



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.732470/2013-32
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-011.266 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de maio de 2024
Recorrente ANDRE TADEU DOS SANTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Durante a ação fiscal vige o princípio inquisitório. Somente na fase litigiosa, iniciada com a impugnação válida, há que se falar em contraditório e ampla defesa, assegurados no presente caso.

PRAZO DECADENCIAL. OCORRÊNCIA DE FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 173, I DO CTN.

Constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial do prazo decadencial de cinco anos para lançamentos referentes ao IRPF, desloca-se da ocorrência do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado.

GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO.

Há incidência de Imposto de Renda sobre ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, sendo este considerado a diferença positiva entre o valor de alienação e o respectivo custo de aquisição dos bens ou direitos.

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. CABIMENTO.

Presente nos autos a comprovação do evidente intuito de fraude, mediante comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, correta a aplicação da multa qualificada prevista na legislação.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%.

O inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não julgado definitivamente, conforme o art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Restando comprovado nos autos o acréscimo patrimonial a descoberto cuja origem não tenha sido comprovada por rendimentos tributáveis, não

tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte, ou sujeitos a tributação exclusiva, é autorizado o lançamento do imposto de renda correspondente.

MATÉRIA NÃO SUSCITADA NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

A autoridade julgadora em 2ª instância não tem competência para apreciar matérias não submetidas a primeira instância. O alcance de sua competência tem limites no do efeito devolutivo do recurso, de reapreciar das matérias já debatidas na instância anterior.

SEM NOVAS RAZÕES DE DEFESA. CONFIRMAÇÃO DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, pode-se adota-se a decisão recorrida, nos do art. 114 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 1634, de 21/12/2023 - RICARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte o recurso, não conhecendo das matérias preclusas, e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício de 150% para 100%, mantendo os demais itens do lançamento

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Rodrigo Rigo Pinheiro, Diogo Cristian Denny (Presidente)

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão n.º 07-35.589 que julgou procedente o AUTO DE INFRAÇÃO do Imposto de Renda da Pessoa Física, ano-calendário de 2008, lavrado por omissão de rendimentos decorrente de acréscimo patrimonial a descoberto e omissão de rendimento por ganho de capital na alienação de bens e direitos, nos termos do Relatório Fiscal (e-fls.12 a 89).

A ciência do lançamento foi em 123/12/2013 (e-fl. 438). A impugnação foi apresentada em 20/01/2014 (e-fls.444ª 467) alegando, segundo relatório da decisão recorrida que:

Nulidade do Auto de Infração por Cerceamento de Defesa

Em preliminar, alega a nulidade do auto de infração por cerceamento ao direito de defesa, considerando que se fez presente em todos os momentos processuais, seja mediante intimações recebidas via postal ou telefone, sempre colocando-se à disposição da fiscalização para os esclarecimentos pertinentes, conforme narra o próprio Auditor em seu extenso Relatório de Fiscalização, e que toda a documentação solicitada foi apresentada, em que pese a ausência de um rol discriminativo dos mesmos;

Aduz o impugnante que a utilização de expressões genéricas, tais como “TODOS OS DOCUMENTOS” nos termos de intimação, não permitiu ao fiscalizado entender que deveria apresentar cópia de documentos de outros exercícios, como as escrituras de aquisição de imóveis do ano de 1997, já objeto de homologação. Que caso tivesse o Auditor agido com clareza, teria lhe enviado tais documentos, agilizando e facilitando seu trabalho;

Alega ainda, que o Auto de Infração e o Relatório de Fiscalização não se amparam em documentação ou em fatos comprovados que justifiquem a constituição de Crédito Tributário, em face de obscuridade dos procedimentos adotados pelo Fisco, o que dificulta a elaboração de uma defesa tecnicamente eficaz. Tal obscuridade pode ser comprovada pela análise de todas as intimações dirigidas ao impugnante, onde não se encontrará qualquer menção sobre:

- Origem dos recursos utilizados na aquisição de imóveis no mês de março de 2008;
- Tipo de negócio realizado com a RONIN AGROPASTORIL LTDA, relativamente a forma de pagamento decorrente da venda e compra dos aptos 501 e 1301 do Edifício Tommaso, do Solar Portinari;
- Tipo de negócio e forma de pagamento referente ao apto 1106 do Porto Velho Residence Service, nem antes nem depois do esclarecimento prestado pela Senhora Gisele Furtado;
- Tipo de negócio e forma de pagamento referente ao apto 2201 do Edifício Maison Chamounix, nem antes nem depois da apresentação da cópia de um documento pelo Senhor Sebastião Martins dos Santos.

Que se tivesse sido confrontado, durante o procedimento apuratório, teria esclarecido as dúvidas levantadas, evitando o gasto inútil de muito tempo e papel.

Queixa-se do procedimento adotado no curso da ação fiscal, alegando que teve cerceado o seu direito de defesa quando lhe foi negado acesso aos documentos carreados aos autos, conforme requerimento datado de 16/10/2013, recebido em mão pelo Auditor. O prejuízo se reflete na impossibilidade que teve (caso tivesse ciência dos fatos que estavam propiciando a formação equivocada e antecipada de um juízo de valor negativo sobre sua conduta) para esclarecer todas as dúvidas, evitando a constituição do crédito tributário e o desgaste de ter que recorrer e provar sua conduta correta perante o Fisco;

Aduz que as informações consideradas para sustentar o Auto de Infração estão eivadas de erros e nulidades, a exemplo da cópia da relação de Bens da Sr.ª Gisele Furtado, que além de não discriminar as infrações, uma a uma, sendo tal requisito indispensável para configurar a infração cometida, deveria o auto de infração, descrever a infração com clareza, indicar os dispositivos legais dados por infringidos e capitular a penalidade acarretando a nulidade do procedimento.

Diante desse quadro, requer a desconstituição do crédito tributário com o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração face ao cerceamento de defesa e insegurança na determinação das supostas infrações;

DECADÊNCIA

Ainda em preliminar, alega que o direito do fisco constituir o crédito tributário em relação aos fatos geradores elencados no relatório de fiscalização, foram atingidos pelo instituto da decadência em 31 de dezembro de 2013;

Afirma que foi intimado pessoalmente do Auto de Infração no dia 03 de janeiro de 2014, tendo transcorrido, portanto, o lapso temporal decadencial de cinco anos contados do fato gerador, por se tratar de lançamento por homologação, nos termos do art. 150, § 4.º, do CTN, c/c art. 42, § 4º, da Lei nº 9.430/1996 e art. 849, § 3º, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, destacando que este é o entendimento firmado pelo Conselho de Contribuintes, atual CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

Entende ser imperioso o reconhecimento da decadência em relação aos fatos geradores que ensejaram a lavratura do auto de infração, em atenção à legislação de regência e aos julgados do Conselho de Contribuinte;

Requer seja reconhecida a tempestividade da impugnação apresentada, extinguindo-se o auto de infração em face da ocorrência da perda do direito da Fazenda Pública constituir o suposto crédito tributário, ou ainda, a desconstituição do crédito tributário com o reconhecimento da nulidade do auto de infração face ao cerceamento de defesa e insegurança na determinação das supostas infrações, tudo em conformidade com as razões de fato e de direito que embasam as preliminares da presente impugnação.

CONSIDERAÇÕES INICIAIS – DÚVIDAS SUSCITADAS PELO AUDITOR FISCAL

Primeiramente, esclarece o impugnante que em 2012 mudou seu domicílio fiscal da cidade de Porto Velho/RO, onde ainda mantém atividades econômicas e vínculo familiar, para a cidade de Cachoeirinha/RS;

Adentrando nas questões de mérito, alega que quanto aos subterfúgios e simulações apontadas pelo Fisco, na operação realizada com a Sr.ª Gisele Furtado, pelo fato do impugnante ter vendido um apartamento em situação vantajosa para uma pessoa de seu círculo de amizade mais próximo, este baseou-se unicamente na presunção de veracidade de uma informação sem qualquer amparo documental, atribuindo a tal declaração/informação prestada pela Sra. Gisele o poder para desconstituir uma Escritura Pública;

Insurge-se contra a constatação de que houve simulação na venda dos aptos 501 e 1301 do Edifício Tommaso, do Condomínio Residencial Solar Portinari, para a empresa Ronin Agropastoril Ltda, não compreendendo a dificuldade que teve o Fisco em compreender a transferência de direitos referentes a TDA's ainda pendentes de emissão em um Processo Judicial, vislumbrando simulação;

Esclarece que na condição de sócio da RONIN desde 2006, tem acompanhado a tramitação do Processo Judicial, sendo que os referidos apartamentos continuaram em seu nome, não saindo de sua esfera de controle;

Que o sócio majoritário da RONIN, Antônio Martins dos Santos, além de sócio é seu amigo há mais de 20 (vinte) anos, situação que implica num nível de credibilidade e confiança mútuas que certamente foge ao entendimento do Senhor Auditor Fiscal; que em nenhum momento foi questionada a quantidade de operações envolvendo André Tadeu, Sebastião Martins e Antônio Martins dos Santos, mencionando que têm negócios em comum, interesses e investimentos compartilhados, razão pela qual não existe espaço para qualquer dúvida sobre as intenções de qualquer das partes nos negócios realizados; que o encerramento da negociação relacionada aos apartamentos 501 e 1301 do Edifício Tommaso, com a empresa Ronin Agropastoril Ltda se deu em outubro de 2013; que o Processo Judicial ainda não foi concluído, portanto não há que se falar em disponibilização dos TDA's; que as matrículas foram abertas e as unidades individualizadas, momento em que o impugnante deveria outorgar as Escrituras

Públicas para transferência da titularidade dos apartamentos para a RONIN ou a quem esta indicar, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias a contar da abertura das Matrículas no Cartório de Registro de Imóveis (Cláusula Quinta do Instrumento celebrado entre as partes em 13 de novembro de 2008 (doe. 04), o que ocorreu em 13/06/2013 e, diante da lenta tramitação do Processo Judicial foi efetuado o Distrato do Instrumento inicial e lavradas as Escrituras para o Senhor Ideildo Martins dos Santos e Antonio Martins dos Santos, respectivamente, encerrando tal capítulo com o recebimento do saldo e conseqüente recolhimento do tributo devido relativo ao Ganho de Capital apurado;

Discorda também das peculiaridades apontadas no Instrumento Particular de Permuta de Imóveis Quitados com Torna em Dinheiro, afirmando que não há nada de sobrenatural no fato de haver um permutante que nada tem a permutar, um interveniente que nada recebe em permuta e o outro permutante que não transfere o bem recebido em permuta; diz que Sebastião Martins dos Santos é sócio da LEME (proprietária do terreno dado em permuta), Antônio Martins dos Santos é o sócio majoritário, representante legal da LEME e irmão mais velho de Sebastião, o ajuste feito entre Sebastião, Antônio e LEME para uso de um terreno de propriedade da LEME numa permuta com um apartamento para residência de Sebastião (sócio e irmão do sócio majoritário da LEME) não cabe ser discutido num instrumento em que figura terceiros (no caso o impugnante) sob pena de se adentrar em particularidades da gestão da referida empresa. Somente alguém com conceitos negativos já formados pode enxergar peculiaridades incomuns em tal procedimento;

Protesta ainda, quanto ao suposto acréscimo patrimonial a descoberto apurado, que no seu entender, houve uma situação de julgamento apressado e preconcebido;

Afirma que nada de anormal aconteceu nas operações que envolveram a aquisição de bens e direitos que totalizaram aproximadamente R\$ 950.000,00 no mês de março de 2008, mês em que o impugnante dispunha em conta corrente não mais que R\$ 730.000,00, tendo sido apurado um aumento patrimonial a descoberto de RS 216.842,32. Reclama não ter sido questionado quanto a disponibilidade de tais recursos;

Aduz que um dos imóveis foi adquirido da companheira e que o valor da aquisição foi depositado em uma conta conjunta na Caixa Econômica Federal; que por óbvio, se o valor dessa aquisição, que foi de R\$ 420.000,00, se encontrava depositado numa conta movimentada pelo impugnante, poderia ele utilizar tal recurso para pagar as outras aquisições, bastaria para isso ajustar a reposição do valor com sua companheira. Nesse ponto, ressalta que a companheira Liliane, vendedora do imóvel, somente outorgou a Procuração Pública prevista no Contrato Particular de Compra e Venda de Imóveis Rurais no mês de maio de 2008, quando os valores já tinham previsão concreta de reposição na conta conjunta pois, naquele momento, a documentação dos apartamentos do Porto Velho Residence Service estavam em fase final de regularização e já haviam negócios em andamento, garantindo a reposição do valor utilizado pelo impugnante para pagamento dos outros imóveis, algo em torno de R\$ 220.000,00.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

Preliminarmente, alega o impugnante que, como a apuração do acréscimo patrimonial a descoberto é mensal, o direito do Fisco efetuar o lançamento em relação ao fato gerador do acréscimo patrimonial a descoberto ocorrido no mês de março de 2008, extinguiu-se em março de 2013, quando se operou a decadência, destacando que este é o entendimento do CARF;

No ponto, alega que na fase de esclarecimentos não foi suscitado qualquer dúvida sobre acréscimo patrimonial a descoberto, ou a utilização de valores não declarados na aquisição de imóveis de alto valor, afirmando que caso tivesse sido questionado teria esclarecido quanto a origem e forma de utilização de tais recursos, todos devidamente declarados e de origem idônea;

Os valores identificados como motivadores do acréscimo patrimonial a descoberto foram: a) aquisição de um terreno, no valor de R\$ 440.000,00, adquirido de Brascan Brasil Ltda, em 13/03/2008; b) aquisição de um imóvel rural adquirido de Liliane Aparecida Ávila, em 14/03/2008, no valor de R\$ 420.000,00; c) aquisição de uma casa adquirida da Empresa Brasileira de Construção Civil Ltda, em 11/03/2008, pelo valor de R\$ 95.000,00;

Alega que as aquisições foram formalizadas em dias próprios, porém o processo negocial se arrastava desde o ano anterior, e que no mês de março de 2008 dispunha de recursos na ordem de R\$ 730.000,00. Exemplo disso foi a aquisição do imóvel rural de R\$ 420.000,00, cuja negociação vinha se desenrolando desde 2007, sendo tal imóvel rural de propriedade da Sra. LILIANE APARECIDA AVILA, que vivia em união estável com o impugnante desde janeiro de 2000. Assim, em novembro de 2007 foi celebrada uma Escritura Pública de Contrato na União Estável, estabelecendo uma indenização para a Sr.ª Liliane pelo período de convivência anterior à formalização da União, bem como a abertura de uma Conta Conjunta para movimentação de ambos os conviventes;

Que diante das tratativas para aquisição do referido Imóvel Rural e da disponibilidade de recursos na conta corrente mantida pelos conviventes, (Conta Conjunta CEF nº 001-00018435-1), foi celebrado o Contrato Particular de Compra e Venda de Imóveis Rurais, figurando como comprador o ora impugnante e como vendedora a Sra. LILIANE, companheira do impugnante. Tal Contrato previa o pagamento mediante depósito na Conta Corrente nº 18.435-1, qual seja a conta conjunta dos signatários;

Alega ainda que o referido contrato de compra e venda previa que, para viabilizar a transferência do imóvel objeto do contrato, seria outorgada uma procuração pública outorgando poderes ao comprador para que este efetuasse a transferência a quem lhe melhor aproovesse, sem necessidade de eventual prestação de contas para a vendedora;

Sustenta o impugnante que naquela conta corrente havia o valor suficiente para tal operação, mas que face à aquisição dos outros dois imóveis no mesmo período, faltou saldo e o impugnante teve que explicar tal situação no âmbito doméstico, afinal dos R\$ 420.000,00 pactuados, restaram pouco mais de R\$ 200.000,00 disponíveis; que a procuração pública para viabilizar a transferência do Imóvel Rural só foi outorgada em 07/05/2008, momento em que a Sra. LILIANE entendeu que os recursos seriam complementados com os negócios que já estavam em andamento (Venda da própria Casa 37 recém adquirida, e de apartamentos no Porto Velho Residence Service, cujas matrículas estavam em fase final de abertura, concluídas em 23/05/2008, possibilitando sua comercialização, a exemplo do apto 505);

Diz não compreender como o uso de recursos disponíveis numa conta conjunta para aquisição de bens pode ser considerado como Evolução Patrimonial a Descoberto; que no seu entender, somente estaria a descoberto se a companheira tivesse exigido aquele recurso para investir em outro negócio, o que não ocorreu naquele momento, ficando a mesma resguardada de uma eventual insuficiência de recursos com o adiamento da outorga da Procuração Pública para transferência do Imóvel Rural comercializado, ato praticado apenas em 07/05/2008, após a garantia de disponibilização da totalidade do recurso na conta conjunta. Assim, em que pese ter sido contratado um valor maior do que o disponível em conta, o valor referente à aquisição do imóvel rural não saiu do controle econômico do impugnante, eis que sua companheira e titular da conta conjunta utilizou-se de sua totalidade ao longo do ano de 2008.

Alega, mais uma vez, que caso tivesse sido questionado sobre eventual acréscimo patrimonial a descoberto ou ter tido vistas dos documentos que estavam sob análise no curso do mandado de procedimento fiscal, nada disso estaria sendo discutido pois resta evidente a disponibilidade e uso racional de recursos financeiros na aquisição e incorporação de bens ao patrimônio;

Afirma que se houvesse qualquer intenção de burlar o Fisco, mesmo no curso da ação fiscal, o impugnante não apresentaria o contrato celebrado com sua companheira, evidenciando a realização de um negócio no âmbito familiar, sem aquelas formalidades ou precauções que se deve ter quando se negocia com um desconhecido; que dos recursos disponíveis, foram utilizados R\$ 535.000,00, para quitação dos compromissos referentes a aquisição do terreno e da Casa, permanecendo um saldo em torno de R\$ 200.000,00 na conta conjunta mantida pelo Impugnante e sua Companheira (vendedora do Imóvel Rural) a qual utilizou esse saldo e o restante foi provido ao longo do ano com a venda de outros imóveis.

Requer aqui a desconstituição do crédito tributário equivocadamente lançado por suposta aquisição de imóveis sem recursos suficientes;

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS

Alega o impugnante que realizou consultas informais junto a RFB quando tomou conhecimento de que eventuais acréscimos no valor de bens imóveis só se justificavam quando realizadas benfeitorias em tais imóveis e que o custo de aquisição para efeito do ganho de capital, no caso de imóvel recebido em permuta, deveria ser o custo de aquisição dos terrenos e não o valor atribuído por ocasião da permuta, razão que levaram o impugnante a efetuar várias correções no valor de alguns bens imóveis constantes de sua declaração de bens e direitos, tudo isso buscando adequar-se aos dispositivos legais;

Que no ano de 2008 efetuou a aquisição de três imóveis no mês de março e alienou sete imóveis, sendo uma delas a casa adquirida no mesmo ano:

I - Casa 37 do Jardim Champagnat;

II - Apartamento 503 do Porto Velho Residence Service;

III - Apartamento 505 do Porto Velho Residence Service;

IV - Apartamento 1106 do Porto Velho Residence Service;

V - Apartamento 501 do Ed. Tomaso do Cond. Solar Portinari;

VI - Apartamento 1301 do Ed. Tomaso do Cond. Solar Portinari; e VII - Apartamento 2201 do Edifício Maison Chamounix.

APARTAMENTO 1106 DO PORTO VELHO RESIDENCE SERVICE

Afirma o impugnante quanto ao Apartamento 1106 do Porto Velho Residence Service, alienado para a Senhora GISELE MARIA PALHANO MAIOLINO FURTADO, não houve a solicitação de qualquer esclarecimento específico;

Que é amigo de longa data da Senhora Gisele, e, sendo proprietário do apto 1108 que fica ao lado do 1106, sentiu-se à vontade para fazer um negócio muito favorável para sua amiga, além do que, estava precisando realizar vendas para cobrir o saldo devedor relativo à aquisição do imóvel rural;

Que as negociações tiveram início em abril de 2008 e o valor ajustado foi o constante na Escritura Pública e não aquele informado pela Senhora Gisele em sua Declaração de Bens e Direitos;

Que em conversa com a Senhora Gisele, a mesma informou ter lançado o valor de mercado do apartamento, considerando as diversas reformas que fez no mesmo, nem se recordando a data do pagamento ou o valor correto que fora ajustado;

Questiona a confiabilidade da informação prestada pela Sr.^a Gisele, de que pagou pelo referido apto o montante de R\$ 109.000,00, em três parcelas iguais e sucessivas, em moeda corrente, afirmando que o Auditor Fiscal se baseou exclusivamente nessa informação para desacreditar uma escritura publica;

O impugnante aponta inconsistências na declaração de bens fornecida pela da Sra. Gisele quando do atendimento da diligencia, o que no seu entender seria suficiente para tornar inapta a declaração por ela firmada, referente à operação privilegiada que realizou com o impugnante;

Contesta o fato de ter sido desconsiderada uma informação constante de uma escritura publica, devidamente registrada no Cartório de Registro de Imóveis, baseando-se em informações sem qualquer consistência, alegando indícios em face da venda de outras unidades do mesmo empreendimento por valor superior;

Reitera que a Sra. Gisele era e é sua amiga, mas que teria informado que pagou R\$ 109.000,00 pelo apto, apenas para corroborar o que havia declarado em sua Relação de Bens e Direitos, não se recordando do valor nem da data do pagamento efetuado;

Ainda, diz ser obvio que se a adquirente pactuou uma Escritura Pública pelo Valor de R\$ 30.000,00 é porque realizou o negócio nesse valor e, se informou em sua relação de Bens e Direitos um valor maior é porque realizou no mesmo outras despesas que não se recorda e considerou o valor de mercado da unidade adquirida. O fato é que existe uma Escritura Pública atestando a operação e sua veemente convicção de que o valor pactuado foi o constante no referido documento;

Assim, requer o impugnante a desconsideração da informação prestada pela Sra. GISELE FURTADO, por não estar embasada em qualquer documento hábil, por não ter sido oportunizado ao impugnante contradizer tal informação no curso do processo, por não guardar coerência tal informação quando confrontada com os dados constantes da relação de Bens e Direitos Ano- Calendário 2008 e 2009, nem estar definido o período do pagamento das supostas parcelas com a consequente desconstituição do crédito tributário e seus acessórios, referente à alienação do Apartamento nº 1106 do Porto Velho Residence Service.

APARTAMENTOS N.ºS 501 E 1301 DO EDIFÍCIO TOMMASO

Alega o impugnante que em relação aos aptos n.ºs 501 e 1301 do Edifício Tommaso, alienados para a empresa RONIN AGROPASTORIL LTDA, também não foi solicitado qualquer esclarecimento específico;

Aduz o impugnante que em 13 de novembro de 2008, celebrou Instrumento Particular de Compromisso de Cessão de Direitos de Imóveis e Outras Avenças, com a Empresa RONIN AGROPASTORIL LTDA, alienando para esta, os aptos 501 e 1301 do Edifício Tommaso, pelo valor de R\$ 270.000,00 e R\$ 330.000,00, respectivamente, sendo ajustado o pagamento de R\$ 100.000,00 no ato de assinatura do contrato e o restante mediante a transferência de 11.000 (onze mil) TDA's oriundos do Processo Judicial n.º 1998.41.00.003226- 7, em tramitação perante a Justiça Federal de Porto Velho/RO;

Alega que houve o correto recolhimento do imposto de renda sobre o ganho de capital relativo ao valor efetivamente recebido, e que por ocasião do recebimento dos TDA's seria feito o ajuste correspondente;

Afirma que não houve prazo estipulado para o pagamento da parcela pendente, pelo simples fato dele, impugnante, ser sócio da compradora e tinha pleno conhecimento de que os TDA's seriam emitidos até julho de 2013, praticamente cinco anos após a formalização do negócio, e dependendo da tramitação do Processo Judicial;

Alega que antes da conclusão do procedimento fiscal houve um fato superveniente que foi informado verbalmente ao Fisco, com solicitação de orientação que não lhe foi prestada, consistente numa alteração na forma de liquidação do crédito decorrente da desapropriação tratada no Processo Judicial citado em face do prazo dos TDA's que seriam emitidos. Os mesmos seriam resgatados em 15 (quinze) anos, contados do ajuizamento da ação, o que ocorreu em julho de 1998. Desta forma, ultrapassado o prazo de 15 anos em julho de 2013, o pagamento deverá ser feito em moeda corrente nacional, com a expedição meramente formal de TDA's, sem possibilidade de transferência dos mesmos, por já se encontrarem vencidos, situação não prevista no contrato original;

Que diante da nova realidade, as partes resolveram distratar o contrato original, e a RODIN cedeu seus direitos ao Sr. Antonio Martins dos Santos, sócio majoritário da empresa, e para Ideildo Martins dos Santos e esposa, os quais se sub-rogaram nos direitos da RODIN e pagaram ao impugnante o valor que faltava para quitação dos imóveis;

Que foram celebradas as Escrituras pertinentes e recolhido o imposto de renda equivalente ao ganho de capital apurado em outubro de 2013, esclarecendo que o custo de aquisição foi considerado R\$ 0,00 em razão do valor de aquisição já ter sido utilizado em 2008.

Que foram recolhidos os valores de R\$ 14.325,25 e R\$ 18.233,41 respectivamente;

Pergunta quais seriam os termos dúbios da transação e onde estaria a simulação de uma operação sem data de vencimento suscitada pelo Fisco; que é evidente que as TDA's dependem de sua emissão e que a emissão somente ocorre ao final do Processo Judicial, não sendo possível definir uma data de vencimento para cumprimento da obrigação, pois tal procedimento não depende da vontade das partes e o impugnante acompanhava todo o andamento do processo por ser sócio da empresa RONIN;

Afirma que em virtude do Processo Judicial ainda estar pendente de julgamento, o negócio celebrado em novembro de 2008 ficou impossibilitado de se concretizar nos termos pactuados e a solução adotada em outubro de 2013 não foi de toda ruim em razão da conclusão da negociação e da constatação de desvalorização dos imóveis em Porto Velho, após a entrada no mercado de diversos apartamentos entregues por diversas incorporadores;

Requer a desconstituição do crédito tributário e seus acessórios, em razão da lisura do negócio celebrado entre o impugnante e a empresa RONIN, em relação aos aptos 501 e 1301 do Edifício Tommaso do Condomínio Solar Portinari;

APARTAMENTOS N.º 2.201 DO EDIFÍCIO MAISON CHAMOUNIX

Neste ponto, alega o impugnante que buscou orientação no Plantão Fiscal em face da complexidade de negócios imobiliários em formato jurídico que nunca havia antes realizado (Compra e Venda seguida de Promessa de Dação em Pagamento, celebrado com a GAFISA SPE-85, e Permuta com Torna), obtendo o auxílio solicitado de forma totalmente satisfatória, tanto que no caso da operação com a GAFISA SPE-85 não houve qualquer apontamento, em que pese o Procedimento Fiscal ter sido instaurado para apurar Ganho de Capital na referida negociação;

Que a negociação desse apartamento teve início no mês de maio de 2008, chegando-se a um primeiro ajuste relativo a valor e forma de pagamento em 25 de setembro de 2008. Na ocasião foi celebrado um Instrumento Particular de Compromisso de Venda e Compra de Imóvel Quitado, onde o impugnante receberia o valor de R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais), a serem pagos no dia 15 de outubro de 2008, e um terreno como complemento do pagamento. Ocorre que ao procurar a orientação no Plantão Fiscal para buscar orientação sobre a apuração do Ganho de Capital, recebeu a informação de que,

mantido o negócio naquela formatação (compra e venda) deveria recolher o IR referente ao valor total da operação, ou seja o tributo referente ao Ganho de Capital incidiria também sobre o valor do terreno e este ficaria em sua relação de bens e direitos pelo valor atribuído na negociação, no caso R\$ 900.000,00;

Alega o impugnante que foi orientado a desconsiderar a compra e venda e celebrar um Contrato de Permuta com Torna em Dinheiro, observando que, apesar do terreno recebido ser avaliado por um valor maior que o custo do apartamento dado em permuta, o terreno deveria figurar na Relação de Bens e Direitos pelo valor do imóvel dado em permuta e, quando de sua venda o valor considerado como custo de aquisição, para fins de apuração do Ganho de Capital, é o do imóvel dado na permuta (no caso R\$ 120.000,00);

Que o negócio ficou suspenso por um período para outras consultas da parte do Sr. Sebastião Martins, tendo sido fechado em 20 de novembro de 2008;

Que com o fechamento do negócio em 20 de novembro de 2008, foi efetuado o pagamento do valor de R\$ 600.000,00 em moeda corrente, e ficou pendente a transferência do Lote que se encontra em nome da LEME, e a lavratura da Escritura Pública para transferência do Apartamento 2201 para o Senhor Sebastião Martins;

Nesse ponto, destaca o impugnante que a transferência do Lote nº 290 depende do revigoreamento da Carta de Aforamento, indevidamente cancelada pela Secretaria do Patrimônio da União quando da transferência do acervo da sede em Manaus-AM para a recém criada Superintendência em Porto Velho-RO; que tal revigoreamento ficou a encargo da LEME e do Sr. Sebastião Martins e, conforme comprovam a Certidão de Inteiro Teor do Imóvel e a Certidão de Situação de Aforamento/Ocupação emitidas pela Secretaria do Patrimônio da União, até a presente data não foi deferido, impossibilitando a transferência nos termos em que foi pactuado;

Alega que eventual transferência na atual situação cadastral junto à SPU, indicaria aceitação do cancelamento da Carta de Aforamento e do direito parcial sobre o imóvel, eis que a ocupação caracteriza-se como um direito precário, suscetível de retomada pela União sem qualquer indenização referente à propriedade, sendo indenizadas apenas as benfeitorias julgadas úteis. Acaso não houvesse a transferência de titularidade da União para o Município de Porto Velho, ou não houvesse a possibilidade de revigoreação do Aforamento ficaria inviável a permuta envolvendo o Lote Nº 290 e o negócio teria que ser repactuado;

Que com a abertura das matrículas, foi providenciada a transferência do apto 2201 para o Sr. Sebastião Martins, conforme Escritura Publica, mencionando expressamente o valor e forma de pagamento pactuados no contrato particular celebrado entre as partes em 20 de novembro de 2008;

Que no seu entender, a exigência de Escritura Pública de Permuta só se aplica aos casos de permuta sem torna, que é o que trata o inciso IV do caput do art 29 da mencionada IN SRF 84/2001, tendo o § 5.º tratado especificamente dos casos de permuta com torna, não se aplicando para os casos de permuta de direitos reais sobre imóveis que se detém apenas a posse;

Alega que a permuta não foi mencionada na Escritura Publica lavrada em 2010, pelas seguintes razões:

- 1) o aforamento ainda não foi revigorado, situação esta que impede qualquer operação comercial envolvendo tal terreno, nas condições em que foram feitas;
- 2) existe uma averbação de arrolamento de bens, face a um processo de execução fiscal movido contra a LEME, o que impede a transferência do imóvel sem prévia comunicação ao Fisco;

3) por estar em discussão judicial uma multa lavrada contra a LEME, esta não obtém Certidão que possibilite a transferência de qualquer bem imóvel que integre seu patrimônio;

4) a Secretaria do Patrimônio da União repassou para o Município de Porto Velho a titularidade de toda a chamada "Figura A" que compreende uma extensa área no Centro de Porto Velho às margens do Rio Madeira, área na qual se situa o Lote em questão, sendo mais racional aguardar a regularização a ser feita pela Municipalidade.

Também, que o terreno dado em permuta foi devidamente lançado na relação de Bens e Direitos do impugnante, em substituição ao apartamento objeto da permuta com torna, inclusive com o mesmo valor, seguindo fielmente a orientação recebida no Plantão Fiscal;

Aduz o impugnante que o negócio foi celebrado entre pessoas que possuem fortes laços de amizade e têm realizado diversos negócios ao longo dos anos. Como frisado, a amizade do impugnante com o Sr. Antônio Martins dos Santos vem de mais de 20 (vinte) anos, não sendo razoável supor a existência de conluíus para fraudar o fisco em operações que significam um percentual pequeno do patrimônio das partes envolvidas, não há por quê atrair a fiscalização sobre uma operação corriqueira.

Reafirma o impugnante sua firme convicção de que a operação envolvendo o apto nº 2201 do Edifício Maison Chamounix e o Lote 290, foi uma permuta com torna em dinheiro; que se por alguma questão de ordem legal o lote 290 não puder ser transferido ao impugnante nos termos em que foi negociado (com a casta de aforamento devidamente revigorada), o negócio terá que ser rediscutido para que o valor equivalente seja incorporado ao patrimônio do impugnante, e caso o valor correspondente ao lote 290 seja pago em dinheiro, certamente irá recolher o tributo devido;

Alega que a informação constante na relação de Bens e Direitos do Sr.

Sebastião Martins dos Santos, referente ao Ano-Calendarário de 2008, onde menciona o Instrumento Particular de Compromisso de Venda e Compra de Imóvel Quitado, firmado em 25/09/2008, foi equivocadamente lançada pelo contador responsável, afirmando que tal informação já teria sido retificada;

Ainda, que o Fisco não buscou a verdade das operações realizadas pelo impugnante ao longo do ano de 2008, mas sim procurou formas de incriminá-lo, sem buscar a razão da prática dos atos da forma como se desenrolaram.

Por fim, requer a desconstituição do crédito tributário e seus acessórios, em razão da lisura do negócio celebrado.

MULTA QUALIFICADA

Neste ponto, alega o impugnante que em momento algum agiu com dolo no sentido de fraudar o Fisco, agindo sempre com a firme convicção quanto à legalidade de sua conduta, não tendo sido elencada uma única ação capaz de afastar a boa fé do impugnante;

Que é pacífico na jurisprudência dos Tribunais Superiores e no Conselho de Contribuintes, que a multa qualificada só pode ser aplicada quando não existir dúvida de a conduta do contribuinte se revestir de dolo no intuito de fraudar o Fisco.

O Acórdão apreciou a impugnação (e-fls. 590 a 628) e decidiu por não acolher os argumentos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2008

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Durante a ação fiscal vige o princípio inquisitório. Somente na fase litigiosa, iniciada por impugnação válida, há que se falar em contraditório e ampla defesa, assegurados no presente caso.

PRAZO DECADENCIAL. OCORRÊNCIA DE FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO

Constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial do prazo decadencial de cinco anos para lançamentos referentes ao IRPF, desloca-se da ocorrência do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado.

GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO.

Há incidência de Imposto de Renda sobre ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, sendo este considerado a diferença positiva entre o valor de alienação e o respectivo custo de aquisição dos bens ou direitos.

MULTA QUALIFICADA.

É de se manter a multa qualificada de 150% quando restar configurada a utilização de simulação para excluir a incidência do imposto.

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. CABIMENTO.

Presente nos autos a comprovação do evidente intuito de fraude, mediante comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, correta a aplicação da multa qualificada prevista na legislação.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Restando comprovado nos autos o acréscimo patrimonial a descoberto cuja origem não tenha sido comprovada por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte, ou sujeitos a tributação exclusiva, é autorizado o lançamento do imposto de renda correspondente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte tomou ciência do Acórdão do julgamento de primeira instância em 29/10/2014 (e-fl. 633). Em 24/11/2014, apresentou Recurso Voluntário anexado às e-fls. 639 a 660, aduzindo os mesmos argumentos apresentado na impugnação acrescendo o desvio de finalidade e fuga do objeto em relação ao Mandado de Procedimento .

É o relatório.

Voto

Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias, Relatora.

Admissão do Recurso

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Não conheço da alegação de desvio de finalidade e fuga do objeto em relação ao Mandado de Procedimento Fiscal por não ter sido trazida na impugnação, motivo pelo qual está precluso o direito de apresentar nessa fase processual.

Preliminar e Mérito

Nas preliminares apresentadas e também no mérito, o recorrente limitou-se a transcrever as mesmas alegações da impugnação, com ajustes na redação, não havendo um real questionamento dos motivos da decisão de piso, razão pela qual, utilizando do disposto no §12 de art 114 do Regimento Interno do CARF, transcrevo as conclusões do Acórdão da DRJ, com as quais concordo:

PRELIMINAR DE NULIDADE

No caso dos autos, de plano, considero que é de ser afastada a arguição de cerceamento de defesa suscitado pelo impugnante sob a alegação de que lhe teria sido negado acesso aos documentos carreados aos autos no curso da ação fiscal e uso de expressões genéricas nos termos de intimação fiscal.

É que, além do impugnante ter recebido cópia integral do Auto de Infração e do Relatório Fiscal acompanhada de todos os seus anexos, fato é que ao sujeito passivo sempre é facultada vistas aos autos e poderia perfeitamente ter solicitado cópia integral do processo depois de cientificado do lançamento, como dispõe o § 2.º do art. 38 da Lei n.º 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

Cabe esclarecer que, no curso da ação fiscal, não existe litígio ou contraditório. O litígio nasce com a apresentação da impugnação pelo sujeito passivo, de acordo com as disposições contidas no art. 14 do Decreto n.º 70.235/1972, verbis:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

(grifei)

Os princípios do contraditório e da ampla defesa estão garantidos aos litigantes, tanto no processo administrativo, quanto no judicial. No processo administrativo, o litígio só vem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, não se podendo cogitar de preterição do direito de defesa antes de materializada a própria exigência fiscal, por intermédio de auto de infração ou notificação do lançamento.

A ação fiscal é uma fase pré-processual, ou seja, é uma fase de atuação exclusiva da autoridade tributária, na qual os agentes da Administração Tributária, imbuídos dos poderes de fiscalização que lhes são conferidos pelos artigos 194, 195 e 197 a 200, todos do Código Tributário Nacional, verificam e investigam o cumprimento das obrigações tributárias e obtêm elementos que demonstrem a ocorrência do fato gerador. Assim, a primeira fase do procedimento, a fase oficiosa, é de atuação exclusiva da autoridade tributária. Nesta fase, de caráter inquisitorial, o contribuinte tem uma participação de natureza passiva, devendo cooperar e atender à fiscalização quando solicitado, no próprio interesse de demonstrar o cumprimento daquelas obrigações. Não

há, ainda, exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, conseqüentemente, resistência a ser oposta pelo sujeito fiscalizado. Logo, antes da impugnação, não há litígio, não há contraditório e o procedimento é levado a efeito de ofício, pelo Fisco. Portanto, inexistente processo, assim entendido como meio para solução de litígios, haja vista ainda não haver litígio. A pretensão da Fazenda ainda não se concretizou. Logo, não há que se falar em preterição ao direito de defesa da contribuinte no transcurso da ação fiscal.

Além do mais, o ato do lançamento é privativo da autoridade, e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo (CTN, art.142) a seguir transcrito:

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

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A partir da lavratura do auto de infração, na hipótese de discordar da exigência, é que o contribuinte, respaldado pelas garantias constitucionais ao contraditório e à ampla defesa, passa a participar ativamente, inaugurando o litígio no processo administrativo de exigência de crédito tributário, com a apresentação de sua impugnação.

Tendo o contribuinte apresentado impugnação, demonstrando de forma inequívoca seu pleno conhecimento do processo fiscal, apresentando suas razões de contestação de mérito e de direito, e não havendo no auto de infração quaisquer imperfeições ou presunções técnicas capazes de viciar a exigência, não procede a arguição de nulidade.

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS

Da Preliminar de Decadência

O impugnante suscita preliminar de decadência em relação aos fatos geradores do ganho de capital, ocorridos em novembro de 2008, por entender que os mesmos teriam sido atingidos pela decadência ocorrida em 31 de dezembro de 2013, nos termos do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

Quanto à questão do prazo decadencial, há que se dizer, de início, que, em regra e em princípio, para os tributos lançados por homologação a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários está regrada, sim, pelo parágrafo 4.º do artigo 150 do CTN, que assim dispõe:

Art. 150. [...]§ 4.º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Entretanto, como se infere da parte final do dispositivo transcrito, a regra é excetuada nos casos em que reste “comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

Considerando que resta caracterizado nos autos o evidente intuito de simulação por parte do autuado, em relação ao ganho de capital, conforme será demonstrado no curso do presente julgamento, não cabe aplicar a regra decadencial de que trata o art. 150, § 4º, do CTN. Nesta circunstância, o lapso quinquenal de decadência inicia-se no primeiro

dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado (CTN, art. 173, I).

O fato gerador do imposto de renda relativo aos rendimentos oriundos de ganho de capital obtido na alienação de bens e direitos é mensal. Por conseguinte, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento relativo ao ganho de capital apurado do mês de novembro de 2008 poderia ser efetuado é o dia 1.º de janeiro de 2009, assim, o prazo decadencial completar-se-ia somente em 31 de dezembro de 2013.

Dessa forma, como o contribuinte foi cientificado do lançamento em 23 de dezembro de 2013 (fl. 438), o lançamento decorrente do ganho de capital na alienação de bens e direitos não foi afetado pela decadência, permanecendo incólume o seu lançamento.

Do Mérito

Neste ponto, o Fisco relata que no curso da ação fiscal constatou que o Sr. André Tadeu dos Santos ocultou as reais operações correspondentes às alienações dos aptos 1106 do Edifício Porto Velho Residence Service, 2201 do Edifício Maison Chamounix, 501 e 1.301 do Edifício Tommaso, com o único intuito de reduzir o valor do imposto de renda devido sobre os ganhos de capital, simulando, por exemplo, permuta que nunca se realizou e utilização de TDAs inexistentes.

O termo “simulação” tem sua origem no latim, significando disfarce, fingimento, artifício, simulacro, hipocrisia, impostura. É simulada a situação jurídica caracterizada pela realização de negócio discrepante da realidade, mediante acordo entre as partes, estabelecendo divergência intencional entre a vontade e a declaração, com o intuito de enganar terceiro.¹

Para o Procurador da Fazenda Nacional Marcus Abraham, entende-se por simulação:

A prática de um ato volitivo, cujo objetivo é produzir efeitos diferentes do que externamente se apresenta, para encobrir o que realmente se pretende fazer. Há algo oculto que se quer realizar e algo ostensivo que não se quer, mas este último serve de disfarce para o intento desejado. Encontra-se na sua essência o seu objetivo final: enganar terceiros. O ato simulado é o que se apresenta perante terceiros, enquanto o dissimulado é o verdadeiro ato que se pretendia realizar, mas está oculto sob o manto da simulação.

A simulação apresenta as seguintes características, segundo Abraham, incompatibilidade entre a manifestação e a verdadeira intenção; acordo entre as partes; e objetivo de enganar terceiros. Na primeira, as partes fingem um ato que é mera aparência, sem conteúdo negocial por detrás. Na segunda, conhecida também por dissimulação, há um negócio aparente (simulado) que esconde outro, o dissimulado (oculto).²

Na concepção do Professor Alberto Xavier, a simulação consiste na divergência entre a vontade real e a declarada, que surge com o acordo entre o declarante e o declaratório, com o intuito de prejudicar terceiros. Tem como elementos essenciais a intencionalidade, o acordo simulatório e o intuito de enganar terceiros. Classifica a simulação em absoluta e relativa. Na absoluta, aparenta-se celebrar um negócio jurídico, quando na realidade não se quer fazer negócio algum. Na relativa, as partes celebram efetivamente um contrato, porém o ocultam com outro distinto do primeiro pela sua natureza ou pelas suas cláusulas e condições. Conclui dizendo que, enquanto na simulação absoluta existe apenas um negócio jurídico correspondente à vontade declarada (contrato simulado), na simulação relativa existem dois negócios jurídicos: o negócio simulado, correspondente à vontade declarada enganadora e o contrato por baixo dele, oculto ou encoberto (o negócio dissimulado), correspondente à vontade real dos seus autores.

Já o Professor Marco Aurélio Greco (2011, p. 190-193) trilha caminho diferente para situar o negócio simulado. Para o autor, a simulação deve ser vista como vício da causa ou do motivo do negócio jurídico, que se configura sempre que houver discrepância entre o motivo aparente e o motivo real ou entre a causa do negócio e o perfil que ele se apresenta. Isto é, o elemento chave é a causa (ou o motivo) do negócio jurídico e não à vontade. Questiona-se até que ponto as causas reais coincidem com as causas aparentes, portanto não é mais uma confrontação entre vontade real e vontade aparente, mas entre causa real e causa aparente ou negócio aparente.

Hodiernamente, a simulação é instituto de Direito Civil, disciplinada no artigo 167, §1º do Novo Código Civil:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Assim, a simulação compreende a realização de atos ou negócios jurídicos através de forma prescrita ou não defesa em lei, mas de modo que o contrato aparente ou não existe no mundo dos fatos (simulação absoluta) ou esconde outro (simulação relativa), com a finalidade de prejudicar terceiros. Pode-se dizer, então, que a simulação ocorre quando as partes, intencionalmente, contratam determinado negócio jurídico, entretanto almejam efeito diferente daquele demonstrado, visando fraudar terceiros ou a lei, sendo a fraude é elemento indicador da simulação.

ALIENAÇÃO DO APTO N.º 1106 DO EDIFÍCIO PORTO VELHO RESIDENCE SERVICE

Em relação ao apto 1106 do Porto Velho Residence Service, vendido para a Sra. Gisele Maria Palhano Maiolino Furtado, o Fisco desconsiderou o valor registrado na Escritura Pública de R\$ 30.000,00 (fls. 521 a 523) e considerou como valor de alienação o valor declarado pela compradora em sua Declaração de Ajuste Anual, no montante de R\$ 109.000,00, por entender que o valor de alienação informado na escritura pública não corresponde à realidade dos fatos.

Já o impugnante alega que o Fisco baseou-se exclusivamente em informações inverídicas prestadas pela Sra. Gisele, sem ter juntado qualquer documento, para desacreditar a Escritura Pública que é o único documento fiel e legal que retrata as transações imobiliárias, argumentando que se sente à vontade para fazer um negócio muito favorável para uma “amiga”. É inegável que a Escritura Pública é documento dotado de fé pública, fazendo prova plena de todos os fatos nela registrados, salvo se restar comprovado que os dados constantes na escritura não correspondam à efetiva operação.

Neste caso, temos que é a própria Outorgante Compradora (Gisele Maria Palhano Maiolino Furtado) que aponta a incorreção registrada na Escritura Pública, quando, além de ter incluído em sua DIRPF, confirma, em atendimento ao Termo de Intimação, que o valor real pago pelo imóvel foi de R\$ 109.000,00 e não os R\$ 30.000,00 registrados na escritura (fls. 416 a 420).

Somando-se a isso, no mesmo período, o impugnante alienou os aptos n.º 503 e 505 do mesmo empreendimento (Edifício Porto Velho Residence Service), sendo que o apto

503, com área privativa de 66,01 m², foi vendido em 19/11/2008 por R\$ 94.000,00 para Gilvan Pellizzon, CPF n.º 617.855.129-00, e o apto 505, com área privativa de R\$ 55,6517 m², foi vendido em 16/09/2008 por R\$ 115.000,00 para Terezinha Moraes Santana, que quando comparados ao apto 1106, que possui uma área privativa maior (68,1400m²), localizado no andar mais alto agregando ainda maior valor, evidenciam ser absolutamente irreal o valor a ele atribuído de R\$ 30.000,00.

As várias alienações realizadas pelo impugnante de unidades pertencentes ao mesmo empreendimento, no mesmo período deste, com valor de alienação muito próximo ao indicado pela Sra. Gisele, corroboram o fato de que na escritura publica, o valor de alienação foi registrado por um valor notoriamente inferior ao da operação.

Diante do quadro apresentado, fica evidente o intuito de reduzir, fraudulentamente, a base de cálculo do imposto devido sobre os ganhos na alienação do referido bem. Portanto, mantém-se inalterado o lançamento correspondente ao ganho de capital apurado na alienação do apto 1.106 do Edifício Porto Velho Residence Service.

DA ALIENAÇÃO DO APTO N.º 2201 DO EDIFÍCIO MAISON CHAMOUNIX

A fiscalização assevera que a alienação do apto 2201 do Edifício Maison Chamounix (matricula n.º 23.734) para Sebastião Martins dos Santos, pelo valor pactuado de R\$ 1.500.000,00, foi uma operação de compra e venda à vista, e que a promessa de permutar um bem pertencente à LEME Empreendimentos e Participações Ltda (terreno matricula n.º 007103), mencionada no Instrumento Particular de Compromisso de Permuta de Imóveis Quitados com Torna em Dinheiro (fls. 578 a 583), nada mais é do que a simulação de uma operação de permuta com torna, com o único objetivo de pagar menos imposto de renda sobre ganho de capital, uma vez que o imposto não incide sobre as operações de permuta.

Por seu turno, o impugnante alega que procedeu de acordo com orientação recebida no plantão fiscal, serviço oferecido pela RFB. Que a exigência de Escritura Publica de Permuta se aplica apenas aos casos de permuta sem torna, e que o terreno prometido em permuta ainda não pôde ser transferido porque o aforamento em favor da LEME ainda não foi revigorado e também porque o terreno está arrolado como garantia num processo de execução fiscal.

Pois bem, conforme consta no Instrumento Particular de Compromisso de Permuta de Imóveis Quitados com Torna em Dinheiro (fls. 578 a 583), o apto 2201 do Edifício Maison Chamounix (matricula n.º 23.734) foi vendido pelo impugnante para Sebastião Martins dos Santos, com valor avençado de R\$ 1.500.000,00, onde ficou acordado que o alienante receberia em permuta um lote de terras urbanas de propriedade da LEME Empreendimentos e Participação (matricula n.º 007103), pelo valor de R\$ 900.000,00, mais a torna de R\$ 600.000,00 em dinheiro, pagos no ato. Porém, o imóvel dado em permuta não foi transferido para o alienante.

Constata-se que, mesmo sem ter recebido o imóvel prometido em permuta, o impugnante transferiu para o comprador o apto 2201 do Edifício Maison Chamounix, conforme Escritura Pública de Compra e Venda (fls. 541), certificando que o mesmo foi vendido “*pelo preço certo e previamente convencionado de R\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais), já integralmente pagos na forma pactuada no contrato particular celebrado entre as partes em 20 de novembro de 2008*”:

SAIBAM quantos esta pública escritura virem, que no ano dois mil e dez (2.010), aos dezessete (17) dias do mês de setembro (09), perante mim, tabelião do cartório de notas da cidade de Candeias do Jamari, comarca de Porto Velho-RO, compareceram partes entre si justas e contratadas, a saber de um lado, como outorgante(s) vendedor(a-es) ANDRÉ TADEU DOS SANTOS, brasileiro, solteiro, funcionário público, portador da C.I. 1029917059 SSP/RS, e CPF n.º 414.672.720-00, residente e domiciliado na rua José de Alencar, 3576, bairro

*Olaria, na cidade de Porto Velho-RO, e de outro lado, como outorgado(a-s) comprador(a-es) SEBASTIÃO MARTINS DOS SANTOS brasileiro, advogado, portador da C.I. 251.168 SSP/RO, e CPF n.º 219.972.922-20, casado no regime da separação total de bens com LILIAN MARQUES FACUNDO DOS SANTOS (portadora da C.I.247.958 SSP/RO, e CPF n.º 220.427.092-04), residente e domiciliado na rua José do Patrocínio, 785, centro, na cidade de Porto Velho RO, pessoas por mim identificadas e de cuja capacidade jurídica dou fé. E, pelo(a-s) outorgante(s) vendedor(a-es) me foi dito que a justo título é(são) senhor(a-es) e legítimo(a-s) possuidor(a-es) do domínio pleno de um (01)imóvel(is), a saber; **Apartamento n.º 2201 (dois mil duzentos e um), 22.º Pavimento**. Unidade autônoma do Condomínio "Edifício Maison Chamounix", localizado na rua José de Alencar, 3576, bairro Olaria, na cidade de Porto Velho-RO, com uma área de construção de uso privativo de 437,36m2, e com três (03) vagas de garagens para veículo leve de porte médio. Que este(s) imóvel encontra-se registrado no cartório do 2.º ofício de registro de imóveis desta comarca, na **matrícula 23.734**. Que possuindo o(s) imóvel(is) acima descrito(s) livre e desembaraçado de ônus, está(ão) justo(a-s) e contratado(a-s) para vendê lo(s) ao(à-s) outorgado(a-s) comprador(a-es), como por bem desta escritura e na melhor forma de direito efetivamente vendido tem, pelo preço certo e previamente convencionado de R\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais), já integralmente pagos na forma pactuada no contrato particular celebrado entre as partes em 20 de novembro de 2008, dando ao(à-s) mesmo(a-s) comprador(a-es), plena, geral e irrevogável quitação de pagos e satisfeitos para nunca mais o repetir(em), desde já transfere(m)-lhe(s) toda a posse, jus, domínio, direito e ações que exercia(m) sobre o(s) bem(ns) ora vendido(s), para que dele(s) mesmo(a-s) comprador(a-es) use(m), goze(m) e disponha(m) livremente como seu(s) que fica(m) sendo, obrigando-se vendedor(a-es), por si, seus herdeiros e sucessores, a fazer esta venda sempre boa, firme e valiosa, respondendo pela evicção de direito quando chamado(a-s) à autoria. (...)*

Com a lavratura da Escritura Publica de Compra e Venda (fls. 541), transferindo ao comprador a posse e domínio pleno do imóvel (apto 2201), plenamente quitado e livre de qualquer gravame, o vendedor declara ter recebido integralmente o valor pactuado de R\$ 1.500.000,00, na data em que foi celebrado o contrato particular, nada mais tendo a reclamar.

Significa dizer que o vendedor simplesmente liberou a LEME de qualquer obrigação contratual de transferir para o seu nome o terreno prometido em permuta, o que revela que a intenção de permutar bens nunca existiu, nem por parte do vendedor nem por parte da LEME. Existiu de fato apenas a operação de compra e venda, manifestação da vontade de vender do André Tadeu dos Santos e da vontade de comprar de Sebastião Martins dos Santos.

A simulação da operação de permuta fica ainda mais evidente quando se olha as justificativas apresentadas pelo impugnante para o fato da LEME ainda não lhe ter transferido o imóvel prometido em permuta. O impugnante confessa ter total conhecimento, desde sempre, da indisponibilidade do terreno face ao cancelamento do aforamento em nome da LEME e da averbação de arrolamento do mesmo como garantia num processo de execução fiscal da própria LEME.

Ainda, quanto ao disposto no § 4.º do art. 29 da IN SRF n.º 84/2001, é completamente infundada a interpretação dada pelo impugnante, de que tal exigência aplicar se-ia apenas aos casos de permuta sem torna.

Assim dispõe o § 4.º do art. 29 da Instrução Normativa SRF n.º 84, de 11 de outubro de 2001, in verbis:

Art. 29 . Na determinação do ganho de capital sujeito à incidência do imposto são excluídos os ganhos de capital decorrentes de:

(...)IV - permuta, sem torna, de unidades imobiliárias;

(...)§ 4º Na hipótese do inciso IV do caput, a exclusão aplica-se:

I - exclusivamente, às permutas de unidade imobiliária por unidade imobiliária;

II - às operações de permuta realizadas por contrato particular, desde que a escritura pública correspondente, quando lavrada, seja de permuta.

§ 5º Na permuta de unidades imobiliárias com torna, o ganho de capital é apurado exclusivamente em relação a esta, observado o disposto no art. 23.

Ao contrário do que alega o impugnante, a exigência de que seja lavrada escritura pública de permuta se aplica a toda e qualquer operação de permuta, seja ela com torna ou sem torna.

Nesse caso, considerando que a escritura pública foi lavrada como sendo de compra e venda, descumprindo a exigência legal, já seria suficiente para desconsiderar a suposta permuta e cobrar o imposto devido sobre o valor total da alienação, e não somente sobre o valor da torna.

O que ocorreu de fato, foi que na tentativa de encobrir a real operação de compra e venda à vista, o contribuinte, em comum acordo com Sebastião Martins dos Santos, sócio da LEME, simularam uma operação de permuta com torna, com o único objetivo de reduzir o valor do imposto devido incidente sobre o ganho de capital.

Assim, diante da comprovação de que a real operação foi de compra e venda à vista, e que a aventada operação de permuta com torna não passou de uma grosseira simulação, correto o lançamento correspondente ao ganho de capital calculado sobre o valor real da alienação, que foi de R\$ 1.500.000,00.

DA ALIENAÇÃO DOS APTOS N.º 501 E 1.301 DO EDIFÍCIO TOMMASO

Aqui, o impugnante afirma que não houve simulação na operação de venda dos aptos 501 e 1301 do Edifício Tommaso para a Ronin Agropastoril Ltda, invocando a lisura do negócio celebrado.

A alienação dos aptos 501 e 1301 do Edifício Tommaso para a empresa RONIN Agropastoril Ltda, foi realizada em 13 de novembro de 2008, conforme Instrumento Particular de Compromisso de Cessão de Direitos e Outras Avenças (fls. 572 a 575), acordando o pagamento do valor pactuado nos seguintes termos:

CLÁUSULA SEGUNDA - Pelo presente e na melhor forma de direito, o Sr. ANDRE TADEU DOS SANTOS CEDE os direitos que detém sobre os imóveis descritos na Cláusula Primeira ao PROMITENTE COMPRADOR, o qual, por sua vez, compromete-se a comprá-lo, pelo preço certo e ajustado de R\$ 270.000,00 (duzentos e setenta mil reais), o apartamento n.º 501 (quinhentos e um) e R\$ 330.000,00 (trezentos e trinta mil reais) o apartamento n.º 1301 (mil trezentos e um), sendo o valor em moeda corrente pago da seguinte forma:

a) - Do valor ajustado de R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais), R\$ 100.000,00 (cem mil reais) foram pagos no ato de assinatura do presente Instrumento, sendo R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) relacionados a cada unidade negociada, valor pelo qual o PROMITENTE VENDEDOR dá rasa e plena quitação, nada mais tendo a reclamar;

*b) **Como compensação do valor de R\$ 220.000,00** (duzentos e vinte mil reais) que falta para complementação do valor referente ao apartamento n.º 501 (quinhentos e um), a PROMITENTE COMPRADORA transfere ao PROMITENTE VENDEDOR os direitos equivalentes a 5.000 (cinco mil) TDA's*

e, como compensação do valor de R\$ 280.000,00 (duzentos e oitenta mil reais) que falta para complementação do valor referente ao apartamento n.º 1301 (mil trezentos e um), a PROMITENTE COMPRADORA transfere ao PROMITENTE VENDEDOR os direitos equivalentes a 6.000 (seis mil) TDA's;

c) Os direitos relativos aos 11.000 (onze mil) Títulos da Dívida Agrária transferidos ao PROMITENTE VENDEDOR são oriundos do Processo Judicial supra mencionado, e serão transferidos ao final do processo, quando da emissão e disponibilização dos títulos; (grifei)

Como se vê, dos R\$ 600.000,00 pactuados, o alienante teria concordado receber apenas R\$ 100.000,00, menos de 20% do valor da transação, sendo que os R\$ 500.000,00 restantes seriam pagos em data incerta e não definida, com a entrega de 11.000 TDAs, numa operação chamada de “compensação”, sem ficar definido, sequer, o valor nominal de cada título (valor de face), nem o vencimento dos mesmos.

Para uma melhor compreensão da operação de alienação de bens imóveis realizada pelo impugnante, supostamente paga com TDAs, pertinente conhecer a natureza dos títulos da dívida agrária.

Os títulos da dívida agrária (TDAs) são títulos mobiliários da dívida pública federal interna, decorrentes de desapropriações de imóveis rurais (art. 184, da Constituição Federal do Brasil), ou de aquisição amigável de imóvel rural pelo INCRA para fins de reforma agrária.

Desde sua criação em 1964, através da Lei n.º 4.504/64, a qual regulou os direitos e obrigações concernentes aos bens imóveis rurais, para os fins de execução da Reforma Agrária e promoção da Política Agrícola, até 24 de junho de 1992, os Títulos da Dívida Agrária-TDA, eram emitidos pelo INCRA e representados por títulos cartulares, ou seja, na forma física. Podiam ser nominais ou ao portador.

A partir da publicação do Decreto n.º 578/1992, os TDAs passaram a ter a forma escritural, efetivada pela Secretaria do Tesouro Nacional - STN, junto à Central de Custódia e de Liquidação Financeira de Títulos – CETIP e custodiados junto à Caixa Econômica Federal. Daí o surgimento da expressão “cetipado”, significando garantia e credibilidade dos referidos títulos. Também passaram a ser nominativos, ou seja, não mais existem TDA ao portador. Os TDAs lançados terão a denominação “Título da Dívida Agrária”, a quantidade de títulos, a data do lançamento, a data do vencimento e o valor nominal.

Seu valor nominal é atualizado no primeiro dia útil de cada mês, por índice calculado com base na Taxa Referencial (TR) referente ao mês anterior, podendo ter prazo de vencimento de 05 (cinco), 10 (dez), 15 (quinze), 18 (dezoito) ou 20 (vinte) anos.

Pois bem, de posse dessas informações, conclui-se que o negócio (a alienação dos aptos 501 e 1301 do Edifício Tommaso) foi realizado tendo como premissa que o Promitente Vendedor “**transfere desde já**” à Promitente Compradora todos os direitos de ação, domínio e posse que detém sobre os imóveis objeto do contrato, característica essa das transações à vista, em troca de absolutamente nada, porque há época, não existia TDA algum.

Fato é que ainda hoje, tendo transcorrido mais de cinco anos da alienação, a RONIN não possui nenhum TDA emitido em seu nome relativo ao Processo Judicial n.º 1998.41.00.003226-7.

A clausula alusiva ao pagamento futuro (letras “b” e “c” da clausula segunda), chamada de “compensação do valor” foi introduzida no contrato com o único objetivo de diferir o pagamento do imposto incidente sobre o ganho de capital, caracterizando a simulação de uma venda a prazo, quando na verdade a operação se concretizou à vista.

Outra cláusula que merece atenção diz respeito à outorga das escrituras definitivas de compra e venda dos imóveis descritos na Cláusula Primeira (aptos 501 e 1301 do Edifício Tommaso) a favor de terceiro, bastando para isso a indicação do Promitente Comprador, totalmente livre e desembaraçado de quaisquer ônus ou gravames, num prazo de 180 dias da individualização das unidades, sem fazer qualquer ressalva em relação a parcela supostamente “compensada” com TDAs (ainda não paga):

CLAUSULA QUINTA - O PROMITENTE VENDEDOR se obriga por força deste instrumento outorgar a escritura definitiva de compra e venda dos imóveis descritos na Cláusula Primeira a favor da PROMITENTE COMPRADORA, ou de quem este vier a indicar, totalmente livre e desembaraçado de quaisquer ônus ou gravames, após a devida individualização no Cartório competente, no prazo improrrogável de até 180 (cento e oitenta) dias do registro da individualização das unidades no CRI;

Observa-se ainda que as cláusulas sexta e oitava são cláusulas típicas de transações à vista. A cláusula sexta estabelece que o contrato foi celebrado sob a condição expressa de sua irrevogabilidade e irretratibilidade, renunciando as partes, formal e expressamente, ao direito de arrependimento, obrigando as partes à outorga e aceitação de Escritura Pública de Compra e Venda. Já a cláusula oitava afasta a aplicação de qualquer penalidade pelo descumprimento dos termos ajustados:

CLÁUSULA SEXTA - O presente contrato é celebrado sob a condição expressa de sua irrevogabilidade e irretratibilidade, renunciando as partes, formal e expressamente, ao direito de arrependimento concedido pelo art. 420 do Código Civil e obrigando à outorga e aceitação de Escritura Pública de Compra e Venda, nos termos ora ajustados, podendo, se necessário, tanto a PROMITENTE COMPRADORA e o PROMITENTE VENDEDOR, ou seus eventuais sucessores, requerer a adjudicação compulsória do bem compromissado, se pago integralmente o preço ajustado.

(...)

CLÁUSULA OITAVA - A tolerância das partes às infrações praticadas ao presente INSTRUMENTO não constituirá precedente ou novação contratual, renúncia ou perda de qualquer direito, sendo considerada mera liberalidade, devendo ser interpretada restritivamente.

Quanto ao distrato do contrato de alienação dos aptos 501 e 1301 do Edifício Tommaso, trazido aos autos pelo impugnante, observa-se que em 07/10/2013 houve a pactuação de um novo contrato, agora denominado Instrumento Particular de Distrato de Compromisso de Cessão de direito Imobiliário, Novação e Outras Avenças (fls. 483 a 485), por meio do qual a compradora RONIN é simplesmente substituída pelo sócio majoritário Sr. Antonio Martins dos Santos e o Sr. Ideildo Martins dos Santos no papel de compradores, tendo em vista, segundo argumenta o impugnante, a alteração na forma de pagamento da indenização decorrente da desapropriação das Fazendas Cedro e Jequitibá de propriedade da RONIN, Processo Judicial n.º 1998.41.00.003226-7, que agora não mais será feita por TDA, mas em moeda corrente nacional, o que, obviamente, impossibilita a transferência dos TDAs conforme pactuado, esclarecendo que a mudança na forma do pagamento da indenização decorre do fato de que os TDAs já nasceriam vencidos, em razão do prazo de resgate dos mesmos ter ultrapassado os 15 anos contados da data do ajuizamento da ação.

Entretanto, a motivação apresentada pelo impugnante para o Distrato realizado em 07/10/2013, do contrato de compra e venda dos aptos 501 e 1.301 do Edifício Tommaso, não condiz com os fatos. Não é verdade que a Justiça alterou a forma de pagamento da indenização pela desapropriação das fazendas Cedro e Jequitibá de propriedade da RONIN, Processo Judicial n.º 1998.41.00.003226-7, ao contrário, a indenização pela referida desapropriação deverá ser paga em TDAs, conforme sentença

exarada pelo Juiz Federal Herculano Martins Nacif, em 06/10/2013: “Ante o exposto, aplicado o fator de ancianidade das posses, como determinado pelas Instâncias Superiores, ACOLHO o laudo pericial complementar e FIXO o valor da indenização para a terra nua em RS 3.887.780,27 (três milhões, oitocentos e oitenta e sete mil, setecentos e oitenta reais e vinte e sete centavos) para a data de outubro de 2004 (data da realização da perícia judicial, ora complementada). Ficam mantidos os demais termos da sentença, posto que este decisum está limitado à apreciação do fator ancianidade para fixação da indenização devida à terra nua, Decorridos os prazos recursais, remetam-se os autos à egrégia Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Publique-se. Registre-se. Intimem-se. Cumpra-se”

A sentença prolatada pelo Juízo de primeira instância em 10/10/2005, determinou que a indenização fixada será paga em TDAs:

*Pelo exposto, tenho por bem, buscando dar cumprimento ao princípio da justa indenização e atento àquele que veda o enriquecimento sem causa, bem como com os olhos postos no art. 12, § 1º, da LC n. 76/93, acolher parcialmente o laudo pericial apresentado pelo perito judicial fls. 03/32 do Anexo I, e **fixando a indenização da área total do imóvel** no valor de RS 4.276.986,00 (quatro milhões, duzentos e setenta e seis mil, novecentos e oitenta e seis reais) **a serem pagos em TDAs**, deduzindo-se os débitos de ITR indicados nas certidões de fls. 181/183, na forma do art. 16 da LC n.º 76/93. Sobre o montante deverá incidir, nos termos do art. 12, § 2º da LC 76/93, correção monetária pelo IPC, a partir da prolação desta sentença e juros moratórios de 6% ao ano (Dec. Lei 3.365/41, art. 15-B). Em face da decisão proferida pelo plenário do eg. Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento da ADIn(MC) n.º 2.332-2, relator Ministro Moreira Alves, e que suspendeu os efeitos da MP 2183/01, os juros compensatórios são devidos à taxa de 12% ao ano, contados da imissão na posse, a serem calculados sobre a diferença apurada entre 80% do valor ofertado pelo expropriante, na petição inicial e o valor da indenização estabelecida. Despesas judiciais e honorários advocatícios, os quais fixo em 3% (três por cento) sobre a diferença entre o valor ofertado e o arbitrado, pelo expropriante, nos termos do art. 27, § 1º, do Decreto-Lei 3.365/41, com redação dada pela Medida Provisória 2.183-56/01. Cumpra-se o disposto no art. 17 da Lei Complementar n. 76/93. (grifei)*

Em sede de Embargos Declaratórios, a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 1.ª Região, anulou a sentença, proferida nestes autos, apenas na parte que fixou a indenização devida à terra nua, para que um novo valor fosse arbitrado, levando-se em conta o fator de ancianidade da ocupação, tendo em conta o provimento parcial do Recurso Especial n.º 974.150/RO pelo Superior Tribunal de Justiça, nos termos do voto do relator, Desembargador Tourinho Neto:

"Inexiste obscuridade a ser aclarada, tendo em vista que o retorno dos autos deu-se não em função da nulidade da perícia, mas, apenas para que seja aplicado o fator ancianidade às posses existentes no imóvel. Impossível rediscutir a matéria nos termos desejados pelo embargante, na medida em que a perícia, quando do julgamento do recurso especial interposto pelo INCRA, foi considerada válida, cabendo apenas a consideração da ancianidade da ocupação verificada na fixação da justa indenização.

O retorno dos autos à primeira instância, portanto, está restrito à apreciação do fator ancianidade quando da fixação da indenização devida à terra nua."

(negritei)

Como se vê, a forma de pagamento da indenização pela desapropriação das Fazendas Cedro e Jequitibá não foi alterada. E o valor nominal do título e prazo de resgate

somente são fixados no momento da emissão dos títulos, momento este que ainda não existiu.

Na verdade, o distrato e a lavratura das escrituras em nome do Sr. Antonio Martins dos Santos, sócio majoritário da RONIN, e o Sr. Ideildo Martins dos Santos, como já previa o primeiro contrato celebrado em 13/11/2008, descortinam a operação real que estava encoberta pela operação aparentemente realizada com RONIN, quando os reais compradores sempre foram o Sr. Antonio Martins dos Santos, sócio majoritário da RONIN, e o Sr. Ideildo Martins dos Santos. A figura de "compensação de valores com TDA" foi introduzida no contrato celebrado em 2008 para dar à operação a aparência de uma venda a prazo, com o único objetivo de diferir a tributação do ganho de capital.

Como o próprio impugnante reconhece, a venda dos aptos 501 e 1601 do Edifício Tommaso ocorreu em 13 de novembro de 2008, numa operação à vista, como evidenciam os fatos aqui relatados, sendo que a ocorrência do fato gerador do imposto de renda devido sobre o ganho de capital apurado na alienação desses bens deu-se também nessa data.

Portanto, correto o lançamento do imposto de renda sobre o ganho de capital apurado na alienação dos aptos 501 e 1601 do Edifício Tommaso.

DA MULTA QUALIFICADA

A norma legal que determina a aplicação da multa de ofício aplicável nos casos em que restar evidenciado o intuito de fraude é o artigo 44, I, §1º, da Lei 9.430/96, transcrito abaixo:

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

(Redação dada pela Lei no 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei no 11.488, 2007)

(...)§ 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. (Redação dada pela Lei no 11.488, de 2007)

Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, assim definem:

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

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

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

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou 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 artigos 71 e 72.

Verifica-se que a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde se utilizando subterfúgios escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Ou seja, o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que os diferenciam da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste, seja ela pelos mais variados motivos que se aleguem.

No caso em apreço, como já se viu, ficou configurada a simulação, caracterizada por um conjunto de atos formais (registro na escritura pública do valor de alienação notoriamente inferior ao praticado, simulação de permuta e simulação de venda a prazo), que apesar de aparentarem legalidade, não representam a real intenção das partes, para os quais não se vislumbra sequer uma motivação senão a de se eximir do pagamento do imposto devido.

Assim, pela sua própria definição, a simulação sempre decorre de conduta fraudulenta, já que sempre é resultado de vontade deliberada do contribuinte que, conhecendo a formalidade correta, opta pela via transversa com o único intuito de não recolher o tributo que seria devido.

Destarte, estando prevista pela legislação de regência e, tendo sido apurados todos os pressupostos para sua aplicação, encontra-se plenamente justificada a aplicação da multa qualificada de 150%.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

Preliminar de Decadência

O impugnante suscita a decadência do acréscimo patrimonial a descoberto apurado no mês de março de 2008, alegando que a decadência do direito do Fisco efetuar o lançamento relativo a esse fato gerador teria ocorrido ainda em março de 2013, nos termos do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional (CTN), por entender que o fato gerador do acréscimo patrimonial a descoberto é mensal.

No entanto, equivocou-se o contribuinte ao entender que o fato gerador do IRPF - Imposto de Renda Pessoa Física relativo ao acréscimo patrimonial a descoberto, é mensal. Vejamos.

A partir de 1º de janeiro de 1989, em virtude das alterações provocadas pela Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, o imposto de renda das pessoas físicas passou a ser devido mensalmente, na medida em que os rendimentos - incluídos neste conceito os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados - e ganhos de capital são percebidos. Contudo, o art. 2º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, introduziu a necessidade do ajuste anual, como se depreende da sua redação:

*“Art. 2º. O imposto de renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, **sem prejuízo do ajuste estabelecido no artigo 11.**” (grifos acrescidos)*

Excetuando os rendimentos sujeitos à tributação definitiva ou exclusiva na fonte, os demais devem, por determinação expressa do art. 10 da Lei nº 8.134/90, integrar a base de cálculo do ajuste anual no ano em que foram considerados recebidos os rendimentos. No Imposto de Renda Pessoa Física, embora as quantias sejam recebidas mensalmente, o valor apurado será acrescido aos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual. Assim, as normas de incidência desse imposto delinham, atualmente, um sistema

híbrido de tributação, em que o imposto é devido à medida que os rendimentos e ganhos de capital são percebidos, constituindo-se, contudo, em mera antecipação da obrigação tributária definitiva, que ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário, quando se completa o suporte fático da incidência.

A interpretação da RFB sobre o tema já foi manifestada pela Cosit nas Soluções de Consulta Interna nº 16, de 15 de junho de 2003; nº 23, de 24 de agosto de 2004; e nº 26, de 1º de novembro de 2005. Em todos estes instrumentos, o entendimento defendido pela Coordenação foi de que, havendo pagamento, ainda que parcial, aplica-se a regra do art. 150, do CTN. Não havendo pagamento, aplica-se a regra do art. 173, I, do mesmo Código.

EMENTA: *O 'dies a quo' da contagem do prazo decadencial para a Fazenda proceder ao lançamento relativamente ao imposto de renda das pessoas físicas, em se tratando de rendimentos sujeitos ao ajuste anual recebidos no ano calendário, e tendo havido antecipação do pagamento do imposto pelo recolhimento a título de "carnê-leão" ou "mensalão", ou mediante retenção do imposto pela fonte pagadora, tem início na data de ocorrência do fato gerador, ou seja, em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário.* **(Solução de Consulta Interna Cosit nº 26, de 01/11/2005)**

EMENTA: *Corre o prazo decadencial de o Fisco lançar o imposto de renda sobre a parcela do lucro inflacionário que deveria ter sido oferecida à tributação em cada exercício, a partir do:*

a) fato gerador, caso haja pagamento antecipado por parte de sujeito passivo (art. 150, § 4º, do CTN);

b) primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o Fisco poderia fazer o lançamento, caso não haja pagamento antecipado por parte do sujeito passivo (art. 173, I, do CTN). **(Solução de Consulta Interna Cosit nº 23, de 24 de agosto de 2004)**

No caso da omissão de rendimentos decorrente do acréscimo patrimonial a descoberto, os fatos geradores ocorreram ao longo do ano-calendário de 2008, mas se consumaram em 31 de dezembro de 2008. Nos termos do artigo 150, § 4º do CTN, a partir dessa data, a administração tributária dispunha de cinco anos para a revisão do lançamento. Para o ano-calendário 2008, a fiscalização poderia efetuar o lançamento até 31/12/2013. Dessa forma, como o contribuinte foi cientificado do lançamento em 23/12/2013 (fl. 438), o lançamento decorrente do acréscimo patrimonial a descoberto não foi afetado pela decadência, permanecendo incólume o seu lançamento.

Mérito

Quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto apurado no mês de março de 2008, no valor de R\$ 216.842,32, o impugnante alega que utilizou recursos na ordem de R\$ 200.000,00 que estavam depositados numa conta conjunta que mantinha com sua companheira Liliane na CEF.

Nesse ponto, para comprovar suas alegações, o impugnante apresentou os seguintes documentos de fls. 499 a 503:

a) cópia da Escritura Pública de Contrato de União Estável, na qual consta que o regime de bens adotado pelos contratantes é o da separação de bens (fls. 499 e 500);

b) uma declaração firmada por Liliane Aparecida Ávila, datada de 20 de janeiro de 2014, dizendo que "... possuía a Conta-Corrente Conjunta com André Tadeu dos Santos, sob n.º 18.435-1, mantida junto a Caixa Econômica Federal de

Porto Velho-RO e DECLARA para os devidos fins que foi DEPOSITADO o valor de R\$ 420,000,00 (quatrocentos e vinte mil reais), referentes a venda de imóveis rurais no município de Padre Bernardo-GO, e foi depositado naquela Conta Conjunta, sendo que parte desse valor foi utilizada pelo outro titular da referida conta para custear a aquisição de outros imóveis. DECLARA que a Procuração conferindo poderes ao adquirente dos imóveis para a transferência dos mesmos só foi outorgada em 07/05/2008 quando o outro titular e adquirente dos ditos imóveis comprovou a possibilidade de reposição dos valores por ele utilizados em um prazo relativamente curto, dentro do ano de 2008, o que foi concretizado com a venda de outros imóveis de sua propriedade. O valor utilizado pelo Senhor André Tadeu dos Santos, à época convivente em União Estável com a Declarante foi de aproximadamente R\$ 220.000,00 (duzentos e vinte mil reais), totalmente repostos ao longo do ano de 2008. Por ser expressão da Verdade, assino a presente Declaração para que surta seus efeitos legais.” (fls. 501);

c) comprovante de depósito em dinheiro efetuado na conta 00.018.435-1, da CEF, datado do dia 07/03/2012, no valor de R\$ 2.595,31, sem identificação do depositante (fls. 502);

d) relação dos titulares da conta corrente 00.018.435/1 (fls. 503);

Ocorre que nenhum dos documentos apresentados pelo impugnante compra suas alegações. Os documentos apresentados mostram apenas que o impugnante convivia em união estável com a Sra. Liliane e que juntos, mantinham uma conta corrente na Caixa Econômica Federal.

Fato é que o impugnante não apresentou nenhum documento evidenciando ter utilizado recursos mantidos na referida conta corrente para quitar os imóveis adquiridos no mês de março de 2008, alias, sequer comprova a existência de tais recursos depositados naquela conta corrente.

Portanto, em que pese as alegações da defesa, tendo em vista que, assim como no decorrer da ação fiscal, em nenhum momento o contribuinte logrou êxito em comprovar a origem dos recursos utilizados na aquisição dos imóveis adquiridos no mês de março de 2008, não há como reconhecer força probatória na simples alegação, sem a necessária demonstração do efeito extintivo ou modificativo que estes possam produzir no crédito tributário.

Isto porque, o ônus da impugnação específica do lançamento, além de requisito indispensável à aferição da adequação formal da impugnação, é uma importante regra processual afeta aos critérios de distribuição do ônus da prova, já que a legislação é expressa ao afirmar que, nas razões de defesa, cabe ao sujeito passivo manifestar-se precisa e especificamente sobre cada ponto de discordância.

Segundo as regras processuais que disciplinam a distribuição do ônus da prova, a demonstração dos fatos extintivos, impeditivos e modificativos incumbe a quem os alega, portanto, ao impugnante.

Sobre o tema, o art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 1972, assim estabelece:

Art.16 A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III- os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993);(grifos nossos)

No mesmo sentido, há mandamento expresso na Lei nº 9.784, de 1999, quanto ao ônus probatório, conforme segue:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Não é diferente o Código de Processo Civil, o qual, em seu art. 333, impõe ao sujeito passivo o ônus da prova dos fatos extintivos, impeditivos ou modificativos por ele alegados, nos seguintes termos:

Art. 333. O ônus da prova incumbe”: (...)II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Embora o processo administrativo tenha a busca pela verdade material como princípio norteador, é sabido que o resultado da instrução probatória condiciona a formação da convicção do julgador.

Assim, e com fundamento na legislação acima, conclui-se que o ônus de provar que os fatos geradores não ocorreram é atribuído ao impugnante, que não se desincumbiu de tal mister, vez que não comprovou que os gastos com aquisição dos imóveis em março de 2008 estavam respaldados por rendimentos já tributados ou isentos de tributação, ficando apenas no campo das alegações. O que não está nos autos não está no mundo. É o que se depreende também da doutrina de Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López, in “Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado”, Dialética, 2002, p. 207:

A palavra ônus, do latim onus, significa carga, peso, encargo, obrigação. Quando se indaga a quem cabe o ônus da prova, quer se saber a quem cabe a obrigação de prover os elementos probatórios suficientes para formação do convencimento do julgador. No processo administrativo fiscal federal, tem-se como regra que aquele que alega algum fato é quem deve provar. Então, o ônus da prova recai a quem dela se aproveita. Assim, se a Fazenda alega ter ocorrido fato gerador da obrigação tributária, deverá apresentar a prova de sua ocorrência. Se, por outro lado, o interessado aduz a inexistência da ocorrência do fato gerador, igualmente, terá que provar a falta dos pressupostos de sua ocorrência ou a existência de fatores excludentes.

Multa qualificada

Cabe aqui um ajuste no valor da multa qualificada.

O art. 44 da Lei n. 9.430/96 foi alterado pelo art. 8º da Lei n. 14.689/23, passando a ter a seguinte redação:

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 majorado 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, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei n.º 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

A multa qualificada, nos termos do art. 71 a 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, foi reduzida de 150% para 100%, nos casos de não verificada a reincidência do sujeito passivo.

Nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN a lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Portanto, deve-se aplicar a retroação disposta na Lei n. 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, reduzindo o percentual da multa de ofício para 100%.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por CONHECER em parte o recurso, não conhecendo das matérias preclusas, e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício de 150% para 100%, mantendo os demais itens do lançamento

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias