



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

Processo nº 11516.721800/2011-35
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-003.147 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de fevereiro de 2016
Matéria IRPF
Recorrente CLOVIS MIRANDA GARCIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. MPF.

Não padece de nulidade o Auto de Infração que seja lavrado por autoridade competente, com observância ao art. 142, do CTN, e arts. 10 e 59, do Decreto nº 70.235/72, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece minuciosamente a matéria fática e legal e exerceu, com lógica e nos prazos devidos, o seu direito.

Quanto ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), a questão foi sedimentada na jurisprudência deste CARF, prevalecendo o entendimento de que irregularidades na emissão ou prorrogação do instrumento constituem eventual falta de zelo administrativo que não macula a exigência fiscal regularmente constituída por autoridade com competência legal.

IRPF. REGIME DE ANTECIPAÇÃO. RESPONSABILIDADE. LIMITES.

Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual.

Diferentemente do regime no qual a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é "exclusiva" da fonte pagadora, no regime de retenção do imposto por antecipação, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, a legislação determina que a apuração definitiva do imposto de renda seja efetuada pelo contribuinte, pessoa física, na declaração de ajuste anual.

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito

tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção. (Súmula CARF nº 12)

PLANILHAS DE FLUXO FINANCEIRO. ELABORAÇÃO. APURAÇÃO DE VARIAÇÃO PATRIMONIAL. COMPROVAÇÃO DOS RECURSOS.

Para apuração de variação patrimonial a descoberto devem ser elaboradas planilhas de fluxo financeiro mensal, considerando-se as origens e aplicações de recursos existentes em cada mês, computando-se os saldos positivos de um no mês seguinte.

Somente podem ser considerados como saldo de recursos de um ano-calendário para o subsequente os valores consignados na declaração de bens e/ou comprovados pelo contribuinte. A transferência de recursos de um ano para outro é admitida quando há prova incontestada da efetiva disponibilidade da quantia requerida, mediante extratos bancários, por exemplo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. LIMITES DA LIDE.

O Decreto nº 70.235, de 1972, dispõe sobre o processo administrativo fiscal e em seu artigo 33 estabelece que caberá recurso voluntário, total ou parcial, da decisão de 1ª instância. A atuação dos órgãos administrativos de julgamento pressupõe a existência de interesses opostos, expressos de forma dialética. Na lição de Calamandrei, “o processo se desenvolve como uma luta de ações e reações, de ataques e defesas, na qual cada um dos sujeitos provoca, com a própria atividade, o movimento dos outros sujeitos, e espera, depois, deles um novo impulso....”.

Para a solução do litígio tributário deve o julgador delimitar, claramente, a controvérsia posta à sua apreciação, restringindo sua atuação apenas a um território contextualmente demarcado. Esses limites são fixados, por um lado, pela pretensão do Fisco e, por outro, pela resistência do contribuinte, expressos, respectivamente, pelo ato de lançamento e pela impugnação.

APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS.

No cálculo da apuração de ganho de capital na alienação de bens imóveis deve-se individualizar o bem alienado, definindo-o, para fixar parâmetros como data de aquisição e valor de aquisição/alienação, atentando para as particularidades de cada contrato/transação.

MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. SÚMULAS. APLICAÇÃO.

Presentes os pressupostos de exigência, cobra-se multa de ofício pelo percentual legalmente determinado (Art. 44, da Lei 9.430/1996).

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula CARF nº 73: Erro no preenchimento da declaração de ajuste do imposto de renda, causado por informações erradas, prestadas pela fonte pagadora, não autoriza o lançamento de multa de ofício.

JUROS DE MORA. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC. JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

“Está firmado no âmbito da 1ª Seção o entendimento da legitimidade da aplicação da taxa SELIC como índice de juros de mora sobre débitos tributários para com a Fazenda Nacional”, foi o que afirmou o STJ, 1ª Turma, no Resp 1.048.710/PR, Min. Teori Zavascki, ago/08 e também no Resp 879.844/MG, Min. Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 11/11/2009.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para: a) em relação à infração capitulada como classificação indevida de rendimentos na DIRPF, reduzir o valor apurado no ano calendário de 2006 (fato gerador 31/12/2006) para R\$ 1.373,50 e reduzir a multa de ofício para zero, em todos os períodos (2006 a 2009) dessa infração, por aplicação da Súmula CARF nº 73; b) cancelar a infração relativa a acréscimo patrimonial a descoberto.

Assinado digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente.

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Eduardo de Oliveira, José Alfredo Duarte Filho (Suplente Convocado), Martin da Silva Gesto, Wilson Antônio de Souza Corrêa (Suplente Convocado), Márcio Henrique Sales Parada.

Relatório

Adoto como relatório, em parte, aquele elaborado pelo Julgador de 1ª instância, que bem descreve os fatos (fl. 1211 e seguintes), complementando-o ao final:

Trata-se de Auto de Infração, no qual exige-se do contribuinte acima identificado a importância de R\$ 90.167,23, acrescida de juros e multa de mora, relativa ao Imposto de Renda da Pessoa Física, anos-calendário 2006, 2007, 2008 e 2009....

0001 – RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF (anos-calendário 2006, 2007, 2008 e 2009):

Consta que o contribuinte ajuizou ação pleiteando a não incidência do IRPF sobre os valores recebidos pela Fundação ELETROSUL de Previdência e Assistência Social, CNPJ nº 42.286.245/0001-77, com fundamento na isenção vigente na Lei nº 7.713/88 (de janeiro de 1989 a dez/1995) e que o acórdão do TRF da 4ª Região, ao julgar agravos de instrumento propostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional (na fase de execução), determinou que o montante correspondente às contribuições vertidas ao fundo de previdência privada pelo contribuinte, no período de 01/01/1989 a 31/12/1995, deveria ser abatido da base de cálculo do imposto de renda incidente sobre as complementações de aposentadoria, até o seu esgotamento (fls. 404/405, 416), de modo que não foi reconhecido o direito à isenção “ad eternum”. O limite dos valores das contribuições efetuadas exclusivamente com ônus do participante (efetuadas no período de 01/1989 a 12/1995) esgotou-se em abril/2002 (fl. 306 a 312).

Desta forma, os valores pagos pela Fundação ELETROSUL de Previdência e Assistência Social, CNPJ nº 42.286.245/0001-77, nos anos-calendário de 2006, 2007, 2008 e 2009, a título de complementação de aposentadoria, estavam sujeitos à tributação do imposto de renda.

0002 – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, ou seja, excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte.

De acordo com o TVF, no ano calendário de 2009 o contribuinte efetuou um empréstimo à empresa C.M. Garcia & Cia. Ltda. ME, CNPJ 10.937.785/0001-87, no valor de R\$ 500.000,00 (fls.29, 603).

O recurso foi utilizado pela empresa para a aquisição de uma parte do terreno localizado na Praia de Ingleses – Florianópolis-SC (fls. 930 a 936).

Tanto o contribuinte como a empresa foram intimados a apresentar os comprovantes do empréstimo (fls. 1002 e 1022), mas houve apenas a entrega do registro contábil do empréstimo (fl. 603).

Foi então elaborada, com as informações disponíveis, a planilha Demonstrativo Mensal da Evolução Patrimonial, na qual foram confrontados os recursos disponíveis e os dispêndios efetuados no ano-calendário de 2009 (fl.1077) e constatada a variação patrimonial a descoberto no mês de outubro de 2009, no valor de R\$ 94.714,59, em relação a qual o contribuinte, intimado (fl. 1043), deixou de prestar esclarecimentos.

Considerando que o contribuinte é casado com a Sr^a MARIA DAS GRAÇAS DA FONSECA GARCIA, CPF nº 069.697.981-00, pelo regime de comunhão universal de bens (fl. 1015), foi

efetuado o lançamento de 50% do imposto sobre a renda de pessoa física em cada um dos cônjuges referente à omissão decorrente de variação patrimonial a descoberto no mês de outubro de 2009, no valor de R\$ 94.714,59 (50% = R\$ 47.357,30).

0003 - GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS. OMISSÃO/APURAÇÃO INCORRETA DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS ADQUIRIDOS EM REAIS (anos-calendário 2007, 2008 e 2009).

O ganho de capital decorre da alienação de 5 imóveis de propriedade do contribuinte e de sua esposa Maria das Graças da Fonseca Garcia. A apuração do ganho de capital está detalhada no TVF e os valores apurados foram tributados na razão de 50% para cada um dos cônjuges.

0004 – DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS (anos calendário 2006, 2007, 2008 e 2009).

Consta que o contribuinte, intimado, deixou de comprovar o pagamento de parte das despesas médicas informadas nas DIRPF 2007 a 2009. As deduções glosadas estão discriminadas no TVF.

*O contribuinte apresentou **impugnação**, na qual expõe suas razões de contestação, abaixo sintetizadas.*

(...)

Ao analisar os autos, assim dispôs, em resumo, o Julgador de Primeira Instância, para ao final concluir pela procedência PARCIAL da Impugnação:

1 - Não há manifestação contrária à glosa de deduções indevidas a título de despesas médicas apuradas no ano-calendário 2006 (R\$ 100,00), 2007 (R\$ 1.115,96) e 2008 (R\$ 200,00), e, quanto ao ganho de capital, a impugnação também é parcial. Dessa forma, a matéria não expressamente contestada é considerada não impugnada, nos termos do art. 17 do Decreto no 70.235, de 06 de março de 1972, sendo definitiva a exigência no que se refere a esta parte do lançamento na esfera administrava.

2 - O Auto de Infração encontra-se lavrado de acordo com as premissas estabelecidas pelo Decreto nº 70.235, de 1972, não se vislumbrando hipótese de nulidade formal a ser declarada no presente voto.

3 - **omissão de rendimentos recebidos da Fundação Eletrosul de Previdência e Assistência social (ELOS)** - consta que a suspensão da retenção do imposto de renda sobre os rendimentos do contribuinte nos anos-calendário 2006 a 2009 decorre da ação judicial impetrada pelo interessado (fls. 77 a 436), na qual objetivou a não incidência do IRPF sobre os valores recebidos da ELOS a título de complementação de aposentadoria. No acórdão proferido pela Egrégia 1ª Turma do TRF da 4ª região, foi dado parcial provimento à apelação da União para determinar a liquidação do julgado através da retificação da declaração de ajuste anual de renda, porém, com correção monetária desde a data do recolhimento indevido, nos termos da Súmula 162 do STJ, e restituição do indébito através de RPV, se cabível.

O juiz da execução, por sua vez, entendeu que em face da extinção da execução, eventual acerto de contas entre as partes, resultante da adoção de procedimentos equivocados relacionados à restituição do IR, refugia do âmbito da execução da sentença, extinta em razão da satisfação da obrigação reconhecida no título judicial transitado em julgado e deveria ser resolvido na via administrativa ou, se for o caso, na judicial própria.

De se ver que a Justiça Federal somente determinou à Fundação Elos que fizesse a retenção e o repasse do Imposto de Renda sobre toda a verba de complementação de aposentadoria paga ao autor/exeqüente de acordo com as regras vigentes em 07/04/2011, sendo que o Ofício expedido para esse fim foi cumprido em 04/10/2011. Portanto, durante todo esse período, não se verificou a retenção de imposto de renda do contribuinte, sobre o percentual de 18,47%.

Recorde-se que a Elos havia sido compelida a implementar administrativamente a isenção no percentual de 18,47% do rendimento de complementação de aposentadoria a partir de novembro de 2006.

Assim, entendeu-se legítima a presente ação fiscal, a qual, inclusive está de acordo com o comando judicial acima destacado (sobre esse ponto, deve ser considerada a determinação judicial para que o eventual acerto tocante à restituição indevida seja feito administrativamente, e, ainda, que o contribuinte não se insurgiu no presente feito quanto aos valores apurados pelo Fisco). A lavratura do AI objetiva resgatar o crédito tributário incidente sobre os rendimentos em relação aos quais não houve a retenção do imposto de renda, e, tampouco, o depósito judicial dos valores e levantamento pela União Federal.

4 - Do acréscimo patrimonial a descoberto - Foi elaborada, com as informações disponíveis, a planilha Demonstrativo Mensal da Evolução Patrimonial, na qual foram confrontados os recursos disponíveis e os dispêndios efetuados no ano-calendário de 2009 (fl. 1077) e constatada a variação patrimonial a descoberto no mês de outubro de 2009, no valor de R\$ 94.714,59. Considerando que o contribuinte é casado com a Srª MARIA DAS GRAÇAS DA FONSECA GARCIA, CPF 069.697.981-00, pelo regime de comunhão universal de bens (fl.1015), foi efetuado o lançamento de 50% do imposto sobre a renda de pessoa física em cada um dos cônjuges referente à omissão decorrente de variação patrimonial a descoberto no mês de outubro de 2009.

Apesar do imposto de renda da pessoa física ser devido mensalmente, o excesso de recursos verificado num mês pode ser utilizado para acobertar acréscimos patrimoniais ocorridos em meses subsequentes, dentro do mesmo ano-calendário. Já quanto aos saldos de recursos remanescentes ao final de cada ano somente se transferem para o ano posterior caso sejam incluídos na respectiva declaração anual de bens e devidamente comprovados, a critério da autoridade fiscal. O contribuinte requer seja considerado, para fins de comprovação da origem dos recursos, o saldo de aplicações financeiras. Aduz que conforme o Informe Bancário de fls. 1161, emitido pelo Banco do Brasil, o saldo de aplicações financeiras no fim de 2008 demonstra que ocorreu o saque de aplicações financeiras na ordem de R\$ 218.160,08, que suportam a variação patrimonial no ano-calendário 2009.

Todavia, os eventos citados pelo interessado não justificaram o acréscimo patrimonial ocorrido no ano-calendário 2009, tendo agido com acerto a autoridade lançadora. Isso porque os documentos apresentados comprovam a existência do numerário/recursos em aplicações financeiras no final do ano-calendário anterior (2008). Entretanto, a transferência de recursos de um ano para o outro só é admitida quando há prova incontestada da efetiva

disponibilidade da quantia requerida, mediante extratos bancários, por exemplo. Não logrou o contribuinte, entretanto, em comprovar que houve o resgate da aplicação para pagamento do dispêndio em outubro/2009.

5 - Ganho de capital na alienação de bens e direitos – A infração refere-se à alienação de três unidades imobiliárias:

a) apartamento 301-B - verificou que a divergência está nos percentuais de redução do ganho de capital previstos na Lei nº 11.196, de 21/11/2005, aplicados em razão do número de meses-calendário ou fração. Ocorre que o contribuinte considerou em seus cálculos, como data da aquisição 15/09/2004, enquanto a autoridade lançadora considerou como data da aquisição 18/02/2005. A data considerada pela autoridade lançadora é a data da constituição do condomínio registrada na Ata de Constituição do Condomínio Costão dos Ingleses (fl. 1028). Nesse documento, consta expressamente que o condomínio foi constituído na data de 18/02/2005. Em seu favor, o contribuinte apresenta cópia da matrícula do imóvel, fl.1141, todavia, esse documento não comprova que a aquisição ocorreu em 15/09/2004, conforme pretende. Portanto, reputou corretos os cálculos procedidos pela autoridade lançadora.

b) apartamento 204-B - o contribuinte alega que está incorreto o valor da venda apurado pela fiscalização, de R\$ 246.000,00, aduzindo que o contrato particular de compra e venda, registrado em Cartório, comprova o engano cometido pela fiscalização, inclusive quanto às datas de recebimentos, e especialmente que o valor acertado pela venda foi de R\$ 235.000,00. Para fins de apuração do valor da venda, consta do TVF que a autoridade fiscal tomou por base a documentação apresentada pela adquirente Luciana Taques de Geus, que foi intimada à prestar esclarecimentos. Na escritura pública de compra e venda do imóvel (fls. 798 a 790) consta o valor da aquisição de R\$ 235.000,00. Já os comprovantes de pagamento apresentados pela adquirente demonstram que os pagamentos ocorreram em 02/07/2008 (R\$ 25.000,00), conforme comprovante de fl. 803, em 29/09/2008 (R\$ 185.000,00), conforme comprovante de depósito em conta corrente para o cliente Clóvis Miranda Garcia (fl. 803) e em 12/12/2008, no valor de R\$ 36.000,00, conforme o comprovante de depósito na conta corrente de Clóvis Miranda Garcia (fl. 804), perfazendo o valor total de R\$ 246.000,00.

Manifestou-se observando que, do total pago, R\$ 11.000,00 tratam-se de acréscimos legais, os quais não podem compor a base de cálculo do imposto em análise.

Assim, apurou-se que: Custo do apartamento 204 B = R\$ 19.965,00. Ganho de capital = Valor da venda – Custo de aquisição – Corretagem. Ganho de Capital = R\$ 235.000,00 - R\$ 19.965,00 – 12.500,00 = R\$ 202.535,00.

c) apartamento 204-C - O contribuinte alega que a transação foi efetuada pelo valor de R\$ 190.000,00, e não de R\$ 215.000,00 (duzentos e quinze reais), conforme demonstram o Contrato de Financiamento da Caixa Econômica Federal e a cópia do registro do imóvel. Restou evidenciado nos autos que o valor pago corresponde ao consignado no contrato firmado entre as partes: R\$ 30.000,00 em 04/12/2008, conforme recibo de fls. 813, R\$ 35.000,00 mediante o cheque nº 850175 da conta corrente 35.076-7, agência 0674-2 do Banco do Brasil (recibo à fl. 214), e, R\$ 150.000,00 através do contrato de financiamento.

Demonstrado que o total recebido pelo contribuinte foi de R\$ 215.000,00, e não o valor registrado na escritura pública por ocasião da averbação da alienação fiduciária, deve ser julgado procedente este lançamento.

6- Defendeu ainda a **legalidade da aplicação da multa de 75% sobre as infrações apuradas e a correção do crédito tributário pela taxa Selic**, aspectos que também haviam sido questionados pelo Impugnante.

Concluiu, então, que do valor lançado, deveria ser excluído o montante de R\$ 695,65, e os acréscimos legais correspondentes.

Dessa decisão de 1ª instância o Contribuinte foi cientificado em 15/06/2012, conforme AR na fl. 1247, e apresentou recurso voluntário em 10/07/2012, conforme protocolo na folha 1253.

Em sede de recurso, rebate pontualmente as disposições da DRJ, com as alegações que resumo a seguir:

1 – **Preliminarmente, diz da nulidade do Auto de Infração** por conta da ausência nos autos de autorização para duas prorrogações no Mandado de Procedimento Fiscal e porque houve uma “inversão da hierarquia processual”, uma vez que a decisão judicial transitada em julgado mandava que o “acerto” tocante ao imposto de renda sobre os rendimentos de previdência privada fosse feito na liquidação da Sentença, não se podendo fazê-lo em sede de procedimento administrativo.

2 – Quanto à **omissão de rendimentos provenientes da previdência privada/complementação de aposentadoria**, diz que houve “esgotamento do crédito”, com o levantamento dos depósitos judiciais pela União, no encerramento da discussão na via judicial. “Apenas por cautela”, junta novamente a comprovação dos recolhimentos de 2006, por ser o ano mais representativo, demonstrando que as retenções e a transferência dos valores foi detalhada em relatório feito pela Caixa Econômica Federal.

3 – Registra que admitiu a procedência da tributação **sobre o ganho de capital**, tendo inclusive efetuado o recolhimento de valores via DARF, todavia impugnara “pequena diferença”, restando discutir no recurso apenas essas diferenças, em cada um dos imóveis em questão.

Para o apartamento 301-B, a discussão resume-se à data de aquisição do imóvel. Diz que “na verdade, o imóvel foi adquirido em 17.06.2004”, como explica, a partir de permuta realizada entre três proprietários do terreno e a construtora do prédio.

Para o apartamento 204-B, esclarece que a “questão das datas” é a mesma mencionada no item anterior. Requer que seja considerado o cálculo apresentado por ele na Impugnação.

Para o apartamento 204-C, diz que o valor da venda não está correto, pois recebeu apenas R\$ 150.000,00, que foi o valor do financiamento, conforme consta do contrato na CEF, e não os R\$ 215.000,00 encontrados pela Fiscalização e mantidos pela DRJ.

4 – Em relação ao **acréscimo patrimonial a descoberto**, sustenta que havia disponibilidade de valores depositados no Banco, no ano anterior, cujos resgates constam dos extratos que apresenta, para fazer frente ao empréstimo concedido, de R\$ 500.000,00, que enfim levou à apuração do acréscimo patrimonial a descoberto em 10/2009. Sem razão a Autoridade Tributária ao não acatar essa origem, na planilha de apuração.

5 – Combate a multa de ofício, no percentual de 75%, porque não incidiu o Contribuinte na hipótese legal prevista, qual seja a de “sonegação de tributo”.

Assim, REQUER que seja dado provimento ao recurso para revisão do cálculo do imposto a restituir.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, Relator.

O recurso é tempestivo, conforme relatado e, atendidas as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

A numeração de folhas a que me refiro é aquela existente após a digitalização do processo, transformado em meio magnético. (formato .pdf)

O Julgamento de 1ª instância, em face da Impugnação parcial apresentada pelo Contribuinte, tratou de delimitar a lide em curso, na fase litigiosa do procedimento, e a Unidade de origem providenciou a separação da parcela incontroversa do crédito tributário (fl. 1244).

A parte da matéria que não foi expressamente questionada na Impugnação está preclusa, conforme artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), e no recurso ao CARF deve-se recorrer daquilo que foi disposto pela DRJ. Tratemos, portanto, de estabelecer os limites da lide que chega a esta instância recursal:

a) Nulidade do Auto de Infração "face à confusa redação e apuração dos resultados que pretende cobrar" (alegada na Impugnação) e vício em relação à prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal e autorização para tais prorrogações;

b) "Inversão da hierarquia processual", que o Contribuinte vem alegando desde a Impugnação, em face da existência de ação judicial anterior, que discutiu a incidência do imposto de renda sobre complementação de aposentadoria pagos por instituto de previdência privada. Discute-se se houve ou não esgotamento dos valores na via judicial e a legitimidade da ação fiscal para exigência de imposto sobre essa complementação;

c) O Contribuinte já reconheceu que houve apuração errada do ganho de capital na alienação de determinados imóveis. Em relação a alguns apartamentos, entretanto, houve permuta com a construtora do prédio, sendo que o Recorrente era dono de 1/3 do terreno. Essencialmente se discute o cálculo da apuração do ganho de capital, em face de divergência na data a ser considerada como "aquisição". Mas observo que o Recorrente inova em relação à Impugnação, trazendo novos questionamentos em relação a custo de aquisição e valor de venda, que lá não fizera.

d) O "Acréscimo patrimonial a descoberto" foi apurado fundamentalmente em razão de um empréstimo de R\$ 500.000,00 feito pelo Recorrente à empresa C.M Garcia e Cia Ltda ME, CNPJ 10.937.785/0001-87, como consta do Termo de Verificação Fiscal (fl.

1118). O recurso foi utilizado pela empresa para aquisição de parte de um terreno, em Florianópolis/SC. O Contribuinte é sócio dessa mesma empresa (fl. 603).

A controvérsia reside na existência de disponibilidade financeira comprovada ou não, para suportar tal aplicação de recursos e os questionamentos vêm desde a impugnação.

PRELIMINARES.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Não padece de nulidade o Auto de Infração que seja lavrado por autoridade competente, com observância ao art. 142, do CTN, e arts. 10 e 59, do Decreto nº 70.235/72, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece minuciosamente a matéria fática e legal e exerceu, com lógica e nos prazos devidos, o seu direito.

Todos os aspectos do Auto de Infração são conhecidos do contribuinte, como demonstram suas manifestações nos autos. Aqueles pontos contra os quais não se insurgiu, foi porque expressamente concordou, como no caso, parcial, da apuração do ganho de capital. Não há razão para dizer que a autuação esteve "confusa", quando suas peças de defesa exibem exatamente o contrário.

Segundo o Decreto nº 70.235/1972 (PAF), artigo 59, são nulos os atos praticados por pessoa incompetente e aqueles que causem preterição do direito de defesa.

Quanto à antiga questão sobre o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), a mesma foi superada na jurisprudência deste CARF, prevalecendo o entendimento de que irregularidades na emissão ou prorrogação do instrumento constituem eventual falta de zelo administrativo que não macula a exigência fiscal regularmente constituída por autoridade com competência legal. À guisa de exemplo, dentre inúmeros Acórdãos no mesmo sentido, cito:

Acórdão nº 1201- 001.008 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 09 de abril de 2014

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF.

Não dá causa à nulidade do lançamento tributário a auditoria realizada em desacordo com o respectivo mandado de procedimento fiscal, ou com a legislação a este pertinente, cabendo apenas, se for o caso, a imputação de penalidade administrativa ao auditor que assim procedeu.

Entendo no mesmo sentido em que leciona Leandro Paulsen, de que o reconhecimento de vício formal depende de se observar eventual prejuízo à defesa, falando-se da instrumentalidade das formas. Vejamos:

“Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV,

da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial, verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo.” (PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário....15. ed. - Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2013, p.1197)

IMPOSSIBILIDADE DE SE EXIGIR VALORES ADMINISTRATIVAMENTE.

O recurso fala de "inversão da hierarquia processual" uma vez que esta discussão iniciou-se na via judicial e, no seu entender, lá fora esgotada, não se podendo exigir valores relativos a imposto de renda sobre a complementação de sua aposentadoria em sede administrativa.

Ocorre que essa alegação também já fora apresentada e enfrentada em 1ª instância, tendo sido esclarecido ao recorrente que (fl. 1222):

De acordo com a exposição dos atos processuais, houve a satisfação do crédito do contribuinte na via judicial. Todavia, decisão posterior, exarada pelo TRF da 4ª Região, estabeleceu a forma como deveria ter sido procedida a liquidação de sentença, que, como se viu, não foi o procedimento adotado na execução judicial.

O juiz da execução, por sua vez, entendeu que em face da extinção da execução, eventual acerto de contas entre as partes, resultante da adoção de procedimentos equivocados relacionados à restituição do IR, refugia do âmbito da execução da sentença, extinta em razão da satisfação da obrigação reconhecida no título judicial transitado em julgado - e deveria ser resolvido na via administrativa ou, se for o caso, na judicial própria.(sublinhei)

De se ver que a Justiça Federal somente determinou à Fundação Elos que fizesse a retenção e o repasse do Imposto de Renda sobre toda a verba de complementação de aposentadoria paga ao autor/exequente de acordo com as regras vigentes em 07/04/2011, sendo que o Ofício expedido para esse fim foi cumprido em 04/10/2011. Portanto, durante todo esse período, não se verificou a retenção de imposto de renda do contribuinte, sobre o percentual de 18,47%.(sublinhei)

Recorde-se que a Elos havia sido compelida a implementar administrativamente a isenção no percentual de 18,47% do rendimento de complementação de aposentadoria a partir de novembro de 2006.(sublinhei)

Assim, entendo que é legítima a presente ação fiscal, a qual, inclusive está de acordo com o comando judicial acima destacado. A lavratura do AI objetiva resgatar o crédito

tributário incidente sobre os rendimentos em relação aos quais não houve a retenção do imposto de renda, e, tampouco, o depósito judicial dos valores e levantamento pela União Federal. (sublinhei)

Portanto, no que diz respeito à possibilidade de exigência de valores na via administrativa, em face da dinâmica das decisões judiciais, concordo integralmente com o entendimento do julgamento recorrido e entendo legítima a ação fiscal, pelos motivos acima transcritos. Em relação aos valores que foram lançados, contudo, far-se-á as considerações devidas no mérito da questão. Mas, de qualquer forma, o reparo é quantitativo e não afeta a formalização do procedimento fiscal.

Nesse sentido, não encontro razão para a nulidade do Auto de Infração, conforme apontado pelo Recorrente, e rejeito as preliminares suscitadas.

MÉRITO

1. TRIBUTAÇÃO DA COMPLEMENTAÇÃO DA APOSENTADORIA. DECISÕES JUDICIAIS. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO.

1.1 RESPONSABILIDADE DA FONTE.

Quanto à responsabilidade da fonte pagadora pela retenção na fonte e seu não cumprimento, no caso, não exclui aquela do contribuinte declarante. A responsabilidade pelo pagamento do tributo continua sendo do contribuinte, que deve proceder ao ajuste em sua declaração de rendimentos, a despeito da errônea interpretação conferida à legislação pelo responsável tributário.

Assim, o Superior Tribunal de Justiça vem entendendo que cabe à fonte pagadora o recolhimento do tributo devido. Porém, sua omissão não exclui a responsabilidade do contribuinte pelo pagamento do imposto, o qual fica obrigado a declarar o valor recebido em sua declaração de ajuste anual. (REsp 383.309/SC, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJU de 07.04.06)

No mesmo sentido, o Parecer Normativo SRF nº 1, de 24 de setembro de 2002, dispõe que tal responsabilidade da fonte pagadora extingue-se na data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual da pessoa física, e que a falta de oferecimento dos rendimentos à tributação por parte desta última sujeita-a à exigência do imposto correspondente, em geral acrescido de multa de ofício e juros de mora, conforme abaixo transcrito:

“...

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE.

Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de

apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual."

(...)

Retenção exclusiva na fonte

8. Na retenção exclusiva na fonte, o imposto devido é retido pela fonte pagadora que entrega o valor já líquido ao beneficiário.

9. Nesse regime, a fonte pagadora substitui o contribuinte desde logo, no momento em que surge a obrigação tributária. A sujeição passiva é exclusiva da fonte pagadora, embora quem arque economicamente com o ônus do imposto seja o contribuinte.

...

Imposto retido como antecipação

11. Diferentemente do regime anterior, no qual a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é exclusiva da fonte pagadora, no regime de retenção do imposto por antecipação, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, a legislação determina que a apuração definitiva do imposto de renda seja efetuada pelo contribuinte, pessoa física, na declaração de ajuste anual. ... (sublinhei)

1.2 ESGOTAMENTO DO CRÉDITO. VALORES DEPOSITADOS

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fl. 1102) um importante resumo da decisão judicial tratada neste processo, sobre a questão da incidência do imposto de renda sobre os benefícios percebidos em decorrência de planos de complementação de aposentadoria:

Destarte, a Justiça decidiu que não incide o imposto de renda sobre a parcela dos benefícios recebidos a título de complementação de aposentadoria CORRESPONDENTE e no LIMITE das contribuições efetuadas EXCLUSIVAMENTE com ônus do participante, no período de 01/1989 a 12/1995 (fl.416).

E tal decisão judicial, acima resumida, está em conformidade com a jurisprudência do STJ, em sede de recurso repetitivo (REsp 1.086.492/PR), publicado em 26/10/2010, de redação didática:

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO DE RENDA. CONTRIBUIÇÃO PARA A PREVIDÊNCIA PRIVADA. PENSÃO POR MORTE. COMPLEMENTAÇÃO DE BENEFÍCIO. ART. 6º, VII, "A" DA LEI Nº 7.713/1988 REVOGADO PELO ART. 32 DA LEI 9.250/1995. IMPRESCINDIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO QUANDO DAS CONTRIBUIÇÕES VERTIDAS PELO PARTICIPANTE AO FUNDO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA OU QUANDO DA PERCEPÇÃO DO BENEFÍCIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. A complementação da pensão recebida de entidades de previdência privada, em decorrência da morte do participante ou contribuinte do fundo de assistência, quer a título de benefício quer de seguro, não sofre a incidência do Imposto de Renda apenas sob a égide da Lei 7.713/88, art. 6º, VII, "a", que restou revogado pela Lei 9.250/95, a qual, retornando ao regime anterior, previu a incidência do imposto de renda no momento da percepção do benefício. (sublinhei)

2. ...

4. A ratio essendi da não-incidência da exação (atecnica denominada pela lei 7.713/88 como isenção), no momento da percepção do benefício da pensão por morte ou da aposentadoria complementar, residia no fato de que as contribuições recolhidas sob o regime da Lei 7.713/88 (janeiro de 1989 a dezembro de 1995) já haviam sofrido a incidência do imposto de renda no momento do recolhimento, por isso que os benefícios e resgates daí decorrentes não são novamente tributados, sob pena de violação à regra proibitiva do bis in idem. (REsp 1.012.903/RJ, sujeito ao regime dos "recursos repetitivos", Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 08.10.2008, publicado no DJe de 13.10.2008).

5. A Lei 9.250/95, retornando ao regime jurídico de direito público previsto na Lei 4.506/64, para impor a tributação no átimo da percepção do benefício da entidade de previdência privada, revogou o dispositivo legal supracitado, ao estabelecer que, litteris (...)

6. ...

8. Em suma, revelam-se os seguintes regimes jurídicos de direito público a regerem os benefícios recebidos dos fundos de previdência privada:

(i) sob a égide da Lei 4.506/64, em que havia a incidência do imposto de renda no momento do recebimento da pensão ou aposentadoria complementar;

(ii) sob o pálio da Lei 7.713/88, a não-incidência da exação dava-se no momento do recebimento, em razão da tributação por ocasião do aporte;

(iii) após a vigência da Lei 9.250/95, em que, retornando à sistemática da Lei 4.506/64, há a não-incidência do tributo apenas sobre o valor do benefício de complementação de aposentadoria ou pensão e o do resgate de contribuições que, proporcionalmente, corresponderem às parcelas de contribuições efetuadas no período de 01.01.1989 a 31.12.1995, cujo ônus tenha sido exclusivamente do participante do plano de previdência privada. (sublinhei)

9. É nesse sentido que devem ser interpretados os julgados deste Tribunal Superior, (...)

10. ...

12. *Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.*

É de ser esclarecido ainda que (TVF, fl. 1101):

O Sr. Clovis participou do fundo de previdência complementar da FUNDAÇÃO ELETROSUL DE PREVIDÊNCIA E ASSISTÊNCIA SOCIAL - ELOS, CNPJ 42.286.245/0001-77, de 01/09/1975 a 27/05/1998 (fl. 102).

Durante a vigência do contrato de trabalho, o interessado contribuiu para a formação de um fundo de aposentadoria. Do total dos valores repassados à Fundação ELOS, 1/3 (um terço) era descontado do Sr. Clovis e os demais 2/3 (dois terços) eram patrocinados pela empresa ELETROSUL (fl. 83).

Portanto, efetuou contribuições em um período que transbordou aquele em que a lei atribuiu não incidência da exação (indevidamente chamada de isenção, como expôs o STJ) e também não arcou com a integridade da contribuição, mas com a parcela correspondente a 1/3. Lembremo-nos: há a não-incidência do tributo apenas sobre o valor do benefício de complementação de aposentadoria ou pensão e o do resgate de contribuições que, proporcionalmente, corresponderem às parcelas de contribuições efetuadas no período de 01.01.1989 a 31.12.1995, cujo ônus tenha sido exclusivamente do participante do plano de previdência privada.

Pois bem, foi efetuado um cálculo demonstrativo desse valor ao qual o contribuinte tinha direito a não sofrer incidência do imposto sobre seu benefício e chegou-se à conclusão de que tais valores esgotaram-se em abril de 2002. (fl. 306 a 312). Ademais, no despacho do SECAT/DRF/FLN, esclareceu-se o seguinte:

O cálculo é realizado da seguinte forma:

*total das contribuições recolhidas pelo autor no período de 01/01/1989 a 31/12/1995 **dividido** pelo total das contribuições recolhidas ao fundo*

O próprio autor realizou estes cálculos e obteve o percentual de 18,47%, o qual se revela correto, conforme laudo contábil de fls....

Lendo o recurso, não verifico que o contribuinte se insurja contra esse cálculo, mas o que ele alega é que "*consta dos autos que os valores do ano calendário de 2006 e de todos os anos desde o início até o término da ação judicial foram retidos pela fonte pagadora (Fundação ELOS) e depositados em boleto próprio no processo nº 2001.72.000080468, à disposição da autoridade judicial.*" (Recurso - fl. 1253). Diz mais que:

Necessário mencionar que tal retenção se impunha pelo próprio despacho judicial o qual conforme consta de fls. 113/120 com data de dezembro de 2001. Esses valores foram levantados pela União num total de R\$ 87.174,92, conforme se comprova às fls. 334. Se é assim, como dizer que os valores não foram retidos nem transferidos à União?

Necessário mencionar que todas as retenções, mês a mês, bem como a transferência dos valores, consta de detalhado relatório da Caixa Econômica federal, nos autos judiciais. Por cautela junta-se novamente a comprovação....

Destarte, como já foi dito, nem é o caso de apreciar a questão do esgotamento do crédito. Se o valor do imposto foi liminarmente retido pela justiça e tal retenção foi, posteriormente, transferida ao fisco, não há como apurar omissão de receita, sendo, portanto, descabida a exigência de novo pagamento. (sublinhei)

O Contribuinte moveu a ação judicial em comento em 09 de outubro de 2001 (fl. 93) onde pediu para "*suspender os efeitos do artigo 33 da Lei nº 9.250/95, que obriga a fonte pagadora, no caso a Fundação ELOS, a reter na fonte o desconto indevido do imposto de renda sobre as parcelas da complementação da aposentadoria paga ao requerente e posteriormente repassar aos cofres da Requerida, a fim de que os mesmos sejam depositados em conta poupança vinculada ao Juízo, até a sentença final...*"

Em 13 de dezembro de 2001, o TRF da 4ª Região (fl. 189) "*deferiu efeito suspensivo pleiteado, para determinar que os valores sejam depositados à disposição do Juízo até decisão final deste recurso*" (recurso judicial).

Em 10 de novembro de 2006 (fl. 394) decidiu o Juiz do processo de execução que:

"oficie-se a Fundação Elos para implantar o julgado administrativamente, com efeitos financeiros a partir da competência novembro/2006 (inclusive). Para isso, deverá: a) ao proceder à apuração do imposto de renda sobre o suplemento da aposentadoria do Clóvis Miranda Garcia, considerar isento do imposto de renda a parcela correspondente a 18,47% do total do benefício; b) cessar os depósitos judiciais, se tiver efetuado o último depósito, relativo à competência outubro/2006; c) comprovar neste juízo, em 30 dias contados da intimação, o cumprimento destas determinações.

(...)

Em 15 de dezembro de 2006, a Fundação Elos respondeu à determinação do Juiz, conforme documento de folha 319, dizendo que estava cumprida e anexando o "contracheque" do autor da ação, na folha 320, onde se observa os valores de complementação da aposentadoria e os valores do IRRF, até então depositado judicialmente, conforme demonstra o extrato da DIRF na folha 428.

Na folha 421, pesquisa realizada pela DRF Florianópolis em "consulta pagamentos" atesta a receita de "depósito judicial" (código 7431) entre 10/02/2006 e 08/12/2006. Conforme ainda pesquisas realizadas nos sistemas informatizados da RFB (SINALDEP), houve dois levantamentos para o período em que foram efetuados os depósitos pela fonte pagadora (fl. 422 e seguintes): 2007.019403 e 2007.046158. Para o primeiro, os valores foram "devolvidos ao depositante"; para o segundo, no total de R\$ 66.171,25, os valores foram transformados em "pagamento definitivo".

Entretanto, no despacho de folha 435, esclareceu a DRF Florianópolis, a partir dos extratos de DIRF que acostou aos autos nas folhas 428 a 431, que:

"O juízo endereçou ofício à entidade de previdência complementar (Fundação Elos) determinando que fosse considerado isento de imposto de renda o valor correspondente a 18,47% do total do benefício recebido a título de complementação de aposentadoria..."

Foi expedido alvará de levantamento parcial dos depósitos judiciais em favor do autor e requisitada a transformação dos depósitos remanescentes em pagamentos definitivos.

Em 28/10/2009 o Tribunal Regional Federal da 4ª Região deu parcial provimento a ambos os recursos, fixando critérios de liquidação do julgado. Os acórdãos explicitam que o montante correspondente às contribuições vertidas ao fundo de previdência ...deve ser abatido do valor que constitui a base de cálculo do imposto ... até seu esgotamento.

Note-se, porém, de acordo com as DIRF ..., que a fonte pagadora continua a não efetuar retenção de imposto de renda sobre o valor correspondente a 18,47% do benefício recebido mensalmente."(sublinhei)

Concordo com as afirmações acima transcritas, porém para os anos calendário, dentre os aqui em discussão no lançamento, de 2007, 2008 e 2009. Entretanto, para o ano de 2006, não é isso que verifico nos extratos da DIRF e demais documentos acima referidos, porque a fonte, Fundação Elos, efetuou depósitos judiciais relativos ao Imposto de Renda sobre o total do complemento da aposentadoria até o mês de novembro daquele ano, só passando a aplicar essa regra dos 18,47% no mês de dezembro, após ser oficiada da decisão judicial.

Esses depósitos foram convertidos em renda para a União e atestados, também conforme documentos já aqui referidos.

Esclareceu a DRJ (fl. 1220) a situação desses valores depositados:

Ao analisar o pleito, a Justiça Federal de primeira instância determinou que fosse considerado isento do imposto de renda o valor correspondente a 18,47% do total do benefício recebido a título de complementação de aposentadoria (fl. 319). Esse percentual corresponde ao valor da contribuição efetuada pelo interessado para a formação do fundo de aposentadoria no período de 01 de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1995 (fl. 67).

(...)

Dentre os atos judiciais que se seguiram, o juiz da execução, proferiu decisão interlocutória anexada às fls. 395 a 396, publicada em 23/03/2007, na qual decidiu não conhecer da alegação da União quanto ao esgotamento do percentual de isenção, para cessar o pagamento das diferenças a partir de abril de 2002, por entender que essa alegação estava afeta ao

processo de conhecimento e não da execução. Na oportunidade, o magistrado determinou que fosse oficiado à Fundação Elos para implantar o julgado administrativamente (isenção do percentual de 18,47%), com efeitos financeiros a partir da competência novembro de 2006 (vide ofício à fl. 317), e, ainda, a remessa dos autos à Contadoria Judicial para elaboração de cálculo de acordo com os parâmetros ali indicados.

Elaborados os cálculos, foi proferido o Despacho/Decisão, de fl. 395, publicado em 23/03/2008, onde o MM Juiz considerou que a União Federal não se manifestou quanto aos cálculos da contadoria e, assim, determinou a expedição do Alvará de levantamento de R\$ 21.800,59, atualizado até janeiro de 2007, em favor do contribuinte ora autuado. (sublinhei)

Já tendo o contribuinte alegado essa questão dos depósitos judiciais em relação à retenção da fonte do imposto sobre o complemento da aposentadoria em 2006, noto que a fundamentação da DRJ mostra-se insegura (fl. 1225):

Portanto, considerando os dados do citado demonstrativo de apuração do imposto sobre a renda de pessoa física (fl. 1083), verifica-se que não foi considerado IRRF sobre a omissão, depositado judicialmente e convertido em pagamento pela União Federal.

Entretanto, como o contribuinte não apresentou documentos que indiquem claramente qual o período que foi objeto da restituição via judicial, e qual não teria sido objeto da restituição, ressaltando que, ao que tudo indica, grande parte do IR incidente sobre o rendimento declarado isento foi restituído por aquela via, não há como deferir o seu pleito, ressalvada a apresentação de documentos que elucidem a questão (cálculos finais da contadoria e cópia do alvará de levantamento).(destaquei)

Lembro que o crédito tributário é líquido em sua extensão e certo em sua existência, não podendo ser mantido com base em "ao que tudo indica, grande parte já foi restituído".

Sendo assim, entendo que do total considerado como rendimentos indevidamente classificados como isentos, na DIRPF/2007, ano calendário de 2006, importando em R\$ 82.140,05 deva ser considerado como classificado indevidamente apenas o valor de R\$ 1.373,50 (18,47% do benefício do mês de dezembro - DIRF fl. 428), relativo ao mês de dezembro, isso porque para os outros meses do ano a fonte pagadora procedeu de forma diferente e efetuou a retenção do imposto sobre o total do rendimento, como "depósito judicial", que foi posteriormente convertido em renda para a União, após o Juízo decidir que uma parte deveria ser devolvida ao contribuinte e essa parte da questão foi decidida, sim, na via judicial, conforme excertos da decisão recorrida, acima sublinhados.

2. GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS.

Encontra-se em discussão a apuração de ganho de capital na alienação de três unidades imobiliárias (apartamentos) que o contribuinte recebera em permuta (com torna), por ser proprietário de parte (1/3) do terreno onde foi edificado o empreendimento.

O recurso, de início, em relação à tributação de ganho de capital na alienação de bens e direitos, faz a seguinte ressalva (fl. 1256):

"No que se refere a este item, por ocasião da impugnação, o recorrente admitiu a procedência da tributação sobre as operações de vendas de seus imóveis, tendo, inclusive, efetuado o pagamento do imposto além da sua totalidade, conforme consta dos DARF ora anexados (doc. 03), num montante de R\$ 123.048,70, sendo R\$ 61.524,35 para cada cônjuge. Todavia, foi impugnado, na ocasião, pequena diferença no imposto apurado em cada um dos imóveis, restando, portanto, discutir neste recurso a procedência dessas diferenças, conforme segue."

Para o apartamento 301-B, a discussão resumir-se-ia à data de aquisição do imóvel, porque, na impugnação, o contribuinte expressamente concordou com os demais parâmetros empregados pelo auditor fiscal, como se observa na folha 1.129. Não pôs em discussão, perante a DRJ, a questão do custo de aquisição, que agora menciona no recurso, aceitando o valor empregado pela autoridade autuante. Diz o Contribuinte no recurso que *"na verdade, o imóvel foi adquirido em 17.06.2004"*, como explica, a partir de permuta realizada pelos três proprietários do terreno. No Termo de Verificação Fiscal, a auditoria apontou que a data de aquisição fora *"18/02/2005 - constituição do condomínio"*.

Ocorre que, diferentemente do que afirma em sua introdução, o recurso apresenta outras alegações que na impugnação não fizera. Além da questão da data de aquisição, o contribuinte expõe no recurso que o valor real de aquisição do terreno não foi R\$198.000,00, mas de R\$ 525.000,00, e, portanto, a parte que lhe caberia como custo não eram os R\$ 66.000,00 considerados pela fiscalização, mas R\$ 175.000,00.

Segundo Marcos Vinicius NEDER e Maria Teresa Martinez LOPEZ:

"Para a solução do litígio tributário deve o julgador delimitar, claramente, a controvérsia posta à sua apreciação, restringindo sua atuação apenas a um território contextualmente demarcado. Esses limites são fixados, por um lado, pela pretensão do Fisco e, por outro, pela resistência do contribuinte, expressos respectivamente pelo ato de lançamento e pela impugnação....(grifei)

A lei processual estabelece regras que deverão presidir as relações entre os intervenientes na discussão tributária. A atuação dos órgãos administrativos de julgamento pressupõe a existência de interesses opostos, expressos de forma dialética....Na lição de Calamandrei, "o processo se desenvolve como uma luta de ações e reações, de ataques e defesas, na qual cada um dos sujeitos provoca, com a própria atividade, o movimento dos outros sujeitos, e espera, depois, deles um novo impulso...."Se no curso deste processo, constatar-se a concordância de opiniões, deve-se por fim ao processo, já que o próprio objeto da discussão perdeu o sentido. Da mesma forma, não há o que julgar se o contribuinte não contesta a imposição tributária que lhe é imputada.(NEDER, Marcos Vinicius e LOPEZ, Maria Teresa Martinez. Processo Administrativo Fiscal Comentado. 2ª ed., Dialética, São Paulo, 2004, p. 265/266)

Assim, evita-se o desenvolvimento arbitrário do processo.

Assim sendo, a matéria relativa ao custo de aquisição encontra-se fora do litígio e não será apreciada, posto que o contribuinte não a contestou expressamente no momento oportuno, ou seja, quando da apresentação da sua impugnação ao lançamento.

O artigo 17 do Decreto 70.235/72 (PAF) dispõe: “*Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.* (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)”.

Nesse entendimento estão os seguintes julgados deste Conselho:

Assunto: CSSL

Exercício: 2003

MULTA ISOLADA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo sujeito passivo, constituindo-se definitivamente o crédito tributário a ela referente. (Acórdão 9101-00.540, Data de publicação: 29/06/2010, Rel. Leonardo de Andrade Couto).

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física

IRPF Exercício: 2006, 2007

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, conforme artigo 17, do PAF (Acórdão 2801-003.924, Data de Publicação: 27/01/2015, Rel. Marcio Henrique Sales Parada).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE EM SEDE RECURSAL (ART. 17 DO DECRETO N.º 70.235/72).

Nos termos do art. 17 do Decreto n.º 70.235/72, consideram-se não impugnadas as questões não apontadas, expressamente, por ocasião da apresentação da impugnação. (Acórdão 2101-002.658, Data de Publicação: 15/12/2014, Rel. Alexandre Naoki Nishioka).

Portanto, delimitada a lide à questão da data de aquisição da unidade imobiliária nº 301 (Apartamento 301 - B), passemos à análise.

Em junho de 2004, o contribuinte adquiriu um 1/3 de um terreno. Posteriormente, constitui-se um condomínio para a construção de um prédio. Além de dar parte de seu terreno (permuta), o contribuinte ainda deu importância em dinheiro (torna) para assim adquirir as três unidades imobiliárias que posteriormente foram vendidas e sobre as quais foi apurado o ganho de capital que aqui se discute.

Assim, entendo que o objeto da venda que gerou o ganho de capital não pode ser o terreno, adquirido em 06/2004, mas somente o apartamento, adquirido em 02/2005, quando foi estabelecido o condomínio e firmado seu valor, qual seja, parte do terreno mais a torna.

Transcrevo do Termo de Verificação Fiscal na fl. 1107:

Conforme a ata de constituição do Condomínio Costão dos Ingleses, datada de 18/02/2005, o contribuinte permutou 1/3 do terreno onde foi erguido o prédio do condomínio por área construída (fl.1026);

(...)

Na escritura pública de compra e venda e instituição de condomínio com atribuição de propriedade consta que o contribuinte adquiriu o direito a 03 unidades – apartamentos 204 b, 301 b e 204 c (fls.898 a 919);

4. Consideramos que a aquisição do apartamento 301 B do Condomínio Costão dos Ingleses se deu por permuta com torna, uma vez que a ata de constituição do Condomínio é anterior à data da escritura pública de compra e venda e instituição de condomínio com atribuição de propriedade;

5. O Condomínio Costão dos Ingleses informou que o Sr. Clovis efetuou o pagamento de R\$ 56.445,04, no período de 22/03/2005 a 15/01/2008, referente ao apartamento 301 bloco B (fl.1033);

6. Consideramos como sendo o custo do apartamento 301 B do Condomínio Costão dos Ingleses o valor do terreno permutado, acrescido do valor pago ao condomínio para a construção do prédio (R\$ 56.445,04);

Neste ponto, entendo corretos os cálculos efetuados pelo auditor fiscal, pelos parâmetros que utilizou, em detrimento das alegações do recorrente, no que toca à data a ser considerada de aquisição do imóvel alienado.

Para o apartamento 204-B, do mesmo condomínio Costão dos Ingleses, as alegações do recurso são idênticas e a solução do litígio não poderia ser diferente, mantendo-se a autuação conforme efetuada.

Já para o apartamento 204-C, resolve-se da mesma forma a questão da data de aquisição, mas aqui, desde a impugnação, como se pode observar a partir do acórdão recorrido, o contribuinte questiona também o valor da alienação.

Diz que existe equívoco da fiscalização ao considerá-lo como R\$ 215.000,00 e também equívoco seu, ao afirmar que o valor fora de R\$ 190.000,00, na Impugnação, porque, na realidade, o valor correto seria R\$ 150.000,00.

Entretanto, pela leitura do recurso, o contribuinte não contesta que o apartamento tenha sido alienado por R\$ 215.000,00, aliás esse é o valor que consta em sua declaração de bens, como se pode observar na folha 23.

Acontece que, conforme registrado em tal declaração de bens, adquiriu, em julho de 2008, de **Maria Amábiles May Werner**, "*cinquenta por cento do terreno designado por áreas A6 e A7 do desmembramento aprovado....situado em Ingleses, Florianópolis/SC...*"

Como parte do pagamento desse terreno, entrou o apartamento 204-C. Assim, no item seguinte de sua declaração, consta que "*imóvel vendido a Sra. Maria Amábiles May*

Werner, em julho de 2008, por R\$ 215.000,00, parte de pagamento das áreas A6 e A7, adquiridas dessa Sra. em julho de 2008."

No contrato particular de promessa de compra e venda de imóvel (fl. 696) do qual se valeu a fiscalização, consta que a promitente vendedora Maria Amábiles, com a anuência de Clóvis Miranda Garcia e sua esposa, alienava a Rodrigo Tavares Martins e sua esposa o imóvel em caso.

O que se depreende dos autos é que tal alienação deu-se em três parcelas, de R\$ 30.000,00, R\$ 35.000,00 e R\$ 150.000,00, essa última a partir de liberação de financiamento bancário.

O que o contribuinte pleiteia, enfim, é que se considere como valor de alienação apenas os R\$ 150.000,00, uma vez que as duas primeiras parcelas citadas teriam sido pagas "diretamente à promitente vendedora", no caso, Maria Amábiles May Werner.

Ora, esta não é a realidade dos fatos. As parcelas foram entregues dessa forma devido às circunstâncias em que se deram os negócios, tanto de aquisição das áreas de Maria Amábiles, por permuta parcial, quanto a imediata venda do apartamento por esta a terceiro. Mas tudo se deu com a anuência do contribuinte e seu cônjuge, como consta do contrato. Se as duas primeiras parcelas foram entregues a Maria Amábiles foi com sua anuência e no seu interesse, uma vez que na aquisição por permuta parcial das áreas que eram dela, seu apartamento foi envolvido pelo valor de R\$ 215.000,00 e não apenas R\$ 150.000,00.

Assim, em relação ao valor de alienação dessa unidade imobiliária, reputo correto o entendimento da fiscalização e da DRJ.

Enfim, em relação à parte do lançamento que se refere a ganho de capital na alienação de bens, que, dentro dos limites da lide, chega a esta instância recursal, nada a reparar.

3. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ORIGEM DOS RECURSOS. COMPROVAÇÃO.

Na planilha de apuração que consta da folha 1077, a Fiscalização, considerando os saldos de origens e aplicações de recursos, mês a mês, encontrou uma variação patrimonial a descoberto em outubro de 2009, no valor de R\$ 94.714,59, que foi dividida entre este contribuinte e seu cônjuge, na proporção de 50% para cada um, na apuração do imposto devido.

A razão dessa variação foi um empréstimo de R\$ 500.000,00 feito pelo sócio Clovis Miranda Garcia, aqui Recorrente, à empresa C.M. GARCIA Ltda ME (fl. 603).

Em tal planilha de apuração, a Fiscalização não considerou a existência de recursos provenientes do ano anterior (2008) para suportar as aplicações no ano de 2009, dentre elas esse empréstimo.

Na Declaração de Ajuste Anual do Contribuinte, do ano calendário de 2008, exercício de 2009, cuja cópia está anexada na folha 28, encontro que em 31/12/2008 o mesmo declarou possuir R\$ 330.685,82 em aplicação de renda fixa no Banco do Brasil, R\$ 134.880,54 em saldo de conta corrente no mesmo ano. Em 31/12/2009 esses saldos declarados caíram, respectivamente, para R\$ 112.525,74 e R\$ 67.000,00.

Na folha 1295, o extrato do Banco do Brasil, apresentado juntamente com o recurso, aponta resgates desses investimentos, no dia 26 de outubro de 2009, nos valores de R\$ 85.542,65, R\$ 22.351,60 e R\$ 180.691,50, para a conta corrente, e um "resgate no caixa" de R\$ 315.013,50 no mesmo dia. Não encontro essa "origem", em outubro de 2009, na planilha elaborada pelo Auditor Fiscal.

Diz o artigo 55, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, RIR/1999, que são também tributáveis:

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

Divirjo, então, do entendimento exarado pela Primeira Instância, que disse (fl. 1230):

"Não logrou o contribuinte, entretanto, em comprovar que houve o resgate da aplicação para pagamento do dispêndio em outubro/2009 (...)"

Noto que a própria Autoridade Julgadora *a quo* afirmou que:

... a transferência de recursos de uma ano para outro só é admitida quando há prova inconteste da efetiva disponibilidade da quantia requerida, mediante extratos bancários, por exemplo."

Bem, o extrato bancário na folha 1295, supracitado, faz a prova necessária da existência do saldo de aplicações financeiras e o seu saque em outubro de 2009, pelo que deveria ser considerado como origem de recursos e, assim sendo, desaparece a variação a descoberto encontrada pela Fiscalização.

DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA

Neste aspecto, importante frisar que a falta de recolhimento do imposto constatada nos autos enseja sua exigência por meio de lançamento de ofício, com a aplicação da multa de ofício de 75%, prevista na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 44.

"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;"

A aplicação da multa nesse percentual decorre da constatação objetiva da falta ou insuficiência do recolhimento do imposto devido, na forma da legislação aplicável, não necessitando que o Fisco demonstre a ocorrência de dolo ou fraude, o que deslocaria a aplicação da sanção para o parágrafo 1º do dispositivo legal, duplicando-se a multa. Multa qualificada pela ocorrência de dolo, fraude ou simulação é aquela no percentual de 150%, e observa-se que o contribuinte não tem a compreensão do dispositivo legal, a partir da jurisprudência que cita em seu recurso.

Sobre os percentuais previstos em lei, importante lembrar da Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Entretanto, não esqueço que exista a Súmula CARF nº 73:

Erro no preenchimento da declaração de ajuste do imposto de renda, causado por informações erradas, prestadas pela fonte pagadora, não autoriza o lançamento de multa de ofício.

Assim, entendo que, apenas em relação à infração descrita como **"rendimentos recebidos de pessoa jurídica classificados indevidamente na DIRPF"**, pela análise que aqui se fez do tópico, o contribuinte de fato declarou como recebeu as informações da fonte pagadora, que inclusive decorriam de processo judicial em curso, naquela época, como se pode observar nas DIRF com cópias nas folhas 51 a 51 e DIRPF nas folhas 04 a 26.

DOS JUROS DE MORA.

O contribuinte menciona que os juros de mora seriam indevidos pela inexistência de crédito tributário (principal). Não é essa a conclusão que se chega após a análise destes autos. Assim, os créditos tributários são cobrados e pagos com a aplicação de juros de mora, com base na Taxa SELIC, vejamos:

“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais. (Súmula CARF nº 4)”

Corroborar a consolidada jurisprudência administrativa, a jurisprudência do STJ:

“Está firmado no âmbito da 1ª Seção o entendimento da legitimidade da aplicação da taxa SELIC como índice de juros de mora sobre débitos tributários para com a Fazenda Nacional”, foi o que afirmou o STJ, 1ª T, Resp 1048710/PR, Min. TEORI ZAVASCKI, ago/08 e também no Resp 879844/MG, Min LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/11/2009.

CONCLUSÃO

Por essas razões, VOTO por **rejeitar as preliminares** de nulidade suscitadas e, no mérito, **por dar provimento parcial ao recurso** para:

a) em relação à infração capitulada como classificação indevida de rendimentos na DIRPF, reduzir o valor apurado no ano calendário de 2006 (fato gerador 31/12/2006) para R\$ 1.373,50 e reduzir a multa de ofício para zero, em todos os períodos (2006 a 2009), por aplicação da Súmula CARF nº 73; e

b) **cancelar a infração relativa a acréscimo patrimonial a descoberto.**

Processo nº 11516.721800/2011-35
Acórdão n.º **2202-003.147**

S2-C2T2
Fl. 1.336

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada

CÓPIA