento isento, mas a rendimento com tributação exclusiva/definitiva.

Conforme se observa na transcrição acima, em relação aos dois valores mencionados pela defesa, a Escritura de venda do imóvel informa o pagamento, em espécie, da parcela de R\$ 1.000.000,00, em 28/12/08, e de R\$ 250.000,00, em 25/5/09. Todavia, dada a expressividade desses valores, a fiscalização buscou conferir a efetividade dos pagamentos, constatando que não houve movimentação financeira, tendo ocorrido apenas a movimentação escritural da parcela de R\$ 1.000.000,00, enquanto que a parcela de R\$ 250.000,00 foi convertida em empréstimo para a empresa adquirente do imóvel.

De qualquer modo, a incidência do Imposto de Renda independe da efetiva movimentação financeira, bastando que tenha ocorrido o benefício do contribuinte por qualquer forma ou a qualquer título, sendo nessa linha, inclusive, a decisão de primeira instância:

Contudo, ao contrário do que pretende fazer crer a impugnante, a incidência do imposto de renda não está condicionada à efetiva movimentação financeira dos valores envolvidos no negócio. Na verdade, para que haja incidência, basta que haja benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título, conforme disposto no § 4º do artigo 3º da Lei nº 7.713, de 1988:

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Importante destacar que essa regra é plenamente aplicável à tributação do ganho de capital. O fato de o artigo 21 da Lei 7.713/1998 e o artigo 31 da Instrução Normativa SRF nº 84/2001 preverem que nas alienações à prazo a incidência do imposto deve ocorrer na época do recebimento, de maneira proporcional à parcela recebida, não significa que o preço do bem ou direito deva ser pago mediante movimentação financeira.

Isso porque a regra constante do § 4º acima transcrito é regra geral, aplicável a todas as formas de obtenção de renda contempladas na legislação. Prova disso é que o artigo 2º da Lei 7.713/88 trata conjuntamente dos rendimentos e do ganho de capital, prevendo que ambos serão tributados mensalmente à medida em que forem percebidos:

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Portanto, em qualquer caso, a incidência do imposto sobre a renda da pessoa física se dá no momento em que a renda for percebida (regime de caixa), considerando-se como “recebimento” o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Dessa forma, tendo havido movimentação financeira (versão da Recorrente) ou tendo havido movimentação escritural e empréstimo (constatação da fiscalização), certo é que houve Ganho de Capital nos meses apurados pela fiscalização e reconhecidos pela Recorrente, à exceção da parcela de R\$ 250.000,00, cujo mês foi 06/2008 e não 05/2008.

Portanto, não há retoques a se fazer na decisão de primeira instância.

Da multa qualificada de 150%

Antes de considerações outras, cabe esclarecer que a multa não foi agravada, mas sim qualificada.

Pois bem, segundo as razões recursais, a fiscalização não teria comprovado a ocorrência de dolo tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 71, inciso I, da Lei 4.502, de 30/11/64. Todavia, não comungamos desse entendimento.

Em sua Declaração de Ajuste Anual (DAA), referente ao ano-calendário 2008, exercício 2009, fls. 3 a 9, a Recorrente informou a alienação do imóvel, porém, sem incluir o Demonstrativo de Apuração do Ganho de Capital em sua DAA. Lembrando que o valor correspondente ao Ganho de Capital, decorrente da alienação do imóvel, ou seja, R\$ 1.430.00,00 (R\$ 1.500.000,00 – R\$ 70.000,00), foi informado no campo dos rendimentos isentos e não-tributáveis:

DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITOS		(Valores em Reais)	
CÓDIGO	DISCRIMINAÇÃO	SITUAÇÃO EM	
		31/12/2007	31/12/2008
21	VEICULO CAMINHONETE MODELO RANGER, ANO 2005, MARCA FORD BRASIL	73.000,00	73.000,00
14	UM LOTE NO 24-K COM 24,20 HECTARES LOCALIZADO NA GLEBA 12 JABORANDY EM UMUARAMA - PR ADQUIRIDO EM 10/2006. BRASIL	100.000,00	100.000,00
13	TERRENO ADQUIRIDO EM 03/2006 CONTITUIDO PELA DATA DE TERRAS SOB NO 12/7-A E 13/7-B DA QUADRA 57 COM AREA DE 1.622,33 M2, VALOR R\$ 70.000,00 SENDO EM QUATRO PARCELAS R\$ 20.000,00 EM 28/08/2006, R\$ 20.000,00 EM 28/03/2007, R\$ 20.000,00 EM 28/08/2007 E R\$ 10.000,00 EM 28/11/2007. VENDIDO EM 28/12/2008 PARA EVORA COMERCIAL DE GENEROS ALIMENTICIOS LTDA CNPJ 03.148.547/0001-27 BRASIL	70.000,00	0,00
13	LOTE DE TERRAS NO 14,15 E 66 UNIFICADOS CONFORME MATRICULA NO 40.875 DO REGISTRO DE IMOVEIS 20 OFICIO DE MARINGA. AREA TOTAL DE 96.800,00M2 BRASIL	200.000,00	200.000,00

Documento assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> pelo código de localização EP01.0719.10571.0BZU. Consulte a página de autenticação no final deste documento.

NOME: DEOLINDA BRIOLI NOGAROLI	IMPOSTO DE RENDA - PESSOA FÍSICA
CPF: 022.707.789-01	EXERCÍCIO 2009
DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL SIMPLIFICADA	Ano-Calendário 2008
RENDIMENTOS ISENTOS E NÃO-TRIBUTÁVEIS	
(Valores em Reais)	
Bolsa de estudo e pesquisa, desde que não represente vantagem ao doador e não caracterize contraprestação de serviço	0,00
Capital das apólices de seguro ou pecúlio pago por morte do segurado, prêmio de seguro restituído em qualquer caso e pecúlio recebido de entidades de previdência privada em decorrência de morte ou invalidez permanente	0,00
Indenizações por rescisão de contrato de trabalho, inclusive a título de PDV, e por acidente de trabalho e FGTS	0,00
Lucro na alienação de bens e/ou direitos de pequeno valor ou do único imóvel; lucro na venda de imóvel residencial para aquisição de outro imóvel residencial; redução do ganho de capital	0,00
Lucros e dividendos recebidos pelo titular e pelos dependentes	0,00
Parcela isenta de proventos de aposentadoria, reserva remunerada, reforma e pensão de declarantes com 65 anos ou mais	0,00
Pensão, proventos de aposentadoria ou reforma por moléstia grave ou aposentadoria ou reforma por acidente em serviço	0,00
Rendimentos de cadernetas de poupança e letras hipotecárias	0,00
Rendimento de sócio ou titular de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples, exceto pro labore, aluguéis e serviços prestados	0,00
Transferências patrimoniais - doações, heranças, meações e dissolução da sociedade conjugal ou unidade familiar	0,00
Parcela isenta correspondente à atividade rural	0,00
Outros	1.430.000,00
Demais rendimentos isentos e não-tributáveis dos dependentes	0,00
TOTAL	1.430.000,00

Ao ser intimada pela fiscalização, por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF), fls. 25 a 30, a justificar a ausência de apresentação do Demonstrativo de Apuração do Ganho de Capital, relativo ao citado imóvel, a Recorrente limitou-se a alegar “falha de preenchimento da declaração”.

Oras, ao nosso ver, a situação em tela não aponta uma simples omissão não intencional de receita, decorrente de falha no preenchimento da declaração, pois estamos a falar de um imóvel que foi vendido, há 11 anos, por R\$ 1.500.000,00. Dessa forma, não vemos como ser possível o preenchimento equivocado do Ganho de Capital no campo dos rendimentos isentos e não-tributáveis e o esquecimento do Demonstrativo de Apuração do Ganho de Capital.

Em verdade, o quadro mostra que a Recorrente buscou esquivar-se da tributação ao omitir o Demonstrativo de Apuração do Ganho de Capital e ao informar o produto líquido da venda num campo livre da exação, conforme assim registrado no TVF:

28. A informação em DAA declarando esse ganho de capital como rendimento isento, sua justificativa apresentada mediante TIPF, item 03, a explicar tal procedimento: “Falha de preenchimento da declaração”, e por fim a ausência de qualquer recolhimento relativo aos ganhos na operação, indicam com nitidez a intenção da pessoa física em ocultar a ocorrência do fato gerador do IRPF, o que plenamente justifica a majoração da multa de ofício.

E nessa linha também seguiu a decisão recorrida:

A meu ver, a alegação de ocorrência de simples erro de preenchimento não tem a menor verossimilhança. O ganho de capital obtido pela contribuinte (no valor bruto de R\$ 1.430.000,00) é expressivo demais para ter sido informado inadvertidamente como isento. A informação inverídica prestada pela contribuinte em sua declaração, por si só, é suficiente para demonstrar a existência do dolo, não havendo necessidade de apresentação de mais elementos pela autoridade lançadora.

A declaração de ajuste anual contém campo próprio destinado à informação dos “ganhos de capital na alienação de bens e/ou direitos”, dentro do quadro destinado à informação dos rendimentos sujeitos à tributação exclusiva/definitiva. Além disso, mesmo no quadro dos rendimentos isentos e não tributáveis, existe um campo específico para a informação do “lucro na alienação do único imóvel; lucro na venda de imóvel residencial para aquisição de outro imóvel residencial; redução do ganho de capital”. E ainda assim, a contribuinte informou o valor do ganho de capital informado

como isento, no campo descrito como “outros”, o que denota a intenção de disfarçar a ocorrência do fato gerador, retardando o conhecimento de sua ocorrência pelas autoridades fazendárias.

O simples fato de o imóvel não ter sido mais informado como de propriedade da contribuinte não afasta a conclusão de que houve intenção de ocultar o ganho de capital.
[...]

A situação do bem em 31/12/2008 realmente indica que houve alienação. Contudo, observa-se que na discriminação do imóvel a contribuinte informou apenas o valor e a forma de pagamento relativa à aquisição, mas omitiu-se completamente em relação ao valor da venda. Assim, pode-se até afirmar que a contribuinte não quis ocultar a alienação do bem, mas a omissão do valor da venda é um indicativo de que houve intenção de ocultar a ocorrência do ganho de capital obtido com aquela alienação.

[...]

Outro elemento que corrobora a conclusão de que a conduta da contribuinte tinha o condão de retardar o conhecimento do fato gerador é o fato de que a fiscalização teve que intimar a contribuinte a apresentar a escritura pública de compra e venda e comprovantes/esclarecimentos relativos à forma de pagamento do preço, bem como teve que diligenciar junto a Serventia de Registro de Imóveis, e só depois dessas providências se tornou possível a apuração do ganho de capital e o lançamento do imposto correspondente.

E destaco o último parágrafo da transcrição acima, que mostra o esforço empreendido pela fiscalização (intimações e diligências) sem o qual o Ganho de Capital não teria vindo à luz.

Cabe lembrar, ainda, como bem apontado pelo julgado *a quo*, que o simples fato da Recorrente ter auferido Ganho de Capital tributável já ensejou a obrigação de apresentar a DAA, nos termos do que dispõe do art. 1º, inciso IV, da Instrução Normativa RFB nº 918, de 10/2/09, vigente ao tempo dos fatos:

Art. 1º Está obrigada a apresentar a Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda referente ao exercício de 2009 a pessoa física residente no Brasil que, no ano-calendário de 2008:

[...]

IV obteve, em qualquer mês, ganho de capital na alienação de bens ou direitos, sujeito à incidência do imposto, ou realizou operações em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas;

Logo, se o Ganho de Capital, por si só, já teria obrigado a Recorrente a apresentar a DAA, não vemos como ser possível este ganho ter sido esquecido na hora do preenchimento, em especial porque o seu valor foi registrado, na declaração, no campo dos rendimentos isentos e não-tributáveis. Portanto, a única conclusão a que chegamos é que não foi esquecimento ou mero erro, mas sim conduta intencional com um fim específico: reduzir ou evitar a tributação.

Sendo assim, mantemos a decisão recorrida quanto à multa qualificada.

Dos valores recebidos a título de distribuição de lucros

Tendo em vista que a Recorrente transcreve, em seu recurso, *ipsis litteris*, a sua impugnação, enxertando alguns comentários sobre a decisão recorrida, reproduziremos no presente voto, nos termos do art. 57, § 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9/6/15, com redação dada pela Portaria MF nº 329, de

4/6/17, as razões de decidir da decisão de primeira instância, com as quais concordamos e mantemos, e, ao final, trataremos dos comentários feitos pela Recorrente:

Imposto apurado sobre os valores recebidos a título de distribuição de lucros, excedentes ao lucro presumido diminuído dos impostos e contribuições:

Neste tópico será analisada a tributação dos valores que a contribuinte autuada recebeu da pessoa jurídica Florença Administradora de Bens e Participações Sociais Ltda (CNPJ 10.750.799/000197) a título de distribuição de lucros, excedentes ao lucro presumido utilizado como base de cálculo para os tributos devidos pela empresa.

Para fundamentar a exigência do tributo e afastar a aplicação da hipótese de isenção prevista no artigo 10 da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, a fiscalização apontou, nos itens 35 a 37 do Termo de Verificação Fiscal, a grande discrepância entre os valores distribuídos e o lucro presumido apurado pela empresa:

35. Conforme resposta da FLORENÇA, foi feita a opção pela tributação como lucro presumido, e regime de reconhecimento de receitas pelo fluxo de caixa. Mas apenas para fins de tributação. O que a empresa denominou “contabilidade societária” foi realizada no regime de competência, segundo informado, e daí se realizaram o Balanço Patrimonial e a DRE, com a consequente distribuição dos lucros isentos aos sócios ou titulares, em montantes superiores ao que se apuraria pelo regime de caixa.

36. Em fato, no ano-calendário 2009 a empresa ofereceu à tributação receitas no montante de R\$ 219.737,52 (duzentos e dezenove mil, setecentos e trinta e sete reais, e cinquenta e dois centavos, segundo DIPJ, consideradas receitas brutas e demais receitas e ganhos capital), enquanto as receitas que geraram seus lucros distribuídos estavam informadas em R\$ 2.733.700,98 (dois milhões, setecentos e trinta e três mil, setecentos reais, e noventa e oito centavos, segundo DRE, consideradas as rubricas de receita bruta de vendas e receitas gerais). Já para o ano-calendário 2010, as receitas oferecidas à tributação estavam em R\$ 815.558,13 (oitocentos e quinze mil, quinhentos e cinquenta e oito reais, e treze centavos, segundo DIPJ, receita bruta + demais receitas e ganhos capital) enquanto as receitas que geraram seus lucros distribuídos estavam em R\$ 10.740.012,00 (dez milhões, setecentos e quarenta mil e doze reais, receita bruta de vendas/ receita financeira).

37. Expressivas as diferenças. Expressivos os lucros distribuídos gerados por resultados não oferecidos à tributação por conta da adoção de regime de competência para distribuição de lucros e regime de caixa para tributação.

Além disso, a fiscalização apontou a incongruência dos critérios utilizados para determinação do lucro distribuído pela empresa (apurado por meio de escrituração contábil, utilizando o regime de competência) e para determinação do lucro que serviu de base de cálculo para os impostos e contribuições (apurado com reconhecimento de receitas pelo regime de regime de caixa). Nesse ponto, vale transcrever os itens 59 a 62 e também o item 73 do Termo de Verificação Fiscal:

59. Portanto, ao optar pela tributação de suas receitas com base no regime de caixa, a empresa acabou por impactar a apuração de seu lucro com base na escrituração contábil, pois que ambos os elementos a serem comparados, para fins de distribuição de lucros isentos, deveriam ser passíveis de comparação, obtidos segundo as mesmas condicionantes ou, dito de outro modo, obtidos a partir das mesmas receitas tributadas.

60. Assim, não se pode permitir à empresa utilizar-se dos dois regimes de escrituração e reconhecimento de receitas, competência e caixa, simultaneamente, cada um para justificar um fim específico que lhe seja mais favorável. Um para justificar recolhimento de tributos reduzidos, e outro para distribuir lucros isentos elevados. A comparação entre o lucro presumido e o lucro contábil deve guardar coerência.

61. Há, portanto, necessidade de que a demonstração da qual eventualmente resulte lucro superior ao apurado nos critérios de presunção, demonstração essa baseada na escrituração contábil, seja feita coerentemente à opção e ao regime de reconhecimento de receitas adotado pela empresa. Como a comparação deve ser feita a partir da base de cálculo do lucro presumido e esta, no caso concreto, foi apurada com base no regime de caixa, não se pode admitir que a empresa utilize demonstrativos contábeis elaborados com base em receitas obtidas mediante regime de competência para demonstrar lucro superior, e assim justificar isenção na distribuição desses lucros aos sócios.

62. Isenção é também um aspecto tributário da movimentação patrimonial pelo lançamento contábil de distribuição (pagamento ou creditamento) de lucros. Portanto, não há como atribuir critérios diferentes para fatos tributários estritamente relacionados, como apuração de resultados e de tributos (realizado por regime de caixa) e isenção na distribuição de lucros (realizado por regime de competência).

[...]

73. A possibilidade de distribuição de lucros baseados em escrituração contábil, superiores à base do lucro presumido, pressupõe critérios idênticos para ambas as apurações, entenda-se mesmo montante de receitas como ponto de partida para comparação entre lucro presumido e escrituração contábil. Se as receitas de partida já são diferentes, como se comparar os resultados entre lucro presumido e escrituração contábil?

A contribuinte contesta veementemente o entendimento da fiscalização. Afirma que todos os requisitos para caracterização da hipótese legal de isenção estão presentes no caso e que a autoridade fiscal teria criado por si só uma nova regra, sem o mínimo de amparo na legislação.

Para análise dessa questão, convém transcrever os principais dispositivos que tratam do tema (artigo 10 da Lei 9.249/95; artigo 39, inciso XXIX, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000/99; e artigo 48 da Instrução Normativa SRF nº 93, de 24/12/1997):

Lei 9.249, de 26/12/1995

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000/99 (Decreto 3.000/99)

Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

(...)

XXIX – os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 10)

Instrução Normativa nº 93, de 24/12/1997

Art. 48. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

§ 1º O disposto neste artigo abrange inclusive os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior.

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:

I – o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

II – a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no item I, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.

§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3º da Lei nº 9.250, de 1995.

§ 5º A isenção de que trata o "caput" não abrange os valores pagos a outro título, tais como "pro labore", aluguéis e serviços prestados. § 6º A isenção de que trata este artigo somente se aplica em relação aos lucros e dividendos distribuídos por conta de lucros apurados no encerramento de período-base ocorrido a partir do mês de janeiro de 1996.

§ 7º O disposto no § 3º não abrange a distribuição do lucro presumido ou arbitrado conforme o inciso I do § 2º, após o encerramento do trimestre correspondente.

§ 8º Ressalvado o disposto no inciso I do § 2º, a distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos que não tenham sido apurados em balanço sujeita-se à incidência do imposto de renda na forma prevista no § 4º.

À primeira vista, a situação fática da contribuinte fiscalizada parece até se amoldar à hipótese descrita no artigo 48 da Instrução Normativa SRF nº 93/1997. Afinal, a empresa distribuiu lucros acima do montante do lucro presumido e apresentou escrituração contábil para demonstrar a existência do lucro distribuído.

Contudo, o grande problema é que a empresa Florença Administradora de Bens e Participações Sociais Ltda, além de optar pelo lucro presumido, optou também pelo reconhecimento de receitas pelo regime de caixa.

Por força dessa opção, resta prejudicada a comparação entre o lucro presumido e o lucro contábil da empresa, pois cada um desses valores partiu de uma premissa totalmente diferente: o primeiro foi calculado com base nos valores efetivamente recebidos e o segundo com base apenas na realização de operações, independentemente do ingresso da receita no caixa da empresa.

A possibilidade de efetuar o reconhecimento de receitas pelo regime de caixa (na medida do recebimento) tem como fundamento jurídico a Instrução Normativa SRF nº 104, de 24/08/1998, cujo artigo 1º dispõe o seguinte:

Art. 1º A pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do recebimento e mantiver a escrituração do livro Caixa, deverá:

I – emitir a nota fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço;

II - indicar, no livro Caixa, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma da legislação comercial, deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento.

§ 2º Os valores recebidos adiantadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços, serão computados como receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer.

§ 3º Na hipótese deste artigo, os valores recebidos, a qualquer título, do adquirente do bem ou direito ou do contratante dos serviços serão considerados como recebimento do preço ou de parte deste, até o seu limite.

§ 4º O cômputo da receita em período de apuração posterior ao do recebimento sujeitará a pessoa jurídica ao pagamento do imposto e das contribuições com o acréscimo de juros de mora e de multa, de mora ou de ofício, conforme o caso, calculados na forma da legislação vigente.

Observe-se que essa instrução normativa (que previu a possibilidade de adoção do regime de caixa no lucro presumido) é posterior à Instrução Normativa SRF nº 93, de 24/12/1997. Assim, é certo que, quando a Instrução Normativa nº 93 estabeleceu que para distribuição de lucros em montante superior ao lucro presumido bastaria que o lucro distribuído fosse apurado em escrituração contábil feita de acordo com a lei comercial, o que se tinha em mente era que a comparação sempre seria feita entre o lucro contábil e o lucro presumido apurados com base no regime de competência, haja vista que esse era o único regime existente naquela época.

Prova disso é o fato de que a própria Instrução Normativa SRF nº 93, em seu artigo 36, § 2º, previa expressamente que o lucro presumido deveria ser determinado pelo regime de competência, sem exceções. Veja-se:

Art. 36. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

[...]

§ 2º O lucro presumido será determinado pelo regime de competência.

Portanto, com o advento da Instrução Normativa SRF nº 104/1998, a disposição contida no inciso II do § 2º do artigo 48 da Instrução Normativa SRF nº 93/1997 perdeu o sentido para os casos em que a empresa optante pelo lucro presumido adote o critério de reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou direitos com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do recebimento (regime de caixa).

A interpretação da legislação deve ser feita com observância da razoabilidade, e, no presente caso, observa-se que a aplicação pura e simples do artigo 48 da Instrução Normativa nº 93/1997 levaria a uma condição extremamente vantajosa para a contribuinte, mas em total desacordo com a razoabilidade e sem o mínimo de consonância com a finalidade da lei que estabelece a isenção para distribuição de lucros.

Nesse ponto, convém destacar que a fiscalização se apoiou também no fato de que a intenção da lei foi isentar a distribuição de lucros justamente porque se trata de valores já tributados na pessoa jurídica. O procedimento adotado pela empresa Florença e pela contribuinte fiscalizada evidentemente não se coaduna com a finalidade legal, pois os lucros distribuídos evidentemente foram apurados com base em receitas que não serviram de base para apuração dos tributos devidos pela pessoa jurídica.

A seguir, transcrevo o conteúdo dos itens 74 a 77 do Termo de Verificação Fiscal, nos quais esse tema foi tratado:

74. A própria intenção do art. 10 da Lei n. 9.249, de 1995 (reproduzido pelo inciso XXIX do art. 39 do RIR/99), ao prever isenção aos beneficiários na distribuição de lucros, era que, uma vez tais lucros decorrendo de receitas já tributadas na pessoa jurídica, não deveria haver nova tributação nos sócios, pessoas físicas ou jurídicas, beneficiários desses lucros na distribuição.

75. A Exposição de Motivos da citada Lei n. 9.249, de 1995 (EM n. 325/MF, de 31 de agosto de 1995, anexa), base da isenção, assim consigna em seu item 12:

“12. Com relação à tributação dos lucros e dividendos, estabelece-se a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa, e isentando-os quando do recebimento pelos beneficiários.” (destaques nossos)

76. Resta clara a proposta da Lei de isentar os rendimentos aos beneficiários com a tributação exclusivamente na pessoa jurídica. De outro modo, não haveria que se falar em integração. Não haveria que se falar em tributar exclusivamente na empresa pagadora.

77. Assim, não tendo sido o lucro distribuído, previamente tributado na pessoa jurídica pagadora, não há como se entender pela isenção desses recebimentos ou creditamentos nos beneficiários. Tais montantes recebidos, excedentes aos que foram previamente tributados, seriam sim tributáveis aos sócios beneficiados, termos do inciso II do § 2º e § 4º, todos do art. 48 da Instrução Normativa SRF n. 93, de 1997.

A impugnante também se opôs com energia contra esse argumento da fiscalização. Como contra-argumento, aduziu que o que importa é o que consta objetivamente no texto legal. Afirmou também que a isenção em tela não está relacionada com o propósito de evitar bitributação, mas sim com outras questões econômicas, visando ao aumento de investimento, crescimento da produção, diminuição do endividamento, etc.

Embora seja verdade que a “vontade da lei” não é necessariamente a “vontade do legislador” e que o texto legal não tem seu sentido vinculado eternamente aos motivos que fizeram-no surgir, também é verdade que a lei, antes de ser aplicada, precisa ser interpretada, e a tarefa de interpretação é influenciada por diversos fatores, entre os quais certamente figuram o contexto histórico, social e político em que a norma foi produzida, bem como os fatos que serviram de motivo para a atuação legislativa.

Nesse sentido, é oportuno o texto de Luciano Amaro, extraído da obra *Direito Tributário Brasileiro* (11ª Edição, páginas 208 e 209):

Assim sendo, o intérprete deve partir do exame do texto legal, perquirindo o sentido das palavras utilizadas pelo legislador (na chamada interpretação literal ou gramatical); cumpre-lhe, todavia, buscar uma inteligência do texto que não descambe para o absurdo, ou seja, deve preocupar-se com dar à norma um sentido lógico (interpretação lógica), que a harmonize com o sistema normativo em que ela se insere (interpretação sistemática), socorrendo-se da análise das circunstâncias históricas que cercaram a edição da lei (interpretação histórica), sem descurar das finalidades a que a lei visa (interpretação finalística ou teleológica).

Assim, não vejo nenhum equívoco na argumentação da autoridade fiscal. A isenção prevista no artigo 10 da Lei nº 9.249/95 teve sim por objetivo excluir da tributação o lucro distribuído que já foi objeto de tributação na pessoa jurídica, visando à completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica e evitando a tributação da mesma riqueza duas vezes, sendo essa finalidade um elemento relevante para a interpretação da norma.

Portanto, a empresa que opta pelo reconhecimento de receitas pelo regime de caixa não pode se valer da escrituração contábil feita segundo o regime de competência para

apurar os lucros a serem distribuídos com isenção. Entender de maneira diversa seria admitir a isenção para a distribuição de lucro que não foi tributado previamente na pessoa jurídica.

Interessante notar que a situação é bem diferente quando a empresa é optante pelo lucro presumido e adota o regime de competência para o reconhecimento de receitas. Nesse caso, se o lucro apurado na escrituração contábil for superior ao lucro presumido, poderá ser distribuído com isenção, pois tanto um como outro terão sido apurados com base no regime de competência, ou seja, a receita que serviu de base para apuração do lucro na contabilidade também terá servido de base para determinação da base de cálculo dos tributos devidos pela empresa.

Isso não ocorre no caso específico da contribuinte autuada, pois a receita utilizada como base para apuração do lucro contábil não foi considerada na apuração dos tributos pagos pela empresa, ficando assim evidente a incompatibilidade dessa situação com a finalidade da norma de isenção ora discutida.

Quanto à afirmação da fiscalização de que se os efetivos recebimentos se avolumassem no futuro a empresa poderia entender que tem direito de mudar seu regime de apuração de receitas para o de competência (e assim lesar o fisco), entendo que não há razão para tal preocupação, pois, conforme bem observou a impugnante, a disposição contida no art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 345, de 28/07/2003, realmente prevê solução para esse suposto problema, ao dispor que, no caso de mudança do regime de caixa para o de competência, a pessoa jurídica deverá reconhecer as receitas auferidas e ainda não recebidas no mês de dezembro do ano-calendário anterior àquele em que ocorrer a mudança de regime.

Entretanto, um possível problema futuro que merece ser mencionado é o fato de que o valor correspondente ao lucro presumido utilizado como base para a tributação da empresa sempre pode ser distribuído com isenção (conforme disposto expressamente no § 8º do artigo 48 da Instrução Normativa SRF nº 93, de 24/12/1997). Assim, a título de argumentação, imagine-se que nos anos-calendário seguintes a empresa Florença não apure mais nenhum lucro em sua escrituração contábil e continue optando pelo lucro presumido e adotando o regime de caixa para reconhecimento de receitas. Nessa situação, a empresa continuaria a apurar lucro presumido com base nos recebimentos relativos a operações realizadas nos anos anteriores (em face da adoção do regime de caixa) e poderia distribuir esse valor com isenção de imposto de renda para o beneficiário, em face da norma expressa acima mencionada. Mas observe-se que a receita a partir da qual esse lucro a ser distribuído será calculado (apurada pelo regime de caixa) é uma receita que já foi considerada pela empresa para apuração do lucro distribuído nos anos de 2008 e 2009 (calculado a partir de receitas apuradas com base no regime de competência). Ou seja, se o procedimento adotado pelos contribuintes for considerado válido, estar-se-á admitindo que o mesmo “lucro”, decorrente da mesma “receita” pode ser distribuído duas vezes: a primeira quando distribuído o lucro constante da escrituração contábil (regime de competência) e a segunda quando distribuído o lucro presumido (regime de caixa).

É verdade que a situação mencionada no parágrafo anterior ainda não ocorreu no caso concreto, mas sua possibilidade foi aqui aventada apenas a título de argumentação, para deixar claro que a tese defendida pela contribuinte não encontra amparo na legislação vigente, não sendo possível aceitar que a empresa apure seus tributos no lucro presumido utilizando o regime de caixa e ao mesmo tempo distribua lucros apurados a partir de receitas reconhecidas pelo regime de competência.

Outro ponto que se mostra desfavorável à pretensão da impugnante é o fato de que a empresa Florença, embora adote o regime de caixa para apuração do lucro presumido, não mantém contas específicas em sua contabilidade para controlar os valores efetivamente recebidos. Essa exigência consta expressamente na Instrução Normativa nº 104, já transcrita neste voto, e esse fato já foi expressamente abordado pela fiscalização nos itens 68 a 72 do Termo de Verificação Fiscal:

68. A pessoa jurídica optante pelo regime de tributação do Imposto de Renda com base no lucro presumido, e que tenha adotado regime de caixa, deve observar as regras de controle e escrituração nos termos do art. 85 da IN/SRF n. 247, de 2002, especialmente seu §1º:

Opção por Regime de Caixa

Art. 85. A pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação do Imposto de Renda com base no lucro presumido, que tenha adotado o regime de caixa na forma do disposto no art. 14, deverá:

I – emitir documento fiscal idôneo, quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço; e

II – indicar, no livro Caixa, em registro individualizado, o documento fiscal a que corresponder cada recebimento.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma da legislação comercial, deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicado o documento fiscal a que corresponder o recebimento.

69. Verifica-se que, o fato da empresa manter escrituração contábil, na forma da legislação comercial, não a autoriza a distribuir seus lucros assim apurados com isenção, mas sim a segregar seus recebimentos pelo regime de caixa em conta específica, para fins de determinação exatamente desse eventual lucro passível de isenção na distribuição.

70. A empresa foi então intimada mediante TDF 032/2012, itens “6b” e “6c”, a comprovar o atendimento ao § 1º do art. 85 da IN/SRF n. 247, de 2002, demonstrando a apuração de seu lucro pelo regime de caixa, com base em sua escrituração contábil apresentada. Como resposta apresenta demonstrações sem qualquer indicação das contas contábeis relacionadas. Em fato, os demonstrativos apresentados sugerem alguma espécie de controle paralelo para os efetivos recebimentos, pois que nada trazem relacionado à escrita contábil. Não há Livro Caixa, pois a empresa alega somente manter escrituração comercial (resposta ao item “6.a” do TDF 032/2012).

71. Mesmo a conta base da apuração de seu resultado “Venda de lotes à vista 3.1.01.01.01.0001”, à qual se presume valores efetivamente recebidos, assim não é, pois a empresa informa que o objetivo dessa conta “.. é diferenciar o valor da venda a vista do valor dos juros por venda a prazo representado pela conta “Financiamento de vendas a prazo 3.1.15.01.05.0007” (resposta ao item “6-e” do TDF 032/2012)

72. A escrituração contábil realizada pela empresa não se presta assim a demonstrar que seu lucro efetivo é superior ao seu lucro presumido. Isto porque tal escrituração foi realizada com base no regime de competência, e seu lucro presumido foi apurado com base no regime de caixa, não havendo na escrituração as contas específicas dos efetivos recebimentos. Critérios distintos, alternativos, não simultâneos, não passíveis de serem comparados para o fim de avaliação do lucro a ser distribuído com isenção.

A contribuinte contesta ainda a indicação feita pela fiscalização a diversos dispositivos legais, entre os quais o artigo 3º, § 4º, da Lei nº 7.713/98, o artigo 3º da Lei nº 9.250/95 e os artigos 37 e 83 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000/99.

Ora, os referidos dispositivos realmente tratam de maneira genérica da incidência do imposto de renda, mas são totalmente aplicáveis ao caso, haja vista que a isenção prevista no artigo 10 da Lei 9.249/95 restou afastada.

Obviamente, os dispositivos em questão não foram determinantes para o afastamento da isenção, mas são eles que estabelecem a incidência do imposto de renda sobre os

rendimentos recebidos pela contribuinte. A isenção foi afastada pela argumentação acima analisada e a aplicação do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713/98, do art. 3º da Lei nº 9.250/95 e dos artigos 37 e 83 do RIR/99 é mera consequência da inaplicabilidade da isenção.

Para reforçar tudo o que já foi dito até agora, vale lembrar o disposto no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18, de 28/12/2005:

Artigo único. A pessoa jurídica que comprar imóvel para venda ou promover empreendimento de desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária ou construção de prédio destinado à venda, deverá observar o disposto nos arts. 27 a 29 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no art. 30 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, não se aplicando, para fins tributários, as disposições contidas nas NBC T 10.5 – Entidades Imobiliárias, aprovadas pela Resolução nº 936, de 16 de maio de 2003, do Conselho Federal de Contabilidade.

Esse Ato Declaratório Interpretativo, que foi mencionado pela autoridade lançadora no item 85 do Termo de Verificação Fiscal, é claro ao afirmar que as regras constantes das normas contábeis relacionadas às empresas que exercem atividade de compra e venda de imóveis, incorporação imobiliária e loteamento de terrenos (o que é o caso da Florença Administradora de Bens e Participações Sociais Ltda) não se aplicam para fins tributários.

Como se pode perceber, o ato declaratório em tela não limitou a abrangência de seu enunciado, de modo que se aplica a todo e qualquer fim tributário, ou seja, as normas contábeis relativas às entidades imobiliárias devem ser afastadas não apenas para fins de determinação da base de cálculo de tributos, mas também para determinação de rendimentos isentos, pois isso também configura um dos aspectos da tributação. Portanto, no caso ora analisado, os lucros apurados pela empresa com base naquelas normas contábeis (regime de competência) não podem servir de justificativa para a isenção de valores distribuídos aos seus sócios.

Quanto à alegação de que seria aplicável também a norma de isenção prevista no art. 3º, § 2º, da Lei nº 8.849/94, a qual se refere ao aumento de capital social realizado mediante incorporação de lucros ou reservas, entendo que são aplicáveis as mesmas objeções apontadas acima. O aumento do capital social mediante a incorporação de lucros praticamente equivale à distribuição de lucros, haja vista que tem como efeito prático o aumento do patrimônio dos sócios. É como se houvesse distribuição de lucros e a sua imediata reaplicação na própria pessoa jurídica.

Por isso, a lógica da isenção para o aumento de capital mediante incorporação de lucros é a mesma da isenção da distribuição de lucros, mostrando-se incabível a pretensão da contribuinte, pois os lucros utilizados para aumento do capital foram apurados a partir de receitas contabilizadas pelo regime de competência – receitas estas que em grande parte ainda nem foram recebidas efetivamente – em total disparidade com a efetiva disponibilidade da empresa, cujos valores efetivamente recebidos eram significativamente inferiores ao lucro contábil apurado.

Já em relação ao argumento de que o fato gerador não teria se perfectibilizado em razão da ausência do efetivo pagamento em espécie, cabe esclarecer que a legislação do imposto de renda é clara ao dispor que basta, para incidência do imposto, que haja benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Essa regra está contida no § 4º do artigo 3º da Lei nº 7.713, de 22/12/1988:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

[...]

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando,

para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

No mesmo sentido, o artigo 38 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000/99:

Art. 38. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º).

Essa questão já foi inclusive analisada pela autoridade lançadora, conforme se depreende dos itens 101 a 103 do Termo de Verificação Fiscal:

101. Deste modo, segundo todo o anteriormente exposto e demonstrado, há que se exigir o imposto de renda por conta dos excessos nos lucros distribuídos pela pessoa jurídica FLORENÇA, à sócia beneficiária DEOLINDA, seja em recebimentos diretos, seja em aumento de capital em seu nome na sociedade, segundo bases legais indicadas nesse Termo de Verificação Fiscal e no Auto de Infração, onde também se demonstra a apuração do montante de imposto a ser exigido, e seus acréscimos legais cabíveis.

102. Cabe por fim destacar-se que, a ausência de fluxo financeiro à contribuinte, típico no aumento de capital mediante distribuição de lucros ou rendimentos pela empresa, é irrelevante para caracterização do fato gerador do imposto, à luz do art. 38 do RIR/99:

[...]

103. O benefício à contribuinte se materializou na disponibilidade econômica ou jurídica do aumento de sua participação no capital social da empresa, por conta da distribuição dos lucros ora apurados como tributáveis.

Por fim, quanto ao fato de a fiscalização ter excluído do lucro passível de distribuição com isenção o valor dos impostos e contribuições devidos pela empresa, observo que é exatamente isso o que consta na Instrução Normativa SRF nº 93, de 24/12/1997:

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:

I – o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

Portanto, trata-se simplesmente de aplicação da legislação pertinente. E nesse ponto vale destacar que a autoridade fiscal tem sua atividade pautada pela estrita legalidade, devendo aplicar os atos normativos vigentes, sem questionar sua legalidade ou constitucionalidade. Essa vinculação aplica-se inclusive à autoridade julgadora no âmbito do processo administrativo fiscal, conforme se depreende do artigo 26-A do Decreto 70.235/72, com a redação dada pela Lei 11.941/2009:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Ante o exposto neste tópico, entendo que está correto o lançamento efetuado pela autoridade fiscal, devendo ser mantida a exigência do imposto de renda incidente sobre os valores recebidos pela contribuinte atuada, excedentes ao lucro presumido da empresa Florença Administradora de Bens e Participações Sociais Ltda (CNPJ 10.750.799/000197).

Dos comentários feitos pela Recorrente em relação à distribuição de lucros

- Da alegada tributação diferida

Segundo a Recorrente, “não é correto afirmar que o fato de o pagamento dos tributos na pessoa jurídica sobre a receita estar diferido no tempo implica em distribuição, hoje, de receitas não tributadas, pois essas receitas serão tributadas na medida do recebimento”.

De fato, tendo em vista que o reconhecimento das receitas, pela pessoa jurídica, se dá pelo regime de caixa, o pagamento dos tributos será feito à medida que as receitas forem sendo realizadas. Todavia, a realização futura das receitas é apenas uma expectativa e pode não ocorrer. Logo, não cabe tal argumento da defesa para justificar a distribuição de lucros sem tributação presente.

- Da prevenção de um evento fraudulento futuro incerto

Alega a Recorrente que a decisão de primeira instância teria utilizado “uma suposição ilegal e descabida” ao ter interpretado a norma levando em consideração a prevenção de um evento fraudulento futuro incerto (dupla distribuição de lucros – pelo regime de caixa e pelo regime de competência).

Aduz, ainda, que a utilização de um exemplo extremo (dupla distribuição de lucros) seria um sinal de que a interpretação da Recorrente não se afiguraria como desarrazoada.

Contudo, a suposição do julgado *a quo* é bastante factível e foi trazida à baila apenas a título de argumentação, como um alerta, nos seguintes termos:

É verdade que a situação mencionada no parágrafo anterior ainda não ocorreu no caso concreto, mas sua possibilidade foi aqui aventada apenas a título de argumentação, para deixar claro que a tese defendida pela contribuinte não encontra amparo na legislação vigente, não sendo possível aceitar que a empresa apure seus tributos no lucro presumido utilizando o regime de caixa e ao mesmo tempo distribua lucros apurados a partir de receitas reconhecidas pelo regime de competência.

Portanto, essa argumentação em nada fragiliza a decisão recorrida e muito menos aponta para a razoabilidade da interpretação dada pela Recorrente.

- Do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18/2005

Ao tratar do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18/2005, a Recorrente alega que a lei tributária é clara, ou seja, que se distribui “com isenção o resultado apurado de acordo com as leis comerciais” e que a legislação tributária afirmaria “que o regime de caixa será utilizado para fins de determinação da base de cálculo de tributos”, razão pela qual não existiria “qualquer suporte na alegação da decisão recorrida de que a determinação da base de cálculo dos tributos deve ser estendida ao lucro distribuível com isenção”. Porém, não vemos assim.

A decisão decorrida foi absolutamente cristalina ao mostrar, invocando a legislação de regência, que somente é passível de distribuição com isenção os lucros efetivamente tributados.

Quanto ao Ato Declaratório, vejamos o que restou consignado no TVF:

84. Não se pode ainda embandeirar regras de escrituração comercial, com base nas Resoluções contábeis que especificam a escrituração pelo regime de competência e o reconhecimento das receitas independente do recebimento ou pagamento, como oposição às normas tributárias específicas.

85. Não se pode confrontar à aplicação da legislação o argumento de eventual inobservância dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, pois a obediência das normas tributárias não implica desconsideração das normas contábeis, cabendo observá-

las cada uma em relação às suas esferas de aplicação. Não é outro o entendimento emanado pelo Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18, de 28 de dezembro de 2005:

Artigo único. A pessoa jurídica que comprar imóvel para venda ou promover empreendimento de desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária ou construção de prédio destinado à venda, deverá observar o disposto nos arts. 27 a 29 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no art. 30 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, não se aplicando, **para fins tributários**, as disposições contidas nas NBC T 10.5 – Entidades Imobiliárias, aprovadas pela Resolução nº 936, de 16 de maio de 2003, do Conselho Federal de Contabilidade.

(Grifos no original)

Conforme asseverado pela fiscalização, as resoluções contábeis não podem se opor às normas tributárias específicas, o que está correto, tendo sido este o norte apontado pela decisão recorrida. Portanto, não vemos o que retocar.

- Sobre a revogação do art. 46, da Lei 8.981/95

Segundo a Recorrente, a decisão recorrida “sequer ousou tecer qualquer contraposição” ao argumento de que a nova regra introduzida pelo art. 10 da Lei 9.249/95, que revogou o art. 46 da Lei 8.981/95, não limitou a aplicação da regra isentiva, uma vez que para a sua aplicação, basta apenas, no entendimento da Recorrente, ter havido lucro apurado de acordo com a legislação comercial. Contudo, não entendemos assim.

De fato, a decisão recorrida não se debruçou sobre as diferenças entre a redação do art. 46 da Lei 8.981/95 e a redação do art. 10 da Lei 9.249/95. Todavia, a análise feita pela pelo julgado de primeiro grau, cotejando a legislação afeta à isenção na distribuição de lucros, em especial a Lei 9.249/95, a Lei 7.713/88, o Decreto 3.000/99, a Instrução Normativa SRF nº 93/97 e a Instrução Normativa SRF nº 104/98, se mostrou mais que suficiente para demonstrar que os lucros distribuídos não estão abarcados pela regra de isenção, superando a falta de análise do citado art. 46 em face do novo regramento.

De qualquer modo, convém conferirmos o que dispõem os artigos 46 e 10:

Lei 8.981/95

Art. 46. Estão isentos do Imposto de Renda os lucros e dividendos efetivamente pagos a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, que não ultrapassem o valor que serviu de base de cálculo do Imposto de Renda da pessoa jurídica (art. 33) deduzido do imposto correspondente.

Lei 9.249/95

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Realmente, o art. 46 vinculava, expressamente, os lucros distribuídos a uma base de cálculo tributada, enquanto que o art. 10 não faz essa vinculação expressa, porém, não devemos ler e aplicar este artigo de forma isolada, pois ele está inserido numa sistemática de tributação que deve ser observada no seu conjunto, a começar pela exposição de motivos da Lei 9.249/95, citada no TVF e que assim dispõe em seu item 12:

12. Com relação à tributação dos lucros e dividendos, estabelece-se a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa, e isentando-os quando do recebimento pelos beneficiários.”

Ora, mesmo que o legislador também tenha tido o interesse de “aumentar o investimento nas atividades produtivas”, conforme alegado pela Recorrente, não há sombra de dúvida de que pretendeu livrar da tributação os lucros distribuídos aos beneficiários, uma vez que já tributados “exclusivamente na empresa”. Não há como concluirmos de outro modo.

- Do art. 55, do Decreto 3.000/99

Segundo a Recorrente, a decisão decorrida teria passado ao largo da alegação constante da impugnação segundo a qual a fiscalização não enquadrou a tributação no art. 55 do Decreto 3.000/99, pois o art. 46, da Lei 8.981/95, que teria amparado a regra do art. 55, foi revogado.

A Recorrente alega, ainda, que se tentou “burlar a aplicação de dispositivo legal revogado ao argumento de que se aplicam as regras gerais de tributação e sob o pretexto de interpretar o artigo 10 da Lei 9.249/1995”.

Contudo, não assiste razão à defesa.

Os dispositivos legais que fundamentaram o lançamento tratam, especificamente, da distribuição de lucro sob foco e, como visto, não exigiram nenhum esforço hermenêutico para a sua aplicação. Logo, não havia por que a decisão recorrida tratar do art. 55 do Decreto 3.000/99, que nem mesmo serviu para fundamentar o procedimento fiscal.

- Da aplicação do art. 3º, § 1º, da Lei 8.849/94

Alega a Recorrente que a decisão recorrida “sequer possui congruência lógica interna e demonstra claramente que não pautou sua atuação pela análise imparcial da legislação tributária”, uma vez que teria contrariado o disposto no art. 3º, § 1º, da Lei 8.849/94, ao dizer que a “lógica da isenção para o aumento de capital mediante incorporação de lucros é a mesma da isenção da distribuição de lucros”.

Pois bem, o art. 3º, § 1º, da Lei 8.849/94, assim dispõe:

Art. 3º Os aumentos de capital das pessoas jurídicas mediante incorporação de lucros ou reservas não sofrerão tributação do imposto sobre a renda. (Redação dada pela Lei nº 9.064, de 1995)

§ 1º Podem ser capitalizados nos termos deste artigo os lucros apurados em balanço, ainda que não tenham sido submetidos à tributação. (Redação dada pela Lei nº 9.064, de 1995)

Como se vê, o dispositivo em comento está a tratar de incorporação de lucros e não de distribuição de lucros, sendo que, no caso em tela, ocorreu a distribuição de lucros e a sua incorporação ao capital da empresa. Portanto, não há como se afastar a exação desses lucros distribuídos e incorporados, razão pela qual não se observa falta de congruência lógica interna na decisão de primeira instância. Lembrando que as DAAs da Recorrente não deixam dúvida quanto à distribuição de lucros, segundo assim consignado no TVF:

29. Em sua DAA ano-calendário 2009 consta, no quadro Rendimentos Isentos e Não tributáveis, lucros recebidos em distribuição da empresa Florença Administradora de Bens e Participações Sociais LTDA. CNPJ 10.750.799/0001-97 (doravante FLORENÇA), em montante de R\$ 1.250.000,00 (um milhão, duzentos e cinquenta mil reais). De igual modo, no ano-calendário 2010, consta recebimento de lucros distribuídos pela mesma empresa, no montante de R\$ 493.100,00 (quatrocentos e noventa e três mil e cem reais).

Precedentes deste Conselho

Por fim, cabe destacar que o CARF já se pronunciou em relação às distribuições de lucros realizadas pela Florença Administradora de Bens e Participações Sociais Ltda. (CNPJ 10.750.799/0001-97), tendo o lançamento fiscal sido mantido:

Acórdão nº 2202-003.018, de 10/3/15

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2010

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. EMPRESA TRIBUTADA PELO LUCRO PRESUMIDO COM APURAÇÃO DE RECEITAS PELO REGIME DE CAIXA. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL PELO REGIME DE COMPETÊNCIA. TRIBUTAÇÃO DOS VALORES EXCEDENTES AO LUCRO PRESUMIDO. INEXISTÊNCIA DE COMPARABILIDADE

No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, a parcela dos lucros que exceder o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os tributos a que estiver sujeita a pessoa jurídica, sofrerá tributação, se a empresa não possuir escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que demonstre que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido. Uma vez que o critério de contabilização comercial é o regime de competência e seu lucro presumido foi apurado com base no regime de caixa, estamos diante de critérios distintos, alternativos, não simultâneos, não passíveis de serem comparados para o fim de avaliação do lucro a ser distribuído com isenção.

Acórdão nº 2301-005.492, de 7/8/18

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2011

IRPF. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. TRIBUTAÇÃO DOS VALORES EXCEDENTES AO LUCRO PRESUMIDO. ISENÇÃO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA.

São isentos os lucros distribuídos com base na escrituração contábil ainda que a empresa seja tributada pelo lucro presumido. A isenção não se aplica quando a tributação pelo lucro presumido ocorre com base no regime de caixa e o lucro contábil tenha sido apurado sob o regime de competência.

IRPF. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. CONTABILIZAÇÃO DAS RECEITAS PELO REGIME DE CAIXA. TRIBUTAÇÃO DOS VALORES EXCEDENTES AO LUCRO PRESUMIDO.

As empresas do ramo imobiliário devem contabilizar suas receitas com base no regime de caixa. É isento o rendimento proveniente da distribuição do lucro apurado contabilmente, com base no regime de caixa, por empresa tributada pelo lucro presumido sob o mesmo regime.

Do acréscimo patrimonial a descoberto

Em relação ao acréscimo patrimonial a descoberto, a situação é a mesma, ou seja, a Recorrente repetiu as alegações da sua impugnação. Sendo assim, também reproduziremos a decisão recorrida, com a qual concordamos e adotamos:

Imposto apurado sobre o acréscimo patrimonial a descoberto:

Empréstimos não considerados

Na análise da variação patrimonial da contribuinte a fiscalização não considerou algumas operações relacionadas a empréstimos, por ter entendido que as mesmas não estavam suficientemente comprovadas. A fiscalização exigiu a prova da efetiva transferência de valores entre as partes dos contratos de empréstimo, e não acatou a alegação de que essa transferência era feita em dinheiro em espécie.

As operações que se encontram nessa situação são as seguintes (conforme consta no Termo de Verificação Fiscal):

- recebimentos de Francisco José Nogaroli Neto, a título de devolução de empréstimo, nos valores de R\$ 300.000,00 (em 04/05/2009), R\$ 180.000,00 (em 03/08/2009) e R\$ 500.000,00 (em 30/12/2009);
- pagamento feito a Francisco José Nogaroli Neto, a título de liquidação de empréstimo, no valor de R\$ 231.000,00 (em 04/05/2009);
- entrega de valores a Elisangelo Marcio Guioti, a título de empréstimo cedido, nos valores de R\$ 250.000,00 (em 16/12/2009) e R\$ 270.000,00 (em 28/05/2009);

A contribuinte contestou o posicionamento da fiscalização, apresentando uma série de argumentos em sentido contrário. Tais argumentos serão analisados nos parágrafos seguintes.

Inicialmente, com relação à alegação de que não há óbice legal à realização de pagamentos em espécie, entendo que embora isso seja verdade, não menos verdadeiro é o fato de que não é usual que transações envolvendo valores expressivos sejam feitas daquele modo. Assim, é totalmente correta a postura da fiscalização de analisar a alegação da fiscalizada com muita cautela, exigindo prova robusta da efetiva transferência de valores. A simples alegação de transações em espécie não pode servir de escudo para o contribuinte, não pode se constituir em defesa intransponível, livre de qualquer questionamento.

Nesse ponto, é bom ressaltar que a fiscalização intimou a contribuinte a produzir a prova da realização das transações em espécie, indicando diversas formas pelas quais isso poderia ser feito. Veja-se, por exemplo, o que constou nas letras “d” e “e” do ITEM 1 do Termo de Intimação Fiscal nº 022/2012:

- d) Caso a efetiva entrega do valor cedido como empréstimo seja alegada como realizada por meio de moeda nacional em espécie, ainda que por simples opção das partes, pede-se:
 - d.1) justificar a opção pela entrega do valor emprestado em dinheiro espécie;
 - d.2) informar e comprovar a origem de tal numerário mantido em espécie;
 - d.3) informar e comprovar se foi realizado algum saque bancário para permitir a disponibilidade e entrega em espécie de moeda nacional, pelo empréstimo.
 - d.4) caso não tenha sido realizado saque bancário algum, ou seja, se alega referir-se a dinheiro mantido em espécie, justificar sua manutenção fora do sistema financeiro/bancário, uma vez que se presume seja mais seguro e vantajoso manter-se dinheiro em aplicações financeiras e/ou contas bancárias, poupança, etc;
 - d.5) informar como se pretende demonstrar a vinculação desses valores entregues em espécie com a pessoa física tomadora, de modo a evidenciar inequivocamente a entrega do valor emprestado, sua origem e destinatário;
- e) Caso o efetivo recebimento pela devolução do valor como liquidação do empréstimo seja alegado como recebido por meio de moeda nacional em espécie, ainda que por simples opção das partes, pede-se:
 - e.1) justificar a opção pelo recebimento em dinheiro espécie;

e.2) informar e comprovar a destinação dada a tais montantes em espécie justificando a eventual manutenção de tais espécies fora do sistema financeiro/bancário, uma vez que se presume seja mais seguro e vantajoso manter-se dinheiro em aplicações financeiras e/ou contas bancárias, poupança, etc;

e.3) informar como se pretende demonstrar a vinculação desses valores recebidos em espécie com a pessoa física pagadora, de modo a evidenciar inequivocamente o recebimento do valor pela liquidação do empréstimo e sua origem;

Contudo, mesmo sendo intimada e esclarecida a respeito das formas pelas quais os pagamentos em espécie poderiam ser comprovados, a contribuinte não apresentou nenhuma prova efetiva nesse sentido.

A contribuinte questiona também a desconsideração dos contratos apresentados. Quanto a essa questão, cabe esclarecer que o artigo 221 do Código Civil é claro ao estabelecer que os contratos particulares só valem perante terceiros se forem levados ao registro público:

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

Assim, os contratos apresentados pela contribuinte, que não foram objeto de registro público, podem até ser obrigatórios e inquestionáveis entre as partes contratantes, mas não têm esse atributo perante o Fisco, que é pessoa estranha à relação contratual. Da mesma forma, o artigo 368 do Código de Processo Civil afirma que as declarações constantes de documento particular presumem-se verdadeiras, mas apenas em relação ao signatário. Esse dispositivo não tem o condão de vincular terceiros que não intervieram na relação jurídica.

De qualquer forma, ainda que os contratos estivessem devidamente registrados, teria de haver a comprovação da efetiva transferência de valores entre as partes, o que não ocorreu, pois como visto, a contribuinte não logrou êxito em comprovar sua alegação de que as operações foram efetivadas em espécie. Igualmente, a alegada informalidade existente nos contratos entre familiares não eximiria a contribuinte do ônus de demonstrar a efetiva transferência de numerário.

Com relação às notas promissórias, é verdade que a existência de aval não é um elemento essencial desse título de crédito. Mas o que a fiscalização quis ressaltar, e com razão, é que a nota promissória é um documento que por sua natureza é produzido unilateralmente pelo devedor e, em virtude dessa circunstância, tem pouca eficácia probatória perante terceiros.

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais [...] contém diversas decisões no sentido de que os empréstimos e doações só podem ser aceitos mediante comprovação da efetiva transferência do numerário envolvido, sendo insuficientes a apresentação de recibos, contratos e notas promissórias:

DOAÇÃO. MÚTUO. COMPROVAÇÃO DAS OPERAÇÕES. Havendo dúvidas quanto à veracidade das operações de mútuo e doação, informadas na declaração de ajuste anual de IRPF, podem ser exigidos documentos que comprovem que o numerário efetivamente ingressou no patrimônio do beneficiário. Na ausência de tais elementos, legítima a descaracterização dessas operações. **OPERAÇÕES DESCRITAS EM DOCUMENTO PARTICULAR. VALIDADE.** As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário, não sendo válidas contra terceiros. (Acórdão nº 2801002.715, de 16/10/2012)

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO (APD). MÚTUO VULTOSO ORIUNDO DE PESSOA JURÍDICA DA QUAL, O MUTUÁRIO É

SÓCIO. REGISTRO COMO DÍVIDA EM DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL DO MUTUÁRIO. ORIGEM DE RECURSO EM FLUXO DE CAIXA QUE APURA ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO RECEBIMENTO DO MÚTUO. Para um vultoso mútuo oriundo de pessoa jurídica mutuante da qual o fiscalizado é sócio constar como origem de recurso em fluxo de caixa, não basta que operação esteja registrada na declaração de ajuste anual da pessoa física mutuaria ou mesmo em folhas avulsas da escrituração da pessoa jurídica juntadas aos autos, mas deve o contribuinte efetivamente comprovar o efetivo recebimento dos valores, com, por exemplo, documentação bancária. (Acórdão nº 2102000.912, de 20/10/2010)

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. EMPRÉSTIMO NÃO COMPROVADO. A alegação da existência de empréstimos realizados com terceiros deve vir acompanhada de provas inequívocas da efetiva transferência dos numerários emprestados. (Acórdão nº 10616849, de 24/04/2008)

Quanto à alegação de que as pessoas envolvidas nos empréstimos possuíam lastro em recursos constantes da contabilidade de pessoas jurídicas, a fiscalização já se pronunciou no Termo de Verificação Fiscal, de maneira bastante elucidativa, conforme se depreende do item 128, a seguir transcrito:

128. De fato, as altas somas movimentadas como alegados empréstimos concedidos ou pagamentos em devolução (R\$ 980.000,00; R\$ 300.000,00; R\$ 180.000,00; R\$ 500.000,00; R\$ 231.000,00; R\$ 250.000,00; R\$ 270.000,00; etc.) poderiam ter como lastro vários tipos de documentos rastreáveis. Se o numerário em espécie houvesse sido inicialmente obtido no sistema financeiro, haveria comprovantes de saques, de transferências, de cheques, extratos ou outros documentos de emissão dos envolvidos, de suas contas bancárias ou aplicações financeiras. Caso a origem inicial dos numerários emprestados ou pagos em espécie houvesse sido de pessoas jurídicas relacionadas, delas também se exigiria uma origem anterior, eventualmente no sistema financeiro, ou de recebimentos em conta caixa, que por sua vez estariam devidamente contabilizados e documentalmente respaldados, tanto no recebimento pela pessoa jurídica, como na entrega à pessoa física. De modo semelhante também numa eventual hipótese de obtenção da posse de numerários em espécie decorrer de alienação de algum bem ou direito. (Grifo na decisão recorrida)

Como se vê, o simples registro das operações na contabilidade não é prova suficiente. É necessário que essa contabilidade tenha respaldo em documentação idônea, que demonstre a efetiva ocorrência de movimentação de dinheiro em espécie.

Merece destaque também o fato de que a fiscalização foi coerente com seu posicionamento e também não considerou como aplicação/dispêndio de recursos as operações em que a contribuinte estaria entregando numerário a terceiros (ora concedendo empréstimos, ora pagando empréstimos contraídos anteriormente), em razão da falta de demonstração da efetiva movimentação financeira. A inclusão dessas operações no fluxo de caixa implicaria agravamento da situação da contribuinte, com aumento do saldo a descoberto, conforme restou explicado nos itens 142 a 144 do Termo de Verificação Fiscal:

142. No mesmo esteio, com base na mesma sustentação pelo não acatamento desse recebimento em liquidação por empréstimo concedido como origem de recurso disponível, as seguintes operações realizadas por DEOLINDA relativas pagamentos pela liquidação de empréstimos tomados, ou da entrega de numerários por empréstimos concedidos, não estão sendo consideradas como dispêndios ou aplicações de recursos à contribuinte:

- efetivo pagamento do valor declarado de R\$ 231.000,00 (duzentos e trinta e um mil reais), ocorrido no ano-calendário 2009 como liquidação do empréstimo tomado junto a FRANCISCO, recebido em anos-calendário anteriores 2006 e 2007. Segundo resposta da DEOLINDA ao

TIF 022/2012, o pagamento desse empréstimo se deu em uma única parcela em 04/05/2009, com base em Nota Promissória apresentada;

- efetiva entrega do valor declarado de R\$ 520.000,00 (quinhentos e vinte mil reais) como dois empréstimos cedidos a ELISANGELO MARCIO GUIOTI CPF: 696.169.81900 (doravante ELISANGELO), no ano calendário 2009. Em resposta ao TIF 022/2012 DEOLINDA apresenta dois Contratos Particulares de empréstimos a ELISANGELO, sendo R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais) em 16/02/2009, e R\$ 270.000,00 (duzentos e setenta mil reais) em 28/05/2009;

143. Nota-se, com base nas datas e valores, que o eventual acatamento na presente avaliação de fluxo financeiro, dos montantes entregues a FRANCISCO (R\$ 231.000,00 em 04/05/2009) e a ELISANGELO (R\$ 250.000,00 em 16/02/2009, e R\$ 270.000,00 em 28/05/2009) agravaria a situação a descoberto da contribuinte nos meses de fevereiro e maio, ainda que se considerassem os recursos pelo recebimento de parte da devolução do empréstimo de R\$ 980.000,00 (novecentos e oitenta mil reais), pois que alegado R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais) recebidos em 04/05/2009.

144. Portanto, não fosse o pleno e total convencimento dessa autoridade fiscal pela improcedência das transações acima citadas, e ora desconsideradas, o mero acatamento das alegações da contribuinte, ser-lhe-ia prejudicial, pois que maiores seriam as diferenças entre seus dispêndios e os recursos disponíveis, na análise de seu fluxo financeiro mensal, sendo maior sua variação patrimonial a descoberto.

Portanto, mostra-se correta a desconsideração das alegadas operações relacionadas a empréstimos, em face da ausência de comprovação suficiente da efetiva ocorrência desses negócios jurídicos, especialmente em razão da falta de demonstração da efetiva transferência de recursos entre as partes envolvidas.

Valor de aquisição do “Lote 139-I da Gleba Ribeirão Maringá”

Em relação ao valor do dispêndio de recursos efetuado com a aquisição de 40% do Lote 139-I da Gleba Ribeirão Maringá, localizado na cidade de Maringá-PR, com área total de 23.559,20 m², entendo que o arbitramento realizado pela fiscalização – considerando o valor de R\$ 485.701,62 – deve ser mantido.

Vejamos o que dispõe o artigo 148 do Código Tributário Nacional:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Assim, sempre que o valor ou preço informado pelo contribuinte não mereça fé, por ser notoriamente diferente do mercado, a lei possibilita a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrar o valor ou preço da alienação, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Esse arbitramento é aplicável até mesmo quando se trata de transações efetuadas por meio de escrituras públicas, haja vista que os tabeliães se limitam a registrar aquilo que as partes contratantes disseram em sua presença, consistindo, assim, em prova das declarações das partes, mas não da veracidade dessas declarações.

Portanto, o valor constante do instrumento público pode ser questionado pelo Fisco, com base em elementos consistentes, como efetivamente ocorreu no presente caso. Com efeito, embora na escritura pública conste que o preço total do imóvel foi de R\$ 590.000,00 (quinhentos e noventa mil), a fiscalização apurou que a base de cálculo do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI considerada na época pelo fisco

municipal foi de R\$ 1.213.797,52 (um milhão, duzentos e treze mil, setecentos e noventa e sete reais e cinquenta e dois centavos), e observou também que o imóvel foi objeto de hipoteca no ano de 2010, sendo-lhe atribuído o valor de R\$ 7.079.760,00 (sete milhões, setenta e nove mil e setecentos e sessenta reais).

Os elementos indicados pela fiscalização são suficientes para demonstrar que o valor constante da escritura pública está bem abaixo do valor de mercado do imóvel. Com efeito, o valor consignado como base de cálculo do ITBI é um elemento que se mostra relevante para a questão, pois segundo a legislação municipal de Maringá (Código Tributário Municipal – Lei Complementar Municipal nº 677/2007) a apuração da base de cálculo do imposto é feita com base em diversos critérios, entre os quais se encontram os “valores aferidos pelo mercado imobiliário”.

É importante registrar que a fiscalização deu ao contribuinte a oportunidade de justificar a realização da transação naquelas condições, bem como esclarecer a forma pela qual ocorreu o pagamento do preço ajustado (conforme itens 7 a 10 do Termo de Intimação Fiscal nº 034/2012), mas a contribuinte limitou-se a dizer que o valor de R\$ 590.000,00 foi pago “em moeda corrente nacional”, foi “convencionado entre as partes, levando em consideração todas as particularidades do imóvel” e que no valor considerado para fins de garantia hipotecária “já estão incluídos a valorização natural do imóvel e mais a valorização por conta do planejamento viário da cidade”.

As informações prestadas pela empresa se mostraram totalmente genéricas, e portanto não servem para robustecer a alegação de que a aquisição do imóvel teria sido feita realmente por apenas R\$ 590.000,00. Portanto, nesse contexto, em que o valor constante da escritura pública revela-se muito abaixo do valor de mercado do bem e não encontram amparo em nenhum outro elemento de prova, é cabível a desconsideração do conteúdo da escritura pública, prevalecendo o arbitramento realizado pela autoridade lançadora.

No mesmo sentido do entendimento ora adotado, há diversos julgados dos Conselhos de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais):

LAUDO EMITIDO PELA CEF – Está sujeito ao imposto de renda o ganho de capital na alienação de imóveis. Sendo o valor da alienação lançado na escritura notoriamente inferior ao de mercado, tendo a autoridade administrativa arbitrado o preço com base em laudo emitido pela CEF, não tendo o autuado apresentado avaliação contraditória, conforme determina a lei, é de se manter a exigência do imposto” (Acórdão 10230.661/96, de 28/02/1996)

ATOS CARTORIAIS – FÉ PÚBLICA – O tabelião quando dá fé pública a um documento, escritura, diz respeito a conter a expressão da vontade das partes que perante ele compareceram, quanto ao conteúdo, mormente em relação ao valor nela inserido e a data em que se efetivou o pagamento dependem de comprovação, podendo ser rejeitados pela autoridade lançadora, mediante processo regular.” (Ac. 10243405, sessão de 14/10/1998)

ARBITRAMENTO – CUSTO DE AQUISIÇÃO DE IMÓVEIS – ANÚNCIOS DE JORNAL DE GRANDE CIRCULAÇÃO DA LOCALIDADE – ANÚNCIOS CONTEMPORÂNEOS ÀS AQUISIÇÕES – POSSIBILIDADE – Quando o custo de aquisição informado divergiu dos preços normais praticados no mercado imobiliário local, a fiscalização utilizou anúncios classificados contemporâneos à data da aquisição para arbitramento do custo. Para infirmar tais custos, o recorrente deveria contraditar cada valor, trazendo, por exemplo, a comprovação do desembolso que extinguiu a obrigação. A mera alegação de que a alienação não ocorreu pelo valor arbitrado pela fiscalização, sem qualquer elemento de prova que ilida o procedimento utilizado pelo AuditorFiscal, não pode prosperar.” (Acórdão 10617053, de 1/09/2008)

Portanto, deve ser mantido o valor apurado pela fiscalização a partir do valor que serviu de base de cálculo para o Imposto de Transmissão sobre Bens Imóveis - ITBI (R\$ 485.701,62, o que corresponde a 40% do valor total de R\$ 1.213.797,52), em

detrimento do valor informado pelo contribuinte (R\$ 236.000,00, o que corresponde a 40% do valor total de R\$ 590.000,00).

Quanto à alegação de que a contribuinte teria lastro para efetuar o pagamento em moeda corrente, em face do recebimento do valor de R\$ 236.000,00 em espécie no mês de fevereiro/2009, relativo à venda de imóvel à empresa Évora Comercial de Gêneros Alimentícios Ltda. (negócio jurídico tratado acima, no tópico “Imposto apurado sobre ganho de capital”), cabe esclarecer que o problema apontado pela fiscalização na aquisição do Lote 139-I da Gleba Ribeirão Maringá não foi a ausência de lastro para suportar o valor mencionado na escritura, mas sim a formalização do negócio jurídico com informação de valor muito abaixo do mercado.

A contribuinte apresenta ainda diversos questionamentos relativos ao valor considerado pelo Fisco municipal para fins de incidência do ITBI. Contudo, nesse ponto deve-se lembrar que se trata de ato administrativo, o qual goza de presunção de legitimidade e veracidade, sendo que não consta que a interessada tenha apresentado alguma impugnação/contestação ao valor definido pelo órgão municipal. Além disso, a contribuinte não apresentou elementos concretos para refutar a base de cálculo do ITBI e, ao contrário, trouxe apenas alegações genéricas, não conclusivas, relativas a supostos acidentes geográficos e ao fato de passar um rio pelo meio do terreno e haver torres de alta voltagem instaladas no local.

Quanto às referidas alegações, cabe objetar que não há certeza de que as imagens anexadas pela impugnante (extraídas do site “google maps”) correspondem efetivamente ao imóvel ora em questão, valendo observar que aquelas imagens são referentes ao endereço localizado na Rua João Luiz Dias, enquanto o cadastro fiscal do imóvel no município de Maringá indica que o endereço do terreno é Rua Pioneiro Alcício Arantes Campolina, nº 530.

Outro ponto que merece destaque, é que a escritura pública referente à aquisição de outro imóvel aparentemente próximo àquele local (Lote de terras sob nº 139-F/139-F/13-A-3, parte do lote nº 139-F/139-F/13-A, com área de 23.342,26 metros quadrados) fez menção expressa à existência de uma servidão de passagem para linhas de transmissão de energia elétrica (fls. 107 a 110), enquanto a escritura pública relativa à aquisição ora em debate (Lote 139-I, com área de 23.559,20) não contém referência à existência de servidão de passagem para linhas de transmissão (fls. 64 a 67). E com efeito, analisando a Matrícula nº 26.194 do 3º Ofício de Registro de Imóveis de Maringá, relativa ao Lote 139-I, observa-se que não consta registro de nenhuma servidão de passagem (fls. 77 a 79).

Portanto, à vista desses elementos (divergência entre o endereço do imóvel e o endereço das fotos apresentadas e existência de menção a linhas de transmissão apenas na escritura relativa a outro imóvel), parece razoável entender que as características mencionadas pela impugnante na verdade se referem ao outro imóvel adquirido pela contribuinte na mesma região (Lote de terras sob nº 139-F/139-F/13-A-3).

De qualquer forma, ainda que as referidas imagens sejam mesmo do Lote 139-I, e ainda que se considere que tal imóvel realmente possui as características alegadas na impugnação, não há como relacionar diretamente tais elementos a uma eventual redução no valor do imóvel, nem se pode afirmar que tais características não foram consideradas pelo Fisco municipal para determinação da base de cálculo do ITBI.

Quanto à alegação de que a hipoteca feita no valor de R\$ 7.079.760,00 seria decorrente de valorização decorrente de planejamento viário a ser implantado na região do imóvel, considero que se trata de alegação muito genérica. A contribuinte não esclarece nem específica que planejamento seria este, em que ato administrativo isso teria sido previsto e quando teria sido dada publicidade do mesmo. Importante destacar que, além de demonstrar a existência do referido planejamento e a forma como este impactaria o valor do imóvel, a contribuinte deveria demonstrar que tal circunstância não existia no momento da aquisição do imóvel, tendo surgido no ínterim entre a compra do imóvel e a efetivação da hipoteca (fatos que ocorreram no prazo de aproximadamente um ano e meio apenas). Nesse contexto, a referida hipoteca continua sendo sim um grande indício

de que o valor constante da escritura pública realmente está abaixo do valor de mercado e do valor efetivamente pago aos vendedores.

Por fim, no que tange à alegação de que a proporção de área correspondente a cada um dos adquirentes não é necessariamente a mesma proporção dos pagamentos relativos ao preço do imóvel, entendo que se trata de argumento sem o mínimo de razoabilidade, pois se a aquisição foi feita em condomínio, cabendo a cada adquirente uma fração ideal do imóvel, é normal, esperado e presumível que o pagamento tenha sido feito por cada comprador na proporção da fração ideal que lhe caiba no imóvel. O pagamento de forma desproporcional à parte ideal de cada adquirente equivaleria a uma doação/liberalidade efetuada entre os compradores, e tratar-se-ia de situação excepcional, cuja ocorrência deveria ser comprovada pela contribuinte interessada (o que não ocorreu no caso).

Portanto, a alegação da contribuinte é improcedente e a aquisição de 40% do imóvel descrito como Lote 139-I da Gleba Ribeirão Maringá, localizado na cidade de Maringá-PR, com área total de 23.559,20 m² deve ser mantido no Demonstrativo de Variação Patrimonial com o valor de R\$ 485.701,62, tal como considerado pela fiscalização.

Desconto simplificado

A legislação é clara ao estabelecer que o desconto simplificado considera-se renda consumida e não serve para justificar acréscimo patrimonial.

Isso é o que consta no parágrafo único do artigo 10 da Lei 9.250/95 (com a redação dada pela Lei nº 11.482/2007):

Art. 10. O contribuinte poderá optar por desconto simplificado, que substituirá todas as deduções admitidas na legislação, correspondente à dedução de 20% (vinte por cento) do valor dos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, independentemente do montante desses rendimentos, dispensadas a comprovação da despesa e a indicação de sua espécie, limitada a:

[...]

III - R\$ 12.743,63 (doze mil, setecentos e quarenta e três reais e sessenta e três centavos) para o ano-calendário de 2009;

[...]

Parágrafo único. O valor deduzido não poderá ser utilizado para comprovação de acréscimo patrimonial, sendo considerado rendimento consumido.

Por força dessa previsão legal, o desconto simplificado não pode ser ignorado no momento da apuração da ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto. Assim, a fiscalização deve incluir o desconto simplificado como dispêndio/aplicação ou reduzi-lo do valor dos rendimentos auferidos (diminuindo assim a o valor das origens/recursos).

Contudo, isso não deve ser feito por meio de rateio do valor pelo número de meses do ano. Não há base legal para considerar que o consumo da renda ocorreu de maneira uniforme no decorrer de todo o ano. Além disso, essa forma de apuração pode causar distorções na análise da variação patrimonial, principalmente naqueles meses em que o contribuinte não auferiu renda.

A meu ver, o valor do desconto simplificado deve ser considerado de maneira proporcional ao rendimento mensal (quando a fiscalização opta por reduzi-lo dos rendimentos auferidos) ou então integralmente no mês dezembro (quando a fiscalização opta por incluí-lo como dispêndio). Essa é a forma de cálculo mais benéfica para o contribuinte e evita que haja desconexão entre o desconto simplificado e os rendimentos declarados.

No presente caso, a fiscalização optou por incluir o valor do desconto simplificado como dispêndio/aplicação, portanto deveria ter feito essa inclusão no mês de dezembro do ano-calendário. Desse modo, o Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial da contribuinte, relativo ao ano-calendário de 2009 [foi alterado pela decisão recorrida, conforme planilha de fl. 597].

Pagamentos à empregada Solange

Em relação aos pagamentos relativos à empregada doméstica Solange Aparecida Miosso de Amorim, cabe registrar que se trata de despesa informada na declaração de ajuste anual da contribuinte fiscalizada, no quadro “pagamentos e doações efetuados”.

A alegação de que esses pagamentos “têm lastro no fluxo de caixa da impugnante” é totalmente genérica, não merecendo maiores considerações. Ora, o Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial elaborado pela fiscalização tem por objetivo justamente a análise desse fluxo de caixa e contém todas as origens de recursos que foram suficientemente comprovadas.

Eventuais comprovações de origens/recursos não considerados pela fiscalização acarretará alteração do referido Demonstrativo e isso influirá no saldo de variação patrimonial a descoberto, mas isso não terá nenhuma relação direta com os pagamentos efetuados à Sra. Solange.

Ainda em relação a essa despesa, é interessante observar que, diferentemente do que ocorre com o desconto simplificado, o rateio entre todos os meses do ano está correta, uma vez que a própria contribuinte fiscalizada informou à fiscalização que tratava-se de “...pagamentos de salário mensal...realizados ao longo do ano de 2009”.

[...]

Rendimentos recebidos da empresa Évora no ano de 2008

Os rendimentos que a contribuinte fiscalizada recebeu da empresa Évora no ano de 2008 não podem ser considerados como recursos no fluxo de caixa do ano de 2009, pois a contribuinte não declarou ter a posse de nenhum valor em espécie na declaração de bens e direitos relativa ao Exercício 2009, Ano-calendário 2008.

E ainda que tivesse informado algum valor em espécie em sua declaração, a contribuinte teria de comprovar a efetiva posse do numerário no dia 31/12/2008, haja vista que não é razoável imaginar que ela guardasse toda a remuneração auferida no decorrer do ano.

A propósito, vejam-se os seguintes julgados dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), nos quais foi assentada a necessidade de comprovação do saldo de recursos no final do ano-calendário:

SALDO DE RENDIMENTO APURADO NO MÊS DE DEZEMBRO DO ANO-CALENDÁRIO – O ônus de provar que o saldo de recursos apurado em dezembro do ano-base foi mantido e transferido para janeiro do ano seguinte é do contribuinte. Inaceitável simples alegação de que por constarem no demonstrativo anexado aos autos deveriam ser transferidos para o ano posterior. (2ª Câmara, Ac. 10242625, sessão de 08/01/1998)

IRPF ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO SALDO DE RECURSO NO FINAL DO ANO-CALENDÁRIO Sendo o imposto de renda das pessoas físicas devido mensalmente, o saldo de recursos verificado num mês pode ser utilizado para comprovar acréscimos patrimoniais ocorridos em meses subsequentes, dentro do mesmo ano-calendário, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens e direitos e das dívidas e ônus reais. Contudo, os saldos remanescentes ao final de cada ano-base, em decorrência da obrigatoriedade da apresentação da declaração anual de bens e direitos e de dívidas e ônus reais, somente se transferem para o ano-base posterior, caso sejam incluídos na referida declaração e sua efetiva existência seja devidamente comprovada com documentação hábil e idônea. (Acórdão 10246574, de 01/12/2004)

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. “DINHEIRO EM CAIXA”. Os valores declarados como “dinheiro em caixa” e outras rubricas semelhantes não servem para justificar acréscimos patrimoniais, salvo prova inconteste de sua existência no término do ano-calendário. Recurso parcialmente provido. (Acórdão 10249250, de 10/09/2008)

Diferença entre a parcela da venda de imóvel (R\$ 1 milhão) e o valor emprestado no mesmo dia ao seu filho Francisco (R\$ 980 mil)

Em relação à primeira parcela referente à venda do imóvel à empresa Évora, no valor de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), a fiscalização deixou claro que não houve efetiva movimentação financeira, mas apenas escritural/contábil.

No item 10 do Termo de Verificação Fiscal está descrita a forma como se deu a quitação do referido valor, o que justifica o entendimento da fiscalização:

10. De fato, a parcela inicial de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) não foi efetivamente paga em espécie pela EVORA a DEOLINDA. Não houve movimentação física de numerários, mas apenas mutações na contabilidade de empresas envolvidas, ocorrendo do seguinte modo: em 28/12/2008 Deolinda passa a ter a disponibilidade de R\$ 1.000.000,00 da EVORA e documenta um empréstimo a seu filho Francisco José Nogaroli Neto (doravante FRANCISCO) de R\$ 980.000,00 (novecentos e oitenta mil reais). Na mesma data, 28/12/2008, FRANCISCO adquire R\$ 990.000,00 (novecentos e noventa mil reais) em quotas do capital social da própria EVORA, que até então estavam em propriedade da empresa Portugal do Brasil LTDA (doravante PORTUGALIA). Esta empresa PORTUGALIA, por sua vez, concede em 29/12/2008 um empréstimo à ÉVORA de R\$ 990.000,00 (novecentos e noventa mil reais). Portanto, não houve movimentação financeira, mas apenas escritural, sendo tais informações consignadas na contabilidade das empresas envolvidas.

A fiscalização deixou bem claro que operações dessa natureza (de cunho exclusivamente econômico, sem consequências na movimentação financeira) não foram levadas em conta no demonstrativo de variação patrimonial. Portanto, não há porque se considerar o valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) como origem de recursos no início do ano-calendário de 2009.

Além disso, a contribuinte não informou ter a posse de nenhum valor em espécie na declaração de bens e direitos relativa ao Exercício 2009, Ano-calendário 2008, aplicando-se então a mesma objeção do tópico anterior.

Empréstimo tomado no ano de 2008 (Valdir Nogaroli Junior)

A contribuinte alega ter contraído empréstimo junto a Valdir Nogaroli Junior no valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais). Contudo, para comprovar esse empréstimo, seria necessária a prova da efetiva transferência de valores entre as partes, tal como exigido para as demais operações relacionadas a empréstimos (conforme já explicado neste voto).

Além disso, trata-se de empréstimo que teria sido tomado pela contribuinte no ano de 2008 e não é razoável aceitar que o valor emprestado teria sido guardado pela contribuinte para aplicação no ano seguinte.

De qualquer forma, é certo que na declaração de ajuste anual da contribuinte, relativa ao ano-calendário 2008, não foi informada a posse de nenhum valor em espécie, valendo aqui, mais uma vez, o posicionamento mencionado no tópico anterior.

Valores recebidos de Francisco, a título de devolução do empréstimo de R\$ 980.000,00

A contribuinte alega ter recebido a devolução do empréstimo efetuado a seu filho Francisco José Nogaroli Junior, através das parcelas de R\$ 300.000,00 (dia 04/05/2009) R\$ 180.000,00 (dia 03/08/2009) e R\$ 500.000,00 (dia 30/12/2009).

Esses recebimentos não restaram suficientemente comprovados, conforme apreciação já feita acima, no tópico “Empréstimos não considerados”.

Além disso, com relação a esses pagamentos, vale a pena transcrever as considerações específicas feitas pela fiscalização, nos itens 131 a 141 do Termo de Verificação Fiscal:

131. Dessas operações, um empréstimo não foi considerado como recurso disponível: efetivo recebimento do valor declarado de R\$ 980.000,00

(novecentos e oitenta mil reais), ocorrido parceladamente no ano-calendário 2009, como quitação por empréstimo cedido a FRANCISCO cedido no ano-calendário anterior 2008. Segundo recibos apresentados por DEOLINDA em atendimento ao TIF 022/2012, os montantes recebidos seriam de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais) em 04/05/2009, de R\$ 180.000,00 (cento e oitenta mil reais) em 03/08/2009, de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) em 30/12/2009.

[...]

134. Ao contrário da contribuinte, entendemos sim por desconsiderar os alegados recebimentos em devolução do empréstimo citado, para fins da presente apuração de fluxo financeiro, pelos motivos e argumentos já anteriormente expostos. Corrobora ainda tal posicionamento o fato de que, tanto o Contrato Particular apresentado para fundar o empréstimo concedido, quanto as alegações de que o valor R\$ 980.000,00 foi entregue a FRANCISCO em dinheiro espécie, não se mostraram coerentes com o verificado na presente auditoria.

135. Em fato, e conforme detalhadamente abordado no item “A” do Termo de Verificação Fiscal, houve uma alienação de imóvel de propriedade de DEOLINDA, sendo adquirente a empresa EVORA. O pagamento inicial dessa aquisição, uma parcela de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) não foi efetivamente realizado em espécie pela EVORA a DEOLINDA, em 28/12/2008, conforme alegado.

136. Não houve movimentação física de numerários, mas apenas mutações na contabilidade de empresas envolvidas, ocorrendo do seguinte modo: em 28/12/2008 DEOLINDA passa a ter a disponibilidade econômica de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) da EVORA, por conta de parcela da alienação do imóvel, e documenta um empréstimo a seu filho FRANCISCO de R\$ 980.000,00 (novecentos e oitenta mil reais).

137. Na mesma data, 28/12/2008, FRANCISCO adquire R\$ 990.000,00 (novecentos e noventa mil reais) em quotas do capital social da própria EVORA, de propriedade da empresa PORTUGALIA, empresa da qual FRANCISCO era sócio majoritário à época, tudo segundo lançamento contábil efetuado no Livro Diário n. 1 da PORTUGALIA, registrado na JCP em 17/12/2009 sob n. 09/1800200.

Este Livro foi apresentado pela Companhia Sulamericana de Distribuição, sucessora, em atendimento ao Termo de Diligência Fiscal 029/2012 TDF 029/2012.

138. A empresa PORTUGALIA, por sua vez, concede em 29/12/2008 um empréstimo à EVORA de R\$ 990.000,00 (novecentos e noventa mil reais), segundo lançamentos contábeis no mesmo Livro diário n. 01. Destaca-se que à época, dezembro de 2008, os sócios da EVORA eram PORTUGALIA e FRANCISCO que, com essa aquisição de quotas, praticamente tornou-se sócio único da EVORA. Portanto, a saída da parcela de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) da EVORA foi contabilmente suprida pelo empréstimo de R\$ 990.000,00 (novecentos e noventa mil reais) concedido pela PORTUGALIA.

139. Como demonstrado, não houve movimentação financeira, mas apenas escritural, sendo tais informações consignadas na contabilidade das empresas envolvidas. A EVORA efetivamente não entregou R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) em dinheiro a DEOLINDA, que lhe permitisse emprestar R\$ 980.000,00 (novecentos e oitenta mil reais) em dinheiro a FRANCISCO.

140. Não pode, portanto, ser acatado em sua plenitude o Contrato Particular que assenta ter sido a importância de R\$ 980.000,00 (novecentos e oitenta mil reais) entregue a FRANCISCO em dinheiro. Se assim foi na concessão do empréstimo, como se acatar em plenitude também os recibos de devolução em quitação informados também dinheiro?

141. Não se trata de negar validade à alienação do terreno de DEOLINDA para EVORA. De fato, verificou-se haver a transmissão de propriedade. Mas não é esse fato que está sob lume na presente análise de fluxo financeiro, e sim pagamentos posteriores, em dinheiro, de FRANCISCO para DEOLINDA. Não há respaldo nessa alienação, para uma devolução posterior de R\$ 980.000,00 (novecentos e oitenta mil reais), em dinheiro, de FRANCISCO para DEOLINDA, quitando empréstimo anterior da mãe para o filho, realizado apenas contabilmente nas empresas envolvidas.

Trata-se, portanto, de recebimentos não devidamente comprovados, que não merecem ser incluídos como origens de recursos na análise da variação patrimonial da contribuinte.

Pondere-se que o lançamento, devidamente motivado, é ato administrativo que goza do atributo de presunção relativa de legalidade e veracidade e, portanto, cumpria à Recorrente o ônus de afastar, mediante prova robusta e inequívoca em contrário, essa presunção (vide art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 6/3/72), o que não ocorreu.

Conclusão

Isso posto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira