



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

Processo nº 10980.724162/2013-27
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-006.229 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de maio de 2019
Matéria IRPF - GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE FRAÇÃO IDEAL DE IMÓVEL
Recorrente FRANCISCO KONRAD
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2009, 2010

NULIDADE. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO. DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA.

Não há que se falar em decretação da nulidade do auto de infração quando o ato administrativo encontra-se revestido dos requisitos exigidos para o lançamento.

NULIDADE. INCORREÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO LANÇAMENTO. ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

Não é toda inexatidão na base de cálculo que acarreta vício insanável, passível de nulidade, mas tão somente aquela que atinge a própria metodologia de cálculo, cujo refazimento é medida que demanda uma nova estruturação para a determinação do critério quantitativo.

GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. ATUALIZAÇÃO OU CORREÇÃO MONETÁRIA.

Para fins de apuração do ganho de capital, o custo de aquisição do imóvel adquirido a partir do ano de 1996 não está sujeito à atualização ou correção monetária.

GANHO DE CAPITAL. INTEGRALIZAÇÃO DE BEM IMÓVEL. MOMENTO. ALIENAÇÃO.

A pessoa física pode transferir bem imóvel a pessoa jurídica, a título de integralização de capital, hipótese que configura alienação para fins da legislação tributária. A alienação do imóvel configura-se perfeita e acabada, produzindo os efeitos que lhe são próprios, a partir da alteração contratual que aprova o aumento do capital na sociedade, mediante a subscrição de quotas integralizadas através da entrega do bem, sendo prescindível a transferência de propriedade junto ao cartório de registro de imóveis.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL.

A pessoa física que realiza alienação, a qualquer título, de bem imóvel de sua propriedade é contribuinte do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido na operação. Considera-se ganho de capital a diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo custo de aquisição.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando resta demonstrada a conduta dolosa da pessoa física, com a finalidade de retardar o conhecimento da autoridade fazendária a respeito da natureza e das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária e reduzir o montante do imposto de renda devido, deixando de apurar e declarar, em seu próprio nome, o ganho de capital auferido na alienação de bem imóvel, comportando-se como se o resultado positivo percebido fosse da pessoa jurídica da qual é sócio.

GANHO DE CAPITAL. LANÇAMENTO EM NOME DA PESSOA FÍSICA. RECOLHIMENTO PELA PESSOA JURÍDICA. APROVEITAMENTO NO LANÇAMENTO. TRIBUTO DE MESMA NATUREZA. POSSIBILIDADE.

Para efeitos de lançamento do ganho de capital em nome da pessoa física, proprietária e beneficiária da alienação do imóvel, cabível a dedução, antes dos acréscimos legais, com relação aos valores comprovadamente arrecadados de mesma natureza a título de imposto de renda da pessoa jurídica, cuja receita foi considerada pela fiscalização como rendimentos da pessoa física.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para admitir a dedução do lançamento fiscal com relação aos valores comprovadamente recolhidos pela pessoa jurídica CACR Administradora de Bens Ltda, a título de imposto de renda, no código 2089, quando vinculados à receita bruta da atividade calculada com base no preço de alienação pago pela adquirente, MR Logística Ltda. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Marialva de Castro Calabrich Schlucking e Miriam Denise Xavier, que negavam provimento ao recurso. Vencidos em primeira votação os conselheiros Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento parcial em maior extensão para adicionar ao custo de aquisição o valor de R\$ 208.000,00.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite e Marialva de Castro Calabrich Schlucking.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 18ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (DRJ/RJ1), por meio do Acórdão nº 12-62.484, de 23/12/2013, cujo dispositivo considerou parcialmente procedente o lançamento, mantendo em parte o crédito tributário (fls. 292/305):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2010, 2011

NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Tendo a fiscalização descrito no Termo de Verificação fiscal todos os motivos que ensejaram a autuação e existindo no processo prova de que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há como acatar a tese de nulidade do lançamento e nem de cerceamento do direito de defesa.

GANHO DE CAPITAL.

Está sujeito ao pagamento de imposto de renda a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens e direitos de qualquer natureza.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL.

A escrituração contábil por si só não faz prova a favor do contribuinte sem que haja documentação hábil que a fundamente.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aplicam a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

CITAÇÕES DOUTRINÁRIAS NA IMPUGNAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa apreciar alegações mediante juízos subjetivos, uma vez que a atividade administrativa deve ser exercida de forma plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional.

MULTA QUALIFICADA.

É cabível, por disposição literal de lei, a incidência de multa de ofício sobre o valor do imposto apurado em procedimento de ofício, que deverá ser exigida juntamente com o imposto não pago espontaneamente pelo contribuinte, independentemente do motivo determinante da falta. No caso em exame, tendo sido comprovado o intento doloso do contribuinte de se eximir do pagamento do imposto devido, cabível é a aplicação da multa qualificada.

Impugnação Procedente em Parte

Extrai-se do Termo de Verificação Fiscal que foi lavrado auto de infração relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), acrescido de juros de mora e multa de ofício qualificada, decorrente de ganho de capital na alienação da fração ideal de 41% do imóvel sob a matrícula nº 63.252 do Registro de Imóveis da 1ª Circunscrição do município de São José dos Pinhais (PR), relativamente aos anos-calendário de 2009 e 2010 (fls. 167/171).

Segundo a autoridade tributária, quando da alienação em 18/08/2009, o terreno ainda não havia sido integralizado ao capital social da pessoa jurídica CACR Administradora de Bens Ltda, CNPJ 11.157.320/0001-76, da qual o autuado é sócio-administrador, o que apenas ocorreu por intermédio da 4ª alteração contratual, datada de 04/01/2010.

Considerando que no momento da transação imobiliária o bem alienado não pertencia à empresa, o lançamento do ganho de capital foi efetuado em nome da pessoa física, a qual detinha a propriedade do imóvel naquela data e recebeu os pagamentos de forma parcelada.

O contribuinte foi cientificado da autuação, em 14/06/2013, e impugnou a exigência fiscal no prazo legal (fls. 180 e 191/217).

Intimado por via postal em 17/01/2014 da decisão do colegiado de primeira instância, o recorrente apresentou recurso voluntário no dia 14/02/2014, em que repisa os argumentos de fato e direito contidos na sua impugnação, a seguir resumidos (fls. 306/309 e 312/362):

- (i) nulidade do auto de infração, em face do cerceamento do seu direito de defesa pela ausência do dispositivo legal que deu amparo para a desconsideração do negócio jurídico realizado entre as partes, já que a autoridade fiscal afastou do polo passivo a empresa CACR Administradora de Bens Ltda e incluiu a pessoa física do recorrente;

(ii) nulidade do lançamento, por erro na eleição do sujeito passivo;

(iii) nulidade do auto de infração, tendo em conta os erros cometidos pela autoridade fiscal na base de cálculo do lançamento, em especial quanto ao efetivo valor pago na compra do terreno alienado e à ausência de atualização desse custo de aquisição;

(iv) uma vez que o auto de infração contém base de cálculo errada, não é possível cogitar a modificação superveniente pelo órgão julgador do qualquer critério da regra-matriz do lançamento;

(v) a integralização e a transferência da propriedade do imóvel já havia ocorrido quando do aumento de capital regulamente contabilizado pela empresa CACR Administradora de Bens Ltda, através da figura do adiantamento para futuro aumento de capital;

(vi) o ganho de capital é de responsabilidade da pessoa jurídica, a qual vendeu a parcela ideal do imóvel, recebida em integralização de capital, e não do ora recorrente;

(vii) caso mantido o auto de infração, mesmo que em parte, devem ser aproveitados os valores recolhidos pela CACR Administradora de Bens Ltda a título de imposto de renda e contribuição social; e

(viii) a qualificação da multa de ofício é descabida, na medida em que não há qualquer prova de fraude, conluio ou sonegação.

Em 21/03/2014, o recorrente protocolou uma petição com o propósito de reforçar as razões recursais quanto aos efeitos do adiantamento para futuro aumento de capital na apuração do ganho de capital, reproduzindo decisões administrativas e judiciais que reconhecem a integralização de capital de pessoa jurídica, mediante incorporação de imóveis de pessoa física, como forma de alienação de bens (fls. 438/441).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Relator

Juízo de admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Preliminares

Antes de mais nada, para melhor compreensão da matéria de fundo discutida neste processo, em torno da qual gravitam as questões preliminares, é importante assinalar que o recurso voluntário afirma que a fração ideal do terreno foi entregue em adiantamento para futuro aumento de capital, o que implicou a integralização do imóvel de forma definitiva e irretratável, reconhecida contabilmente no patrimônio líquido, razão pela qual a apuração do ganho de capital é devida em nome da pessoa jurídica CACR Administradora de Bens Ltda, e não pela pessoa física, ora recorrente.

Nessa linha de entendimento, alega o recorrente algumas preliminares que versam sobre a existência de vícios no lançamento, as quais levariam à necessidade de decretação da nulidade do auto de infração.

Pois bem. Em primeiro lugar, vale lembrar que o Termo de Verificação Fiscal não constitui um documento autônomo, mas parte integrante e indissociável do auto de infração lavrado contra o contribuinte (fls. 160/166, 167/171 e 172/178).

A autoridade fiscal descreveu com detalhes os fatos imputados ao sujeito passivo, cujos dispositivos que compõem o enquadramento legal estão mencionados no corpo do próprio auto de infração, relacionados à infração de omissão da apuração de ganho de capital na alienação de bem imóvel (fls. 160/166).

O lançamento tributário retira fundamento na regra geral de tributação do ganho de capital da pessoa física, em que o sujeito passivo é o alienante do bem ou direito, o qual auferir rendimentos que representam acréscimo patrimonial para o beneficiário (art. 3º, e §§, da Lei nº 7.713, de 1988, reproduzidos, à época da ação fiscal, nos arts. 117 e seguintes do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, os quais fazem parte do rol de dispositivos legais do auto de infração).

De acordo com a impugnação, assim como no apelo recursal, não há dúvidas que o autuado compreendeu muito bem os contornos da infração a ele imputada, possibilitando-lhe a apresentação dos elementos de fato e de direito para se contrapor ao lançamento fiscal que colocou a pessoa física como alienante do imóvel em questão.

Na mesma linha de entendimento da decisão de piso, ora recorrida, o auto de infração lavrado está revestido dos requisitos exigidos para o lançamento tributário, dentre eles a descrição dos fatos e os dispositivos legais infringidos (art. 10, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972). De modo que não há razão para se cogitar de ofensa ao direito à ampla defesa e ao contraditório.

Por sua vez, a alegação de erro na sujeição passiva da obrigação tributária não configura questão preliminar, porquanto confunde-se com o próprio mérito do lançamento fiscal.

No caso concreto, a eventual irregularidade na eleição pela fiscalização do critério pessoal da regra-matriz, segundo defende o contribuinte, levará à improcedência do auto de infração, e não à nulidade do lançamento fiscal. Assim sendo, com relação a tal questão controvertida, será examinada mais adiante em julgamento simultâneo das alegações de direito material.

Prossegue o recorrente discorrendo sobre aspectos relacionados à base de cálculo que entende macular irremediavelmente o auto de infração.

A fração ideal do imóvel sob a matrícula nº 63.252 foi adquirida pelo recorrente em 05/06/2008, consoante descrito na escritura pública lavrada no Cartório de Notas (fls. 71/74, R.5-63.252).

O autuado pugna pela anulação do auto de infração em razão da ausência de atualização do valor de aquisição do imóvel. No entanto, o custo dos imóveis adquiridos a partir do ano de 1996, como é a hipótese dos autos, não está sujeito à atualização ou correção monetária (art. 17, inciso II, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995).

Em relação à base de cálculo, reclama também que a fiscalização equivocou-se no valor pago, já que adquiriu os 41% do imóvel pelo montante de R\$ 700.000,00, e não R\$ 492.000,00.

De acordo com o recorrente, a incorreção na elaboração do critério quantitativo da regra-matriz da incidência tributária equivale a erro material que tem o condão de fulminar de nulidade o auto de infração. Em seu ponto de vista, é vedada a modificação da base de cálculo pela autoridade julgadora na tentativa de sanar o equívoco, pois, caso contrário, estar-se-ia realizando um novo lançamento tributário, cuja competência é exclusiva da autoridade fiscal.

Penso diferente. Não é toda inexatidão na base de cálculo que acarreta vício insanável, mas tão somente aquela que atinge a própria metodologia de cálculo, cujo refazimento é medida que demanda uma nova estruturação, caracterizando vício inescusável passível de nulidade.

Tendo em conta a legislação de regência, não se verifica, a princípio, falha da autoridade fiscal na construção da base de cálculo do ganho de capital, eis que observou o critério legal da diferença positiva entre o preço de transmissão e o custo de aquisição do bem alienado (art. 3º, § 2º, da Lei nº 7.713, de 1988).

Na hipótese de valor do custo de aquisição atribuído pela fiscalização em patamar inferior ao dispêndio do adquirente, o que já adiante será avaliado na sequência do voto, nas questões de mérito, a simples operação matemática de adição será suficiente para adequação do procedimento de constituição do crédito tributário, resultando, em consequência, na procedência em parte do auto de infração.

Comportando-se assim, o aproveitamento do ato administrativo não acarreta prejuízo ao direito de defesa e, além disso, privilegia a verdade material e a economia

processual, tampouco provoca qualquer invasão de competência funcional pelo julgador administrativo.

No caso sob exame, a autoridade fiscal intimou o recorrente para esclarecer a diferença entre o valor de aquisição calculado - correspondente a 41% do preço total do imóvel, isto é, proporcionalmente à fração do terreno que adquiriu, que resultou na importância de R\$ 492.000,00, - e o montante do custo de aquisição informado pelo contribuinte no quadro de bens e direitos das suas declarações de rendimentos dos anos-calendário de 2008 e 2009 (fls. 91/93). Contudo, o fiscalizado deixou de apresentar manifestação, permanecendo inerte naquela ocasião.

Ainda que o raciocínio da fiscalização naquele momento, tendo em vista as informações disponíveis, fosse que a diferença de valores poderia advir da realização de benfeitorias no imóvel, cujos dispêndios necessitavam de comprovação pelo declarante, não se justifica a omissão da pessoa física nos esclarecimentos ao agente fiscal sobre o custo de aquisição, olvidando-se do seu dever de colaboração, em prejuízo da identificação da matéria tributável.

Certamente o patrono que subscreve a defesa do autuado tem consciência do princípio de direito de que "ninguém pode se beneficiar da própria torpeza" e que as relações entre poder público e particulares devem seguir um padrão de conduta pautado na boa-fé das partes.

À vista de tais circunstâncias, levando-se em consideração à falta de esclarecimentos no curso do procedimento fiscal, o recorrente comporta-se de modo reprovável ao reivindicar a decretação da nulidade integral do auto de infração pelo fato da alegada imprecisão no custo de aquisição do imóvel fixado pela autoridade tributária para a apuração do ganho de capital.

Ao final e ao cabo, portanto, é mister rejeitar todas as preliminares arguidas no recurso voluntário.

Mérito

a) Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC)

Desde o protocolo da peça impugnatória, o autuado assevera que, na condição de sócio cotista, logo após a constituição da pessoa jurídica CACR Administradora de Bens Ltda, no dia 20/07/2009, realizou a integralização ao capital social da parte ideal de 41% do imóvel de sua propriedade sob a matrícula nº 63.252, na forma de adiantamento para futuro aumento de capital, devidamente contabilizado.

Alega, então, que na alienação do imóvel à empresa MR Logística Ltda, em 18/08/2009, a integralização já havia sido concretizada, tendo se efetivado a venda pela pessoa jurídica CACR Administradora de Bens Ltda, não devendo se falar na ocorrência de ganho de capital em nome da pessoa física.

Pois bem. Não pairam dúvidas que as pessoas físicas podem transferir bens e direitos a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, hipótese que configura alienação para fins da legislação tributária. Se a entrega não se fizer pelo valor constante da

declaração de bens da pessoa física, a diferença será tributada como ganho de capital (art. 3º, §§ 2º e 3º, da Lei nº 7.713, de 1988, c/c art. 23, da Lei nº 9.249, de 1995).

Em linhas gerais, o adiantamento para futuro aumento de capital é um mecanismo em que os sócios e acionistas, por meio da entrega de bens e/ou direitos, disponibilizam recursos financeiros às pessoas jurídicas.

Caso o aporte tenha finalidade típica, ou seja, com a intenção de integralização de capital social, a operação será considerada irretratável e o adiantamento de recursos contabilizado a crédito de conta no patrimônio líquido. Porém, na hipótese de o sócio ou acionista prover recursos financeiros por curto período, podendo reaver os valores aplicados, a essência da transação leva à classificação como mútuo, mediante contrapartida a crédito em conta de passivo não circulante.

A integralização do capital social poderá ocorrer através de pecúnia, móveis e imóveis, títulos de crédito e outros bens, desde que suscetíveis de avaliação em dinheiro. No caso da integralização em dinheiro, aperfeiçoa-se pela simples tradição, que se registra na contabilidade como imediata disponibilidade, porém o mesmo não acontece com a transferência de bens imóveis.

Na hipótese de imóvel, a integralização não se reputa, desde já, perfeita e acabada, porque, tratando-se de situação jurídica, ainda não se encontra definitivamente constituída. Em outras palavras, o bem imóvel adiantado não integra o patrimônio da pessoa jurídica.

Com efeito, a integralização depende da avaliação do valor do bem que será integralizado, mediante acordo de todos os sócios. Além disso, no caso de bem comum pertencente ao casal, sob o regime de casamento em comunhão parcial de bens, como ora se cuida, haveria necessidade de autorização do cônjuge não sócio, que poderá ocorrer no próprio instrumento de alteração contratual.

Em vista de tais aspectos indispensáveis, a integralização de bem imóvel pressupõe a existência de instrumento particular de alteração do contrato social, o qual confirma a anuência da sociedade quanto à transmissão do imóvel para integralização de capital.

Para fins tributários, a alienação do imóvel configura-se perfeita e acabada, produzindo os efeitos que lhe são próprios, a partir da alteração contratual que aprova o aumento do capital na sociedade, sendo prescindível a transferência de propriedade junto ao cartório de registro de imóveis (art. 3º, §§ 2º e 3º, da Lei nº 7.713, de 1988).

No caso em apreço, somente com a 4ª alteração contratual, realizada em 04/01/2010, protocolo na Junta Comercial em 12/01/2010, foi aprovado o aumento do capital social da sociedade, mediante a subscrição de quotas integralizadas, nesse ato, através da entrega da fração ideal de 41% do imóvel sob matrícula nº 63.252, constando, na sequência, a ratificação do contrato social pela cônjuge do recorrente, no dia 02/02/2010, mediante a lavratura de escritura pública, passando os dois instrumentos a constituir um todo único e indivisível (fls. 79/82 e 87/88).

Em 02/02/2010, também foi lavrada a escritura pública de compra e venda do imóvel, tendo como alienante a pessoa jurídica CACR Administradora de Bens Ltda e

outorgada compradora, MR Logística Ltda, com anuência dos demais coproprietários (fls. 83/86).

Assim sendo, no dia 18/08/2009, quando da assinatura do compromisso particular de compra e venda, a fração de 41% do imóvel não fazia parte do acervo da pessoa jurídica CACR Administradora de Bens Ltda, constituindo um bem integrante do patrimônio da pessoa física, ora recorrente (fls. 121/122 e 127).

Escoreito, em consequência, o procedimento fiscal que apurou o ganho de capital em nome da pessoa física, que deve integrar o polo passivo da relação tributária.

A pessoa física que realiza alienação, a qualquer título, de bem imóvel de sua propriedade é contribuinte do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido na operação. Considera-se ganho de capital a diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo custo de aquisição.

Nesse contexto, observo que o preço de venda do imóvel, dividido em parcelas, foi recebido integralmente pelo recorrente, o que lhe confere a disponibilidade jurídica e econômica, na condição de beneficiário dos rendimentos derivado do produto do capital (fls. 121/122 e 126/132).

Conquanto os recibos de pagamento possam indicar a finalidade de adiantamento para aquisição de imóvel pertencente à pessoa jurídica, as provas nos autos revelam que a pessoa física, a qual estava à frente da administração da sociedade, jamais destinou os valores recebidos para a empresa que era sócio, de maneira que o numerário sempre integrou o seu patrimônio.

Todo o discurso do recorrente procurar afastar a sujeição passiva em seu nome a partir da figura do adiantamento para futuro aumento de capital, já que a operação seria suficiente para considerar a integralização do bem imóvel no capital social da empresa. Todavia, não é possível ignorar, apesar do palavreado, que o raciocínio desenvolvido na petição recursal é obscuro em diversos pontos, estando desprovido de consistência.

Na alienação da fração do terreno, é mencionada a assinatura de compromisso particular de compra e venda do imóvel, na data de 18/08/2009 (fls. 127). Não obstante, o recorrente em nenhum momento tomou a iniciativa de juntar aos autos uma cópia fiel desse instrumento de vontade, para a identificação das partes signatárias e verificação do seu exato conteúdo.

Na impugnação, o autuado afirmou que a escrituração contábil era a prova suficiente da integralização, porque atestava o adiantamento para futuro aumento de capital. Estranhamente, não anexou cópias dos livros para demonstrar a regular contabilização dos fatos contábeis.

Quando da interposição do recurso voluntário, além de aperfeiçoar a linha argumentativa de sua defesa, embora sem inovação de matéria contestada, a pessoa física finalmente providenciou a juntada aos autos das cópias das folhas dos livros razão e diário dos exercícios, porém sem assinaturas e/ou autenticação na Junta Comercial (fls. 363/428).

Em petição do dia 21/03/2014, novamente juntou cópias das folhas dos livros diário e razão, além da demonstração de resultado do exercício, relativamente aos anos de 2009

e 2010, agora com as assinaturas do administrador e contador, assim como o termo de autenticação da Junta Comercial do Estado de Santa Catarina, datado de 10/03/2014 (fls. 442/480).

Independentemente da haver feito opção pela tributação do imposto de renda com base no lucro presumido, os fatos e as datas sugerem fortemente que a escrituração contábil da pessoa jurídica acabou regularizada tão somente no ano de 2014, em data posterior ao início e término do procedimento fiscal, numa tentativa de respaldar a justificativa de integralização da fração de 41% do imóvel na forma de adiantamento para futuro aumento de capital.

Nem mesmo a contabilidade reconhece o bem imóvel como integrante do patrimônio da pessoa jurídica na data da alienação da fração de terras, em 18/08/2009, mas somente em 04/01/2010, quando da 4ª alteração contratual (fls. 458).

A leitura dos registros contábeis dos livros diário e razão expõe que a cada pagamento realizado pelo adquirente do imóvel, MR Logística Ltda, há um lançamento idêntico, na mesma data, a débito em conta do ativo, sob a denominação de empréstimo a receber do sócio Francisco Konrad, ora recorrente (conta 1.1.02.08.01).

Depreende-se da escrita contábil que a pessoa física do recorrente, sócio da CACR Administradora de Bens Ltda, passa a ser devedor da pessoa jurídica no exato momento que a empresa recebe os valores relativos ao pagamento do imóvel alienado.

Infere-se, assim, que a operação arquitetada para justificar a prévia integralização do imóvel no capital social é dotada de incômoda contradição. De fato, a concessão de imediato empréstimo, intrínseco ao bem alienado supostamente entregue pelo sócio para capitalização da sociedade, escapa ao propósito de um adiantamento para futuro aumento de capital, que tem por propósito, via de regra, a ampliação de meios financeiros disponíveis no âmbito da pessoa jurídica.

Em termos contábeis, a integralização da fração do imóvel foi registrada na conta "Imóveis para Revenda", e não no ativo imobilizado, demonstrando o inegável caráter de mercadoria do bem. A pessoa física integralizou um bem avaliado em R\$ 750.000,00, igual ao custo de aquisição declarado, considerando o acréscimo com benfeitorias, e, ao final do negócio, quando da quitação das parcelas do preço de venda, recebeu a importância de R\$ 2.629.553,70, equivalente ao total dos pagamentos devidos na operação, sem qualquer dedução pela pessoa jurídica (fls. 116/119 e 121/122).

A operação contabilizada na pessoa jurídica, na verdade, acaba ratificando as conclusões sobre a alienação da fração ideal do imóvel pela pessoa física, na condição de beneficiário direto dos rendimentos, que deu origem ao acréscimo patrimonial pelo auferimento de renda nova.

É de se assinalar, por fim, que a natureza e as condições pactuadas no empréstimo registrado na contabilidade da pessoa jurídica CACR Administradora de Bens Ltda também são uma incógnita. Não se tem notícia da elaboração de instrumento escrito, contemporâneo aos acontecimentos, que contenha, pelo mínimo, cláusulas relativas à cobrança de juros, forma e ao prazo de pagamento. Na realidade, tendo em conta os fatos que se exteriorizam, a operação de empréstimo entre sócio e pessoa jurídica não aparenta confiabilidade.

Em resumo, em qualquer direção que se olha a questão, cabível o lançamento do ganho de capital em nome da pessoa física.

b) Custo de Aquisição

Quanto ao custo de aquisição, haja a vista a experiência cotidiana do ofício, a autoridade fiscal adotou, num primeiro momento, um critério razoável de aferição do valor original, com base na matrícula do imóvel. Com efeito, utilizou a proporcionalidade entre preço total de aquisição, igual a R\$ 1.200.000,00, e a fração ideal de 41% do terreno pertencente à pessoa física, na qualidade de coproprietário, resultando no montante de R\$ 492.000,00 (fls. 71/74).

Aduz o recorrente, entretanto, que adquiriu o imóvel em condomínio com outras pessoas, sendo que algumas partes do terreno eram mais valorizadas e outras áreas menos relevantes, de maneira tal que a porcentagem do preço que cada coproprietário suportou na aquisição não foi proporcional à respectiva área individual, uma vez que a valorização de cada quota era distinta.

Especificamente no caso do recorrente, o qual tinha 41% da área do imóvel, pagou 58% do preço total da aquisição, isto é, o equivalente a R\$ 700.000,00, devidamente declarado à época própria.

Pois bem. A explicação do recorrente tem a feição de verdade, porém não está lastreada em prova cabal.

De fato, de um lado, segundo os dados da matrícula, a área total do imóvel é de 80.695,57 m², gravada com servidão de passagem e parcela de área qualificada como de preservação permanente, a qual impõe restrições à construção de edificações em parte das terras.

Na DAA/2009, ano-calendário de 2008, o recorrente consignou no quadro de bens e direitos a aquisição da fração de 41% do imóvel no valor de R\$ 700.000,00 (fls. 244). Cópias de documentos dos outros 4 (quatro) coproprietários, inclusive DAA/2009, ano-calendário de 2008, carreadas aos autos pelo próprio interessado, indicam o valor do custo de aquisição desproporcional à área que possuem (fls. 24/253). O somatório de todos os custos correspondem a R\$ 1.200.000,00.

Todavia, a declaração de bens e direitos faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados quando comprovados por documentos hábeis e idôneos. Como bem assentado pela decisão de primeira instância, é ônus do interessado comprovar a veracidade do fato declarado. No caso em apreço, a despeito do percentual ideal de 41% do imóvel, não houve comprovação do efetivo desembolso pelo recorrente de R\$ 700.000,00, superior aos R\$ 492.000,00.

Conforme a matrícula do imóvel, o terreno é pertence a cada condômino na respectiva proporção do documento, não havendo ressalva de aquisição de partes com preços diferentes ou delimitação de porção da área do terreno que se vincula a cada proprietário (fls. 72/73). O recorrente adquiriu e transferiu a fração ideal de 41% do imóvel da matrícula nº 63.252.

Nesse cenário, cabe manter o custo de aquisição da parte ideal do imóvel alienado, em nome do recorrente, equivalente a R\$ 492.000,00.

c) Aproveitamento de Pagamentos

No que toca à compensação de valores pagos pela pessoa jurídica sobre a alienação da fração ideal de 41% do imóvel da matrícula nº 63.252, é cabível a dedução do lançamento fiscal tão somente para os valores arrecadados a título de imposto de renda, no código de recolhimento 2089, desde que vinculados à receita bruta da atividade calculada com base no preço de alienação pago pela MR Logística Ltda.

De fato, é razoável, sob pena de enriquecimento ilícito, a dedução dos eventuais recolhimentos de mesma natureza efetuados a título de imposto de renda pela CACR Administradora de Bens Ltda, cujos valores mantêm conexão com a alienação da fração do imóvel sob a matrícula nº 63.252, tendo em conta, para esse raciocínio, o tributo exigido da pessoa física no presente auto de infração, reconhecendo-se que parte dele foi efetivamente pago, ainda que por outrem.

O aproveitamento do imposto de renda comprovadamente recolhido pela pessoa jurídica, na sistemática do lucro presumido, previamente ao início do procedimento de fiscalização, é apto a operar efeitos na base de cálculo da multa de ofício, ou seja, antes da inclusão dos acréscimos legais.

Quanto aos demais tributos pagos, distintos do imposto de renda, o aproveitamento entre pessoas distintas, em qualquer hipótese, dependeria de previsão em lei específica autorizadora de sua realização. Como regra, a compensação no âmbito tributário implica a existência de duas pessoas, simultaneamente credoras e devedoras uma da outra desde a origem, havendo obrigações recíprocas entre as partes (art. 170, do Código Tributário Nacional - CTN).

À vista disso, não se deve transmutar o processo fiscal de controle do lançamento em procedimento de compensação. A via adequada é, portanto, o pedido de restituição, sem prejuízo da observância do prazo para repetição do indébito e do cumprimento dos demais requisitos estipulados na legislação.

d) Multa Qualificada

A fiscalização tributária fez incidir sobre o imposto de renda lançado de ofício a multa qualificada no importe de 150%, com fundamento no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

Lei nº 4.502, de 1964

(...)

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

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

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

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

(...)

Com base na leitura do Termo de Verificação Fiscal, retiram-se as razões relevantes, segundo a autoridade lançadora, para a qualificação da multa de ofício (fls. 170/171):

(...)

O fiscalizado, como ficou comprovado, quando assinou recibo em 18/08/2009, como se a propriedade do imóvel fosse da empresa CACR Administradora de Bens Ltda, tinha pleno conhecimento que ainda não havia efetuado a alteração contratual colocado o imóvel como parte do aumento de seu capital na empresa, fato que só ocorreu em 04/01/2010, registrado na Junta Comercial de Santa Catarina em 18/01/2010.

Os valores foram para sua conta corrente bancária, na agência nº 3.508, do Banco do Brasil, localizada em Cascavel/PR, e não em conta da empresa, que tem sede em São Bento do Sul/SC.

A prática adotada forma o elemento subjetivo da conduta dolosa.

Tal situação fática se subsume aos tipos previstos nos art. 71, 72 de 73 da Lei nº 4.502/1964 e nos art. 1º e 2º da Lei nº 8.173/1990, dos crimes contra a ordem tributária.

(...)

Ao assegurar a transparência da sua conduta ao longo do tempo, inclusive durante o procedimento fiscal, o recorrente discorre sobre a inexistência de qualquer prova de fraude, conluio ou sonegação trazida pela autoridade fiscal para justificar a exarcebação da multa de ofício.

Pois bem. Nas entrelinhas, a petição recursal abraça uma interpretação literal da narrativa fiscal para a duplicação da penalidade de ofício, como se fosse aceitável apartar as condutas ali mencionadas de todo o contexto dos demais fatos anotados no processo administrativo.

É provável que a constituição da pessoa jurídica CACR Administradora de Bens Ltda teve por finalidade principal a reorganização imobiliária dos bens pertencentes ao recorrente, por meio da figura de "holding", no qual ocorre um planejamento tributário e sucessório que pressupõe, como medida inicial, a integralização de capital com um ou mais bens da pessoa física.

Contudo, algo não foi bem executado na operação, porque, como visto antes, a fração ideal de 41% do imóvel pertencente à pessoa física somente foi integralizada ao patrimônio da pessoa jurídica no início do ano de 2010, em data posterior à alienação do terreno.

Ressalta o recorrente a sua condição de empresário com inúmeras atividades e imóveis, de maneira que contrata técnicos para realizar os procedimentos societários, cartorários e fiscais, entre outros, por isso acreditava firmemente que o imóvel já havia sido integralizado, não tendo ciência do contrário.

Esforça-se o autuado, de forma conveniente, para passar a imagem de distância dos fatos, como se não tivesse nenhuma ingerência e controle sobre eles, mesmo a entrega de declarações fiscais e a assinatura de documentos públicos, tampouco sobre os seus prepostos e colaboradores. Todavia, não é crível tal discurso.

Os elementos de prova não deixam dúvidas sobre os fatos narrados pela autoridade fiscal, no sentido de que o fiscalizado, quando assinou o recibo referente à primeira parcela do pagamento da alienação, datado de 18/08/2009, como se a propriedade da fração de terras fosse pertencente à pessoa jurídica, tinha pleno conhecimento que ainda era o proprietário de parte do imóvel, que não havia sido integralizado, nem havia alteração contratual para incorporação ao capital social da empresa, o que somente veio a acontecer em 04/01/2010.

Na DAA/2010, ano-calendário de 2009, o contribuinte manteve o bem declarado em seu nome, com aumento do custo de aquisição para R\$ 750.000,00, sob a justificativa de investimento em melhorias no valor de R\$ 50.000,00, no ano-base da declaração de rendimentos (fls. 140). Por sua vez, a DAA/2011, ano-calendário de 2010, revela a baixa do

respectivo terreno na declaração anual, considerando a integralização ao capital social da pessoa jurídica CACR Administradora de Bens Ltda, da qual era sócio, nos termos da 4ª alteração contratual (fls. 152).

Na contabilidade da pessoa jurídica, a integralização da fração do terreno somente foi reconhecida no dia 04/01/2010, mantida, desse modo, a coerência com a data da alteração do contrato social (fls. 458). Desse modo, a própria escrituração contábil não confirma o bem imóvel como integrante do patrimônio da pessoa jurídica em 18/08/2009.

A pessoa física não se confunde com a pessoa jurídica da qual é sócio, pois são entidades distintas. Por tal razão, a conduta do contribuinte que assina recibos em nome da empresa CACR Administradora de Bens Ltda, mesmo na condição de administrador, e incorpora ao seu próprio patrimônio, desde já, a totalidade do numerário recebido pela alienação, não é sinal de convicção de que a fração do imóvel havia sido, de fato e direito, integralizada ao capital social da pessoa jurídica.

Pelo contrário, demonstra que a operação de alienação foi arquitetada com vistas à disponibilidade econômica imediata em benefício exclusivo da pessoa física, a qual era a proprietária do imóvel no momento da celebração do contrato de compra e venda, em 18/08/2009.

Na investida de justificar o recebimento de valores em nome da pessoa jurídica, imaginou-se uma construção contábil esdrúxula, a partir da utilização da figura do adiantamento de bem imóvel para futuro aumento de capital ao mesmo tempo que a pessoa física - quando recebia os pagamentos do preço da alienação diretamente do comprador, através de depósitos em sua conta corrente mantida no Banco do Brasil, - passava à condição de devedora da pessoa jurídica, da qual era sócio, pela concessão de um misterioso empréstimo.

Após o cumprimento do contrato de venda e compra, caberia a transferência da propriedade em cartório diretamente da pessoa física para o comprador, MR Logística Ltda, na medida em que o recorrente era sabidamente o proprietário da fração ideal de 41% do terreno na data do negócio jurídico, em 18/08/2009, e havia recebido integralmente o pagamento do preço, como beneficiário dos rendimentos.

No entanto, em contrariedade à realidade fática, optou-se deliberadamente em primeiro efetuar, já no ano de 2010, a transferência da fração do terreno do sócio, ora recorrente, para a pessoa jurídica CACR Administradora de Bens Ltda, na forma de integralização de capital por intermédio de alteração do contrato social, e, na sequência, a transmissão da propriedade do imóvel para a MR Logística Ltda, mediante lavratura de escritura pública e averbação na matrícula.

Em uma e outra hipótese acima, o ganho de capital apurado na alienação do imóvel não é o mesmo. Quando a tributação é deslocada para a pessoa jurídica CACR Administradora de Bens Ltda, que avaliou, no presente caso, os pagamentos como receita operacional, a consequência é a redução significativa do imposto de renda incidente na alienação.

Tratou-se, portanto, de um conjunto de condutas dolosas, intencionais e voluntárias, que não aparentam outra finalidade senão retardar, ou mesmo impedir, o conhecimento pela autoridade fazendária da natureza e das circunstâncias materiais do fato

gerador da obrigação tributária para reduzir o montante do imposto de renda na alienação, o que configura sonegação.

Consciente da ilicitude, o autuado deixou de apurar e declarar, na condição de pessoa física, o ganho de capital auferido na alienação da fração ideal de 41% do imóvel da matrícula nº 63.252, comportando-se como se fora resultado positivo obtido por pessoa jurídica.

Logo, a manutenção da qualificação da multa de ofício é medida que se impõe ao presente lançamento.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, REJEITO as preliminares e, no mérito, DOU PARCIAL PROVIMENTO para admitir a dedução do lançamento fiscal com relação aos valores comprovadamente recolhidos pela pessoa jurídica CACR Administradora de Bens Ltda, a título de imposto de renda, no código 2089, cuja receita foi considerada pela fiscalização como rendimentos da pessoa física.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess