



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

Processo nº 13433.720162/2016-95
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-005.295 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de março de 2018
Matéria IRPF - GANHO DE CAPITAL
Recorrente THIAGO DE SABOYA COELHO E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Data do fato gerador: 30/11/2011

CERCEAMENTO DE DIREITO. PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA.

Não há violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa e nem cerceamento de direito se os fatos e a fundamentação legal foram minuciosamente descritos nos relatórios que compõem o Auto de Infração e o contribuinte e os responsáveis solidários foram devidamente intimados, tendo-lhes sido concedido o prazo legal para defesa.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA POR INTERESSE COMUM.

O interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária principal é condição suficiente para o enquadramento de interessados como sujeitos passivos, na qualidade de responsáveis solidários. A exigência do crédito tributário alcança todos os sujeitos passivos da obrigação tributária principal, seja como contribuinte, seja como responsáveis solidários.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. FATO GERADOR.

Ocorre o fato gerador do imposto de renda sobre ganho de capital decorrente da alienação de imóvel, tendo em vista a inequívoca disponibilidade jurídica sobre os rendimentos que advieram da venda do imóvel em causa com a respectiva alienação.

ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. VALOR DA VENDA. ARBITRAMENTO.

A inércia na produção de provas por parte dos impugnantes labora em favor da manutenção do arbitramento do valor da venda do imóvel que é autorizada quando são omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos recursos e rejeitar as preliminares. No mérito, por voto de qualidade, negar-lhes provimento. Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento ao recurso. Solicitou fazer declaração de voto o conselheiro Rayd Santana Ferreira.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Francisco Ricardo Gouveia Coutinho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier, Rayd Santana Ferreira, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Andrea Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa e Cleberson Alex Friess.

Relatório

Tratam-se de recursos voluntários interpostos pelo contribuinte e coobrigados em face do Acórdão 07-39.066 (fls. 784/810) da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (DRJ/FNS), a qual julgou improcedentes as impugnações, mantendo-se o crédito tributário apurado no Auto de Infração (fls. 2/18).

O lançamento de ofício reporta-se ao imposto sobre a renda de pessoa física, ano calendário 2001, relativamente ao ganho de capital na alienação de um imóvel UM PRÉDIO COMERCIAL, localizado na Av. Presidente Dutra, nº 489, Bairro Ilha de Santa Luzia, Mossoró/RN, totalizando um valor de R\$ 194.773,71, acrescidos da multa de ofício qualificada de 150% e juros de mora.

Em relação à ciência do Auto de Infração aos sujeitos passivos abaixo relacionados, consta, às fls. 791, o seguinte despacho:

1 - Thiago de Saboya Coelho – CPF 007.953.824-05 Cientificado em 09/03/2016 (fl. 660). Impugnação apresentada em 08/04/2016, portanto tempestiva (fls. 676/701), nos termos do art. 15 do Decreto nº 70.235/72.

2 – Gregório Jales Rosado - EPP – CNPJ 01.086.011/0001-07 Cientificado em 08/03/2016 (fl. 672). Não impugnou (fl. 777).

3 – Paloma de Saboya Coelho – CPF 03.473.711/0001-71 Cientificado em 09/03/2016 (fl. 664). Impugnação apresentada em 08/04/2016, portanto tempestiva (fls. 726/751), nos termos do art. 15 do Decreto nº 70.235/72.

4 – Luiz Diego de Saboya Coelho – CPF 008.404.344-05 Cientificado em 09/03/2016 (fl. 662). Impugnação apresentada em 08/04/2016, portanto tempestiva (fls. 752/776), nos termos do art. 15 do Decreto nº 70.235/72.

5 – Socel Factoring Ltda - EPP – CNPJ 10.851.142/0001-16 Cientificado em 08/03/2016 (fl. 670). Não impugnou (fl. 778).

6 – Terrasal Automóveis AFG Ltda – CNPJ 13.536.641/0001-07 Cientificado em 09/03/2016 (fl. 666). Não impugnou (fl. 779)

7 – Potyran Participações e Empreendimentos Ltda – CNPJ 24.369.167/0001-92 Cientificado em 09/03/2016 (fl. 668). Impugnação apresentada em 08/04/2016, portanto tempestiva (fls. 702/725), nos termos do art. 15 do Decreto nº 70.235/72.

Do Relatório Fiscal (fls. 20/156), extraem-se os fatos da ação administrativa, conforme trechos a seguir:

3.1 O contribuinte, após cientificado do TIPF, nada apresentou à fiscalização, motivo pelo qual foi emitido novo Termo de Intimação Fiscal - TIF nº. 02, sendo que o contribuinte se limitou a apresentar apenas a Escritura Pública de Compra e Venda, registro do imóvel e a certidão de registro relativo à alienação do imóvel UM PRÉDIO

COMERCIAL, localizado na Av. Presidente Dutra, nº 489, Bairro Ilha de Santa Luzia, Mossoró/RN.

3.2 Elucidamos ainda que foram intimados os demais vendedores do imóvel PALOMA DE SABOYA COELHO e LUIZ DIEGO DE SABOYA COELHO do mesmo teor das intimações encaminhadas ao presente autuado. Todavia os mesmos forneceram as mesmas respostas/justificativas que foram fornecidas pelo Sr. THIAGO DE SABOYA COELHO.

3.3 Diante da ausência de apresentação dos demais documentos descritos nos TIPF e TIF nº. 02, foram realizadas várias diligências fiscais (adiante descritas) com o intuito de obter os dados necessários para fins de averiguação do valor real da transação efetivada entre os vendedores do imóvel, relativo ao imóvel UM PRÉDIO COMERCIAL, conforme descrito no item 01, e o comprador SOCEL AUTOMÓVEIS AFG LTDA. (atualmente denominada TERRASAL AUTOMÓVEIS AFG LTDA.).

[...]

4.1 A Escritura Pública de Compra e Venda, datada de 10 de outubro de 2011, registrada às folhas 25/26v, Livro de Notas nº. 092, no Quarto Cartório Judiciário de Mossoró/RN, informa como vendedores/alienantes PALOMA DE SABOYA COELHO, THIAGO DE SABOYA COELHO e LUIZ DIEGO DE SABOYA COELHO, e como compradora/adquirente a SOCEL AUTOMÓVEIS AFG LTDA., CNPJ 13.536.641/0001-07, (atualmente denominado TERRASAL AUTOMÓVEIS AFG LTDA.) representada pelos seus sócios-administradores FREDIANO JALES ROSADO e GREGÓRIO JALES ROSADO.

4.2 Constata-se ainda na Escritura Pública a informação que o imóvel foi vendido ao valor de R\$ 750.000,00 (setecentos e cinquenta mil reais), sendo que o mesmo foi “avaliado” pela fiscalização do Município de Mossoró/RN pela importância de R\$ 4.500.000,00 (quatro milhões e quinhentos mil reais). Destarte, registre-se uma disparidade entre o valor informado como negociado entre as partes (compradora e vendedores), e o valor “avaliado” para fins fiscais pelo Poder Municipal. Inclusive o Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis – ITBI, arbitrado (avaliado) pelo Fisco Municipal, com base no valor de R\$ 4.500.000,00, foi aceito pelas partes e devidamente recolhido, conforme certidão de quitação do tributo.

[...]

5.1 Em virtude da ausência de apresentação dos documentos comprobatórios por parte dos vendedores/alienantes PALOMA DE SABOYA COELHO, THIAGO DE SABOYA COELHO e LUIZ DIEGO DE SABOYA COELHO, a fiscalização procedeu a intimação à parte compradora do imóvel, para fins de obtenção dos documentos que norteariam a operação. Segue abaixo trecho do Termo de Intimação Fiscal nº 01, a qual a empresa foi cientificada via postal em 22/07/2014:

[...]

5.3 Assim foi verificado no Laudo Técnico de Avaliação do Imóvel nº 41.434/51.624, de novembro de 2011, emitido pela empresa SETAPE – Serviços Técnicos de Avaliações do Patrimônio e Engenharia Ltda., que a mesma avaliou o imóvel descrito no item 01, ao valor de mercado no quantum de R\$ 8.110.000,00 (oito milhões e cento e dez mil reais). A avaliação foi realizada à época da venda do imóvel (novembro de 2011), sendo assim, contemporânea ao fato gerador do ganho de capital auferido pelos alienantes e que, por conseguinte, encontra-se muito superior ao valor informado na Escritura Pública de Compra e Venda que foi de apenas R\$ 750.000,00.

[...]

5.8 A empresa POTYRAN PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA. foi igualmente intimada a prestar esclarecimentos quanto a compra e venda do imóvel descrito no item 01, em virtude de a mesma haver recebido valores (pagamento) relativo à transação, conforme mencionado pela empresa compradora. Foi ainda intimada a esclarecer diversos depósitos bancários existentes no mês de agosto de 2011, no valor de R\$ 10.410.522,95.

[...]

5.11 Averiguando a movimentação bancária da empresa POTYRAN PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA., CNPJ nº. 24.369.167/80001-92, no período de agosto de 2011 a janeiro de 2012, foram constatadas diversas transferências bancárias (depósitos) a crédito da conta-corrente nº. 1762-0, agência nº. 4391-5, do Banco do Brasil, de titularidade da mesma, efetuadas pelas empresas SOCEL AUTOMÓVEIS (atual TERRASAL AUTOMÓVEIS); SOCEL FACTORING LTDA. – EPP, CNPJ nº. 10.851.142/0001-16; e GREGÓRIO JALES ROSADO – EPP, CNPJ nº. 01.086.011/0001-07 (ver Quadro 01 abaixo). Verificar adiante o encerramento das atividades da empresa POTYRAN PARTICIPAÇÕES através da solicitação da rescisão da concessão da venda dos veículos, na data de 26 de junho de 2011.

5.12 Em virtude dos vultosos depósitos, notadamente a partir do mês de agosto de 2011, a crédito/depósito na conta bancária de titularidade da empresa POTYRAN, todas as empresas relacionadas no item anterior (inclusive a POTYRAN) foram intimadas através dos Termos de Intimação Fiscal para fins de prestar esclarecimentos quanto aos depósitos bancários realizados, sendo enviada uma Planilha constando os depósitos individualmente. Segue trecho das intimações enviadas a todas as empresas:

[...]

5.13 Em resposta, a POTYRAN PARTICIPAÇÕES limitou-se a informar que os depósitos bancários realizados na conta corrente de sua titularidade referem-se “ao recebimento em decorrência da transferência de propriedade da Potyran Participações e Empreendimentos Ltda. para a Socel Automóveis, bem como todo o seu acervo patrimonial”. No entanto não foi apresentada nenhuma documentação comprobatória do fato alegado.

5.14 Por sua vez, a empresa compradora TERRASAL AUTOMÓVEIS, em atendimento à intimação, justificou que alguns depósitos foram feitos equivocadamente. No entanto não foram apresentados documentos que corroborassem a afirmação. Outrossim, nenhum documento foi apresentado em relação aos demais depósitos efetuados pela mesma.

5.15 Quanto as empresas SOCEL FACTORING LTDA. EPP e GREGÓRIO JALES ROSADO EPP, as mesmas informaram, em suma, que os depósitos são concernentes à transação comercial entre as empresas POTYRAN PARTICIPAÇÕES e SOCEL AUTOMÓVEIS, e que os depósitos se referem a aquisições de instalações da empresa. Igualmente às demais empresas, não houve a apresentação dos documentos comprobatórios dos depósitos efetuados. Ou seja, não demonstraram o motivo das vultosas transferências bancárias (se referem, por exemplo, a venda de mercadorias, prestação de serviços, venda de imóveis, dentre outros motivos).

[...]

5.17 O Fisco Federal, mesmo após diversas intimações às empresas e às partes envolvidas na venda do imóvel, não obteve informações detalhadas relativo a cada item negociado, quais sejam: a venda do imóvel; bem como na negociação da venda e transferência da concessionária de veículos, móveis e utensílios, dentre outros itens negociados (à exceção da comprovação da transferência do estoque de veículos novos – item 5.16).

[...]

6.2 Os vendedores do imóvel foram ainda intimados para fins de prestar esclarecimento quanto a divergência apurada entre o valor da venda do imóvel informado na Escritura Pública (750 mil reais) e o valor avaliado no Laudo Técnico (R\$ 8.110.000,00). Porém, em atendimento, os mesmos nada apresentaram/justificaram à fiscalização. Limitaram-se apenas a reafirmar que o documento de que dispõe é a Escritura Pública de Compra e Venda do Imóvel.

6.3 Averiguando a Escritura Pública de Compra e Venda, o Laudo Técnico, e o valor arbitrado pela Secretaria da Fazenda Municipal de Mossoró/RN, percebe-se nitidamente uma grande disparidade entre o valor informado como negociado na quantia de R\$ 750.000,00 (Escritura Pública), o valor avaliado pela fiscalização municipal na quantia de R\$ 4.500.000,00, e o valor avaliado no Laudo Técnico, na quantia de R\$ 8.110.000,00. Tal disparidade foi motivo de intimações às partes envolvidas, sendo que as mesmas se limitaram a prestar justificativas desprovidas de convencimento e documentação, conforme já mencionadas nos itens precedentes.

[...]

6.7 Deste modo, diante da ausência de informações/documentos relativo à compra e venda do imóvel, a fiscalização procedeu a apuração do valor mediante arbitramento, considerando o valor de mercado avaliado no Laudo Técnico, a teor do art. 148 da Lei nº 5.172,

de 25/10/1966 – CTN, art. 20 da Lei no. 7.713, de 22/12/1988, bem como o art. 17 da Lei no. 4.502, de 30/11/1964. Confira:

[...]

6.9 Notadamente quanto ao Critério Adotado para a Avaliação, a fiscalização considerou para fins de arbitramento o valor de R\$ 8.110.000,00, em conformidade com os critérios adotados pelo Laudo Técnico. Confira as definições:

[...]

6.11 A elaboração do Laudo Técnico de Avaliação do Imóvel foi requerida pelo Banco GMAC S/A para fins de garantia hipotecária, em que consta o mesmo como credor, e a empresa TERRASAL AUTOMÓVEIS AFG LTDA. como devedora. Deste modo, o imóvel foi dado em primeira e especial hipoteca, nos termos da Escritura de Confissão de Dívida com Garantia Hipotecária, lavrada no Primeiro Ofício de Notas e Protestos de Letras e Títulos de São Caetano do Sul/SP, para garantia do financiamento de diversos e/ou proveniente dos financiamentos de veículos ou não, decorrentes dos contratos celebrados.

6.12 Logo, o Laudo Técnico serviu como base para fins de garantia hipotecária por parte da empresa compradora do imóvel. O bem dado em garantia vem a ser referendado como válido pela empresa compradora TERRASAL AUTOMÓVEIS, confirmando assim as informações nela prestadas, e por consequência, quanto ao valor de mercado contido no laudo.

[...]

6.14 Quanto aos valores despendidos no pagamento do valor de R\$ 8.110.000,00, verificamos que, no mês de agosto de 2011, e no período de setembro de 2011 a janeiro de 2012, houve diversas transferências bancárias realizadas a crédito (depósito) em conta corrente de titularidade da empresa POTYRAN PARTICIPAÇÕES, os quais dão respaldo ao pagamento da transação do imóvel, conforme arbitrado. Os depósitos são contemporâneos a venda do imóvel. Confira no quadro abaixo o resumo mensal dos depósitos efetuados na conta corrente de titularidade da empresa Potyran (valores em reais):

[...]

6.16 Os dados colhidos na Escrituração Contábil da empresa POTYRAN PARTICIPAÇÕES, conforme ciência ao contribuinte, por meio do qual foi comunicado do acesso aos arquivos digitais de sua contabilidade, enviado ao SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, demonstram que não houve movimentação/registro contábil na mesma nos anos de 2011 e 2012.

6.17 Tal fato vem a demonstrar que não houve transações comerciais (conforme previsto no objeto social da sociedade) entre os depositantes (GREGÓRIO JALES EPP, TERRASAL AUTOMÓVEIS e SOCEL FACTORING) e a empresa POTYRAN PARTICIPAÇÕES. Tal fato confirma que todos os depósitos são relativos à venda do imóvel, bem

como a transação da venda/transferência da concessionária de veículo da marca Chevrolet, como acima já referido.

[...]

7.1 Destarte, cotejando o valor de alienação do imóvel arbitrado de R\$ 8.110.000,00 (oito milhões e cento e dez mil reais) com o valor do custo de aquisição R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais), verificamos que houve um Ganho de Capital, conforme abaixo descrito:

[...]

8.2 No entanto, constatando a existência de três pessoas físicas (sujeito passivo) obrigadas ao pagamento do imposto, quais sejam os vendedores LUIZ DIEGO DE SABOYA COELHO, PALOMA DE SABOYA COELHO e THIAGO DE SABOYA COELHO, deve-se, portanto, o valor do imposto originário ser dividido entre os três alienantes, proporcionalmente, conforme discriminado no quadro abaixo:

[...]

9.0 QUALIFICAÇÃO DA MULTA

9.1 Os fatos elencados no presente REFISC demonstram que as empresas TERRASAL AUTOMÓVEIS AFG LTDA, POTYRAN PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA., SOCEL FACTORING LTDA. e GREGÓRIO JALES ROSADO – EPP, conjuntamente com as pessoas físicas (vendedores), agiram de forma fraudulenta, com a finalidade de prejudicar, tanto o Fisco Municipal, como o Fisco Federal.

10.0 DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

10.1 Diante dos fatos narrados no presente REFISC, constatou-se que as empresas POTYRAN PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA., SOCEL FACTORING LTDA., e GREGÓRIO JALES ROSADO – EPP, tiveram participação direta na operação de venda do imóvel descrito no item 01.

10.2 Logo, a participação se iguala com as partes informadas na Escritura Pública de Compra e Venda, quais sejam os vendedores PALOMA DE SABOYA COELHO, THIAGO DE SABOYA COELHO e LUIZ DIEGO DE SABOYA COELHO, assim como a adquirente, TERRASAL AUTOMÓVEIS AFG LTDA.

10.3 Repise-se que a POTYRAN PARTICIPAÇÕES tem como sócios os próprios vendedores do imóvel, os quais são irmãos, e que as empresas TERRASAL AUTOMÓVEIS (compradora), SOCEL FACTORING e GREGÓRIO JALES ROSADO EPP, tem nos seus quadros societários os mesmos sócios-administradores, Srs. FREDIANO JALES ROSADO e GREGÓRIO JALES ROSADO, os quais são irmãos.

10.4 Sabe-se que as empresas, as quais são pertencentes ao mesmo ente familiar, são igualmente participantes das transferências bancárias a crédito (depósitos) em conta corrente de titularidade da empresa POTYRAN PARTICIPAÇÕES, no período da venda do imóvel.

Em síntese, em suas peças impugnatórias apresentaram os mesmos argumentos de defesa, a saber: a) pugnaram pela nulidade do procedimento administrativo, como também pelo contraditório e a ampla defesa. Disseram que não participaram como pessoas físicas do negócio jurídico e que os depósitos de pagamento não foram efetuados em suas contas, não se podendo falar em ganho de capital; b) Reclamaram que em todas as ocasiões em que foram intimados, prestaram os devidos esclarecimentos, e que embora o imóvel estivesse em seus nomes fazia parte do patrimônio da empresa, o qual foi negociado em conjunto com o acervo patrimonial da pessoa jurídica e c) Contestaram a validade do arbitramento do valor de venda, que apontou o maior valor possível para a apuração do ganho de capital.

Da decisão de primeira instância, foram cientificados todos os sujeitos passivos (fls. 813/820), no tocante às pessoas jurídicas GREGORIO JALES ROSADO - EPP, TERRASAL AUTOMÓVEIS AFG LTDA e SOCEL FACTORING LTDA - EPP, foi-lhes esclarecidos que os débitos, por não terem sido apresentadas impugnações, não podiam ser contestados. Porém, como outros sujeitos passivos apresentaram Recursos Voluntários, a cobrança do crédito tributário, em relação àquelas empresas, ficaria suspenso até julgamento dos recursos.

Registre-se ainda que, em relação aos sujeitos passivos Paloma de Saboya Coelho e Luiz Diego Saboya Coelho, os mesmos foram igualmente auditados acerca da transação de compra e venda do imóvel descrito acima, conforme processos administrativos nºs 13433.721.121/2015-35 e 13433.720.163/2016-30.

Em seus Recursos Voluntários (fls. 853/864, 867/878, 879/893 e 894/905), observa-se que os sujeitos passivos adotaram a mesma linha de defesa. Em síntese, transcrevem-se os principais argumentos:

- 1) Preliminarmente, destacam que o art. 9º do Decreto nº 70.235/72 foi fulminado mortalmente pelo auto de infração e decisão atacada. Contestam que um "CD", entregue pela auditoria fiscal, não continha a documentação dos autos de infração, relatório fiscal e demais documentos;
- 2) Asseguram que todos os documentos capazes de demonstrar todas as peculiaridades da negociação foram apresentadas, nunca tendo o recorrente e demais coobrigados deixaram de responder tempestivamente ao fisco quando intimado;
- 3) Dizem que a despeito de reconhecer a existência de provas, o acórdão recorrido rejeitou todas as teses defensivas e que entendem, o recorrente o recorrente e demais coobrigados, que foram prejudicados de forma inescusável quanto ao seu contraditório e ampla defesa;
- 4) Afirmam que os Auditores Fiscais (Auto de Infração e Acórdão) fundamentaram suas decisões em suposições, considerando apenas as informações mais benéficas para o fisco e que, portanto, por falta de provas anexadas aos autos constitui causa de nulidade do auto de infração;
- 5) Abordam os dados do relatório fiscal, em relação ao registro da escritura pública de compra e venda no valor de R\$ 750.000,00, a avaliação do imóvel pelo Município de Mossoró no valor de R\$ 4.500.000,00 bem como laudo de

avaliação do Serviço Técnicos de Avaliação de Patrimônio e Engenharia Ltda no valor de R\$ 8.110.000,00;

6) Declaram que a quantia superior a R\$ 10.000.000,00, depositados na conta da Potyran Participações Ltda, representa o preço de alienação da Concessionária Chevrolet e que o imóvel, apesar de estar em nomes das pessoas físicas, fazia parte do acervo da pessoa jurídica;

7) Insistem que a negociação se deu entre as pessoas jurídicas Potyran Participações Empreendimentos Ltda e Terrasal Automóveis AFG Ltda e questionam como uma pessoa pode ser responsabilizada a pagar mais de meio milhão de reais de imposto se não existe nenhuma prova desta ter recebido um só centavo da negociação;

8) Discordam do valor arbitrado de R\$ 8.110.000,00, e entendem que o valor de R\$ 4.060.000,00 (também constante do laudo), valor de alienação forçada, seria o mais adequado dada a péssima situação financeira da empresa Potyran e ainda a imposição da compradora de só comprar a concessionária se o imóvel integrasse a negociação;

9) Ao final, requerem a nulidade do processo administrativo e da decisão de primeira instância e seja excluída a responsabilidade do contribuinte e consequentemente dos responsabilizados de forma solidária.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ricardo Gouveia Coutinho

Os Recursos Voluntários são tempestivos e atendem aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, devem ser conhecidos.

São sete os sujeitos passivos da obrigação tributária (um contribuinte e seis responsáveis solidários). Quatro impugnações foram oferecidas, nos termos do despacho de fls. 781/782. Também foram apresentados quatro recursos voluntários, conforme documentos de fls. 853/864, 867/878, 879/893 e 894/905.

Preliminar de ausência do contraditório e ampla defesa e falta de anexação de provas

Alegam os recorrentes que o art. 9º do Decreto nº 70.235/72 foi fulminado pelo auto de infração e o r. acórdão recorrido, considerando que faltam elementos de provas capazes de comprovar a sonegação do imposto.

Dizem que apresentaram todos os documentos quando solicitados e foram prejudicados de forma inescusável quanto ao contraditório e a ampla defesa, e ainda, que não tiveram conhecimento por completo da ação fiscal, com todas as provas que alegadamente os tornariam devedor da quantia exigida. Citam ainda o art. 10 do mesmo decreto.

Pois bem. O Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal traz as seguintes disposições:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.(grifou-se)

Compulsando os autos verifica-se que a ação fiscal iniciou-se por meio do Termo Início de Procedimento Fiscal (doc 02). Decorrido o prazo regulamentar de 20(vinte) dias, sem manifestação do recorrente, foi emitido novo Termo de Intimação Fiscal - TIF nº 2, (doc. 03), com os mesmos elementos. Cabe esclarecer que a referência aos documentos (doc) citados estão transcritos no Relatório Fiscal e anexos (fls. 20/673).

Os mesmos elementos foram solicitados também aos demais proprietários do imóvel (doc 05), Paloma de Saboya Coelho e Luiz Diego de Saboya Coelho, ou seja, para apresentarem documentos, entre outros, relativos à alienação de um prédio comercial situado na Av. Presidente Dutra, nº 489, Ilha de Santa Luzia, Mossoró (RN), com indicação de valores recebidos e datas, extratos bancários que comprovassem a movimentação de 01/01/2011 a 31/12/2011. Em suas respostas (docs 04 e 06), limitaram-se a apresentar a Escritura Pública de Compra e Venda (doc 07). Ainda foram emitidos Termos de Constatação e Intimação (docs. 30, 31 e 43).

Considerando a ausência de apresentação de documentos solicitados, foram efetuadas diligências na SOCEL AUTOMÓVEIS AFG LTDA, atualmente denominada TERRASAL AUTOMÓVEIS AFG LTDA (doc 09), para obtenção de documentos que norteassem a operação. Em suas respostas, a referida pessoa jurídica confirma a operação de alienação do imóvel (doc 10). Também foram emitidos outros Termos de Intimação TIF nº 2 e Termo de Constatação (doc 12), TIF nº 3 (doc 25), e TIF nº 4 (doc 20 e 22), a fim de que a mesma apresentasse esclarecimentos e/ou documentos.

Consta também anexado aos autos o Laudo Técnico de Avaliação do Imóvel (doc 11), emitido SETAPE - Serviço Técnicos de Avaliação de Patrimônio e Engenharia Ltda. Certidões e documentos de quitações de Imposto sobre a Transmissão Inter Vivo (doc 33 - fls. 160/173).

Verifica-se ainda diligência na pessoa jurídica POTYRAN PARTICIPAÇÕES EMPREENDIMENTOS LTDA (doc 14), onde foram solicitados por meio de Termo de Intimação e Constatação que a mesma apresentasse esclarecimentos e/ou documentos. Às fls. 262/266 (doc 15), a referida empresa apresenta suas respostas. Outros termos de intimação e constatação foram encaminhados a empresa, TIF nº 02 (doc 16 - fls. 268/270) e TIF nº 03 (doc 17 - fls. 272/273), TIF nº 5 (doc 18 e 21). Às fls. 288/292, constam resposta da empresa aos termos (doc 19).

Também foram intimadas as Empresas GREGORIO JALES ROSADO - EPP, SOCEL FACTORING LTDA EPP (doc 20). Às fls. 334/337, as referidas empresas apresentam suas respostas (docs 23 e 24). Outros termos de intimação e constatação foram encaminhados as empresas, TIF nº 02 (doc 27 e 28), respostas das empresa (doc 29).

O Auto de Infração (fls. 2/18) e os termos de ciência de lançamento, encerramento total do procedimento fiscal e de responsabilidade tributária (fls. 639/659) foram devidamente encaminhados aos sujeitos passivos por via postal com aviso de recebimento (fls. 660/673). Constata-se ainda em relação ao Auto de Infração que estão presentes todos os elementos essenciais a constituição do crédito tributário, nos termos do art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

Em que pese os argumentos apresentados pelo recorrente, à vista dos documentos acostados aos autos, detalhado no Relatório Fiscal e anexos (fls. 20/673), constata-se que todos os termos, laudos e demais elementos de prova foram devidamente cientificados

aos sujeitos passivos e terceiros, os quais demonstraram conhecimento do teor de cada procedimento administrativo, bem como lograram apresentar seus esclarecimentos/documentos, impugnações e recursos, dentro dos prazos regulamentares.

Do exposto acima, ficou explicitado e caracterizado o exercício do contraditório e da ampla defesa no âmbito deste processo, o qual configura o devido processo administrativo fiscal em curso regular. Neste sentido, afasta-se a preliminar de nulidade do procedimento fiscal, porquanto não se vislumbram a falta de elementos de provas capazes de comprovar o lançamento do crédito tributário assim como não há evidências de cerceamento ao direito de defesa.

Mérito

Do ganho de capital na alienação de bens e direitos

Adotam os recorrentes a linha de defesa de que a alienação do imóvel deu-se entre as pessoas jurídicas POTYRAM EMPREENDIMENTOS LTDA e TERRASAL AUTOMÓVEIS AFG LTDA, não podendo, neste sentido, serem responsabilizados pelo pagamento do imposto sobre o ganho de capital apurado em decorrência da venda do prédio comercial situado na Av. Presidente Dutra, nº 489, Ilha de Santa Luzia, Mossoró (RN).

Pois bem. O registro da matrícula do imóvel nº 4.696 (fls. 504/510), no Primeiro Cartório de Mossoró, confirma que o imóvel foi adquirido em 12/06/1997 (Registro 8) por Luiz Diego de Saboya Coelho, Paloma de Saboya Coelho e Thiago de Saboya Coelho e alienado em 10/10/2011 (Registro 14) à SOCEL AUTOMÓVEIS AFG LTDA.

Em resposta a diligência na pessoa jurídica TERRASAL AUTOMÓVEIS (AFG LTDA (SOCEL AUTOMÓVEIS AFG LTDA) (fls. 105/106), a mesma informou que o transferência bancária do valor de R\$ 982.965,28, depositado na conta da Potyran Veículos e Peças Ltda, o valor de R\$ 750.000,00 referia-se ao pagamento do imóvel os proprietários, conforme resposta da empresa ao termo intimação:

1. Recibo de transferência bancária (EXTRATO BANCÁRIO) no valor de R\$ 982.965,28 (Novecentos e oitenta e dois mil, novecentos e sessenta e cinco reais e vinte e oito centavos), para a Potyran Veículos e Peças Ltda, sendo R\$ 750.000,00 (Setecentos e cinquenta mil reais), referente ao pagamento do imóvel adquirido em 10/10/2011, de Luiz Diego de Saboya, Paloma de Saboya Coêlho e Thiago de Saboya Coêlho coforme cópia da escritura pública anexa;

Também, a Certidão de Quitação do ITBI, emitida pela Prefeitura Municipal de Mossoró (fls. 162/163), referente a transmissão do imóvel situado à Av. Presidente Dutra, nº 489, Ilha de Santa Luzia, Mossoró (RN), comprova a sujeição passiva das referidas pessoas físicas.

À vista dos documentos e termos acostados aos autos, constata-se que ocorreu a alienação do imóvel situado à Av. Presidente Dutra, nº 489, Ilha de Santa Luzia, Mossoró (RN) tendo como beneficiários os proprietários Luiz Diego de Saboya Coelho, Paloma de Saboya Coelho e Thiago de Saboya Coelho.

Portanto, entendo que está devidamente caracterizada a legitimidade passiva dos recorrentes (Luiz Diego de Saboya Coelho, Paloma de Saboya Coelho e Thiago de Saboya Coelho) na relação jurídica.

Também entendo que não deve prosperar o argumento de que o fisco não tem nenhuma prova de transferência de dinheiro para os proprietários do imóvel alienado e nem mesmo da POTYRAM EMPREENDIMENTOS LTDA, pessoa jurídica de propriedade dos alienantes, em favor dos mesmos.

Do r. acórdão recorrido, retira-se a seguinte passagem: " ... *considero indubitosa a ocorrência do fato gerador do imposto, cujo contribuinte encontra-se devidamente identificado no auto de infração (THIAGO DE SABOYA COELHO), sendo que a própria defesa, em suas contrarrazões, concorda em parte com a ocorrência da omissão de rendimentos em causa, pois até notícia haver tentado o pagamento parcelado do imposto (com base na Lei n.º 12.296, de 2014), considerada a parcela do ganho de capital apurável sobre o valor da venda do imóvel constante da respectiva escritura pública (R\$ 750.000,00), o que não foi possível ante a falta de autorização para proceder à declaração de ajuste retificadora* ".

Portanto, entendo que não há dúvida de que o contribuinte auferiu rendimentos sobre o ganho de capital. Ocorreu o fato gerador do imposto de renda sobre ganho de capital decorrente da referida alienação, tendo em vista a inequívoca disponibilidade jurídica sobre os rendimentos que advieram da venda do imóvel em causa com a respectiva alienação.

Em relação ao crédito tributário apurado no auto de infração, nota-se, com base nos termos e documentos colhidos durante o procedimento administrativo, a dificuldade do Fisco, por falta dos devidos esclarecimentos, em determinar precisamente todos os elementos necessários à apuração do ganho de capital no caso. Conforme está registrado no Relatório Fiscal (fls. 20/43), senão vejamos:

3. DAS INTIMAÇÕES E RESPOSTAS ENTREGUES PELO CONTRIBUINTE

3.1 O contribuinte, após cientificado do TIPF, nada apresentou à fiscalização, motivo pelo qual foi emitido novo Termo de Intimação Fiscal - TIF nº. 02, sendo que o contribuinte se limitou a apresentar apenas a Escritura Pública de Compra e Venda, registro do imóvel e a certidão de registro relativo à alienação do imóvel UM PRÉDIO COMERCIAL, localizado na Av. Presidente Dutra, nº 489, Bairro Ilha de Santa Luzia, Mossoró/RN.

[...]

3.4 Desta forma, o contribuinte (e demais vendedores) não apresentaram, mesmo depois de intimados através do Termo de Início do Procedimento Fiscal e Termo de Intimação Fiscal no. 02, todos relativos ao imóvel descrito no item 01:

- a) Documentação hábil e comprobatória das datas e valores recebidos pela alienação do imóvel;
- b) Documentos públicos ou particulares que lastrearam a aquisição e alienação do imóvel;
- c) Documentação hábil e comprobatória das datas e valores pagos na aquisição e alienação do imóvel;

d) Extratos bancários de conta-corrente, aplicações financeiras e cadernetas de poupança, referentes a todas as contas mantidas, inclusive de titularidade do cônjuge e outros dependentes, mantidas em instituições financeiras situadas no Brasil e no exterior, relativo ao período de 01/01/2011 até 31/12/2011.

[...]

5.1 Em virtude da ausência de apresentação dos documentos comprobatórios por parte dos vendedores/alienantes PALOMA DE SABOYA COELHO, THIAGO DE SABOYA COELHO e LUIZ DIEGO DE SABOYA COELHO, a fiscalização procedeu a intimação à parte compradora do imóvel, para fins de obtenção dos documentos que nortearam a operação. Segue abaixo trecho do Termo de Intimação Fiscal nº 01, a qual a empresa foi cientificada via postal em 22/07/2014:

[...]

5.6 Portanto a empresa compradora TERRASAL AUTOMÓVEIS foi novamente intimada para fins de prestar esclarecimentos quanto ao motivo da transferência bancária para a empresa, ao invés da transferência/pagamento aos reais beneficiários (vendedores do imóvel) descritos na Escritura Pública de Compra e Venda. Na intimação a empresa foi ainda intimada a prestar esclarecimentos quanto a divergência do valor informado como pago na Escritura Pública, no valor de R\$ 750.000,00, e o valor de mercado avaliado no Laudo Técnico, na quantia de R\$ 8.110.000,00.

5.7 Em resposta, a empresa não justifica o motivo da transação bancária ter ocorrido com a empresa POTYRAN PART. E EMPREENDIMENTOS, bem como não justificou o real motivo da divergência entre os valores informados na Escritura Pública e o Laudo Técnico.

5.8 A empresa POTYRAN PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA. foi igualmente intimada a prestar esclarecimentos quanto a compra e venda do imóvel descrito no item 01, em virtude de a mesma haver recebido valores (pagamento) relativo à transação, conforme mencionado pela empresa compradora. Foi ainda intimada a esclarecer diversos depósitos bancários existentes no mês de agosto de 2011, no valor de R\$ 10.410.522,95.

[...]

5.10 Em relação aos demais documentos solicitados nos Termos de Intimação Fiscal nº. 01 e 0216, a intimada nada apresentou. Limitou-se apenas a afirmar que os depósitos bancários são provenientes da alienação da concessionária de veículos da marca Chevrolet, nesta cidade, sem a devida apresentação dos documentos comprobatórios. Intimada novamente através do Termo de Intimação Fiscal nº. 0317, e posteriormente através do

Termo de Intimação Fiscal nº 0518, a POTYRAN apresentou os extratos bancários relativos aos anos de 2011 e 2012.

5.13 Em resposta,²¹ a POOTYRAN PARTICIPAÇÕES limitou-se a informar que os depósitos bancários realizados na conta corrente de sua titularidade referem-se “ao recebimento em decorrência da transferência de propriedade da Potyran Participações e Empreendimentos Ltda. para a Socel Automóveis, bem como todo o seu acervo patrimonial”. No entanto não foi apresentada nenhuma documentação comprobatória do fato alegado.

5.14 Por sua vez, a empresa compradora TERRASAL AUTOMÓVEIS, em atendimento à intimação²², justificou que alguns depósitos foram feitos equivocadamente. No entanto não foram apresentados documentos que corroborassem a afirmação. Outrossim, nenhum documento foi apresentado em relação aos demais depósitos efetuados pela mesma.

[...]

5.17 O Fisco Federal, mesmo após diversas intimações às empresas e às partes envolvidas na venda do imóvel, não obteve informações detalhadas relativo a cada item negociado, quais sejam: a venda do imóvel; bem como na negociação da venda e transferência da concessionária de veículos, móveis e utensílios, dentre outros itens negociados (à exceção da comprovação da transferência do estoque de veículos novos – item 5.16).

Do conjunto das informações coletadas nos autos, a exemplo dos excertos acima transcritos, percebe-se a dificuldade da autoridade lançadora de identificar precisamente os elementos do negócio jurídico.

Neste sentido, é que além da responsabilidade do sujeito passivo pelo crédito tributário apurado na ação fiscal também foram arrolados outros responsáveis. Precisamente, a auditoria fiscal detalhou cada um dos responsáveis solidários, nos termos descrito no Auto de Infração. Onde ficou demonstrado a participação de cada sujeito passivo na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, nos termos do inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional. (fls. 5/14).

Na solidariedade, o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária principal é condição suficiente para o enquadramento desses interessados como sujeitos passivos, na qualidade de coobrigados. A exigência do crédito tributário alcança todos os sujeitos passivos da obrigação tributária principal, seja como contribuinte, seja como responsáveis solidários.

No tocante à aferição indireta do preço de alienação do imóvel em apreço, percebe-se que outro caminho não restou ao fisco senão proceder à aferição por esse método, teor do que lhe faculta o art. 148 do CTN e art. 20 da Lei nº 7.713/88. O arbitramento é permitido ao fisco para desconsiderar os valores declarados pelo sujeito passivo em razão de sua inidoneidade ou da omissão de documentos.

Código Tributário Nacional

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

Lei nº 7.713/88

Art. 20. A autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará o valor ou preço, sempre que não mereça fê, por notoriamente diferente do de mercado, o valor ou preço informado pelo contribuinte, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial. (grifou-se)

Assim, com base nos fatos narrados, concluiu a auditoria fiscal (Relatório Fiscal) em relação ao arbitramento do preço de alienação:

[...]

6.9 Notadamente quanto ao Critério Adotado para a Avaliação, a fiscalização considerou para fins de arbitramento o valor de R\$ 8.110.000,00, em conformidade com os critérios adotados pelo Laudo Técnico. Confira as definições:

[...]

6.11 A elaboração do Laudo Técnico de Avaliação do Imóvel foi requerida pelo Banco GMAC S/A para fins de garantia hipotecária, em que consta o mesmo como credor, e a empresa TERRASAL AUTOMÓVEIS AFG LTDA. como devedora. Deste modo, o imóvel foi dado em primeira e especial hipoteca, nos termos da Escritura de Confissão de Dívida com Garantia Hipotecária³⁵, lavrada no Primeiro Ofício de Notas e Protestos de Letras e Títulos de São Caetano do Sul/SP, para garantia do financiamento de diversos e/ou proveniente dos financiamentos de veículos ou não, decorrentes dos contratos celebrados.

6.12 Logo, o Laudo Técnico serviu como base para fins de garantia hipotecária por parte da empresa compradora do imóvel. O bem dado em garantia vem a ser referendado como válido pela empresa compradora TERRASAL AUTOMÓVEIS, confirmando assim as informações nela prestadas, e por consequência, quanto ao valor de mercado contido no laudo.

[...]

6.14 Quanto aos valores despendidos no pagamento do valor de R\$ 8.110.000,00, verificamos que, no mês de agosto de 2011, e no período de setembro de 2011 a janeiro de 2012, houve diversas transferências bancárias realizadas a crédito (depósito) em conta corrente de titularidade da empresa POTYRAN

PARTICIPAÇÕES, os quais dão respaldo ao pagamento da transação do imóvel, conforme arbitrado. Os depósitos são contemporâneos a venda do imóvel. Confira no quadro abaixo o resumo mensal dos depósitos efetuados na conta corrente de titularidade da empresa Potyran (valores em reais):

Pelo acima exposto, entendo que está perfeitamente caracterizada a apuração do ganho de capital com base no arbitramento do preço de alienação do imóvel situado à Av. Presidente Dutra, nº 489, Ilha de Santa Luzia, Mossoró (RN), consubstanciado no auto de infração fls. 2/18, e confirmado no r. acórdão recorrido.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de CONHECER dos recursos para rejeitar as preliminares e, no mérito, NEGAR-LHES PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Francisco Ricardo Gouveia Coutinho

Declaração de Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa da adotada pelo nobre julgador, quanto o posicionamento ao Recurso Voluntário, devendo ser modificada a decisão *a quo*, com o cancelamento do Auto de Infração, como passaremos a demonstrar.

Conforme se depreende dos elementos que instruem o processo, o contribuinte e demais responsáveis alienara um imóvel, por tal transação foi apurado a infração de omissão de ganho de capital. Uma vez intimado a apresentar os documentos que deram margem ao negócio, o autuado o fez, apresentando Escritura Pública de Compra e Venda, registro do imóvel e a certidão de registro, porém não foram acatados pelo fiscal, ensejando o respectivo arbitramento da base de cálculo.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria, que assim prescrevem:

Código Tributário Nacional

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

Lei nº 7.713/88

Art. 20. A autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará o valor ou preço, sempre que não mereça fé, por notoriamente diferente do de mercado, o valor ou preço informado pelo contribuinte, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, de fato, a autoridade fazendária pode arbitrar a base de cálculo do imposto de renda, *in casu*, o valor da alienação do imóvel.

Na hipótese dos autos, a querela se resume em definir se agiu da melhor forma o Sr. Fiscal ao utilizar-se da aferição indireta, uma vez que considerou a documentação apresentada inidônea e incapaz de comprovarem o real valor da transação.

Não obstante as razões de fato e de direito das autoridades fazendárias autuante e julgadoras, o pleito do contribuinte merece acolhimento, como passaremos a demonstrar.

Nesse sentido, estando o lançamento escorado em uma presunção legal, incumbe à fiscalização demonstrar e comprovar os motivos que a levaram utilizar deste procedimento excepcional e, conseqüentemente, fundamentá-lo na legislação de regência, fazendo constar dos autos do processo, nos anexos pertinentes, a norma legal esteio da exigência fiscal, sob pena de nulidade e/ou improcedência do feito.

Inobstante à grande celeuma que envolve o tema, é certo que atualmente o Fisco dispõe de alguns mecanismos para apuração de crédito tributário quando constatadas operações/transações realizadas pelo contribuinte com a finalidade de se esquivar da tributação, ou mesmo quando aquele não promove a devida escrituração contábil, nos moldes mínimos das normas específicas, ou não a oferece à fiscalização quando intimado para tanto.

Como se observa, o procedimento do arbitramento, uma vez constatados os requisitos exigidos pela legislação de regência, é legal e inverte o ônus da prova ao contribuinte.

Trata-se, pois, de presunção legal – *juris*, que desdobra-se, ensinam os doutrinadores, em presunções "*juris et de jure*" e "*juris tantum*". As primeiras não admitem prova em contrário; são verdades indiscutíveis por força de lei.

Por sua vez, as presunções "*juris tantum*" (presunções discutíveis), fato conhecido induz à veracidade de outro, até a prova em contrário. Elas recuam diante da comprovação contrária ao presumido. Serve de bom exemplo a presunção de liquidez e certeza da dívida inscrita, que pode ser ilidida por prova inequívoca, nos termos do artigo 204, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

As hipóteses inscritas no artigo 20 da Lei nº 7.713/88, portanto, caracterizam-se como **presunções *juris tantum***, albergada por lei, mas passíveis de comprovação do contrário presumido.

Porém, tal procedimento deve estar devidamente fundamentado e motivado nos autos do processo, além da necessidade de atender aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, sob pena de nulidade ou improcedência do lançamento.

Destarte, o arbitramento não pode representar uma verdadeira “carta branca” ao agente fiscal, de maneira a possibilitar-lhe concluir pela existência de débitos tributários bem destoantes do que efetivamente devido pelo contribuinte, escorados em parâmetros aleatórios e imprecisos, sem o devido aprofundamento no exame das provas constantes dos autos. Não se pode admitir, pois, seja praticado o arbítrio em nome do arbitramento. É um procedimento, portanto, que objetiva aproximar, mensurar as remunerações tributáveis tanto quanto possível daquele que seria real. Tem-se assim que a vontade abstrata da lei é gravar o tributo que seria devido em condições normais, não mais do que isso, porquanto o objetivo precípuo da fiscalização é a orientação, com a finalidade de esclarecer aos contribuintes em geral sobre o indelével dever de recolher ao fisco os tributos efetivamente devidos, naturalmente após identificar as eventuais irregularidades extraídas de sua atividade, ou contabilidade, se for o caso. Em nenhum sistema jurídico se permite a tributação ao alvedrio da lei ou se preconiza a cobrança de tributo acima daquilo que o Fisco tem direito. Gravar tributo não tem o mesmo sentido de agravá-lo. O agravamento se faz mediante cominação de multas, não pela via do arbitramento.

A doutrina pátria oferece proteção ao entendimento encimado, conforme se verifica do excerto da obra do renomado tributarista HELENO TORRES¹, abaixo transcrito:

[...] toda a fundamentação de uma desconsideração de método previamente escolhido e aplicado pelo contribuinte é, em si, medida típica de arbitramento da base de cálculo dos tributos envolvidos [...]. Da Constituição, no seu art. 145, § 1º, ao próprio CTN, nos seus arts. 148 e 150, I, em nenhuma hipótese vê-se justificativa para tributação com base em presunções absolutas; o que vale do mesmo modo para a negativa de aplicação de métodos de apuração de bases de cálculo. [...] Ao Direito tributário importa, com exclusividade, só a verdade material, para a qual certas presunções legais somente valem como hipóteses sujeitas a confirmação pela base natural de testabilidade: a situação fática tomada como motivo para a edição do ato administrativo de lançamento. Caso não se tenha por ocorrido tal como o supunha a norma, deve ser aberto ao contribuinte o direito de demonstrar, mediante produção de prova em contrário, a efetiva ocorrência do fato jurídico tributário, em louvor da verdade material. Sobre o uso das presunções legais no direito tributário, pela circunstância de alheamento da administração em face de todos os fatos passíveis de serem alcançados para tributação e pela exigência de demonstração de provas, por parte das autoridades administrativas, a cada ato de lançamento tributário, em favor da simplificação, qualquer recurso ao uso de presunções legais deve satisfazer a estritos requisitos de justificação, sob pena de afetar os princípios de segurança jurídica e interdição do arbítrio, e ter por prejudicada sua aplicação. Todavia, o uso de presunções em matéria tributária há de encontrar limites muito claros. Primeiro, tais presunções só poderão ser de ordem probatória (presunção simples ou hominis); e, quando criadas por lei, não poderão ser absolutas, mas só relativas, admitindo a devida prova em contrário por parte do alegado, com liberdade de meios e formas. Segundo, a Administração deve respeitar o caráter de sub-sidiariedade dos meios presuntivos, pois só de modo excepcional se deve valer deles, na função de típica finalidade aliviadora ou igualdade de armas, nas hipóteses em que encontrar evidente dificuldade probatória. Terceiro, porque a verdade material é o parâmetro absoluto da tributação, qualquer modalidade de presunção relativa, há de ser aplicada com estrito respeito aos direitos fundamentais, e a legalidade, acompanhada de devido processo legal e sem qualquer espécie de discricionariedade que leve ao abuso de poder

A jurisprudência administrativa é firme e mansa neste sentido, determinando o cancelamento de autuações em que a fiscalização extrapolou os limites impostos pela legislação ao lançar com base no arbitramento, sobretudo quando os critérios utilizados nesta empreitada não estejam devidamente claros e precisos, *in verbis*:

¹ TORRES, Heleno Taveira. Controle sobre Preços de Transferência. Legalidade e Uso de Presunções no Arbitramento da Base de Cálculo dos Tributos. O Direito ao Emprego do Melhor Método. Limites ao Uso do PRL-60 na Importação. RFDT 06/2 I, dez/03

[...]

Ementa: ARBITRAMENTO – POSSIBILIDADE – PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE

Na ocorrência de recusa na apresentação de livros ou documentos ou se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

O procedimento de arbitramento, embora seja prerrogativa legal do fisco, deve revestir-se de razoabilidade, de tal sorte que os indícios apresentados levem a inferir a efetiva ocorrência do fato gerador. [...]” (1ª TO da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF, Processo nº 13963.000848/2007-87 - Acórdão nº 2401-00.057, Sessão de 04/03/2009 – Relatoria Conselheiro Ana Maria Bandeira) (grifamos)

Ementa: [...]

AFERIÇÃO INDIRETA. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO.

Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

AFERIÇÃO. REQUISITOS. NULIDADE.

Na utilização da aferição o Fisco deve, de forma clara e precisa, descrever a fundamentação legal, os fatos geradores ocorridos, o débito apurado, os valores aferidos indiretamente, indicando claramente os parâmetros utilizados, bem como, sempre que possível, os segurados envolvidos. [...]” (2ª TO da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF, Processo nº 109.35.007634/2007-81 – Acórdão nº 2402-01.174, Sessão de 21/09/2010 – Relatoria Conselheiro Marcelo Oliveira) (grifamos)

Ademais, o lançamento – atividade vinculada que constitui o crédito tributário – não pode se apoiar em suposições, conjecturas e muito menos presunções do agente arrecadador, como se extrai do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Deve fundamentar-se em fatos concretos, demonstrados, suscetíveis de comprovação.

Mesmo porque, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento à autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador, determinando, ainda, a perfeita base de cálculo dos tributos exigidos, como segue:

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.

Mais a mais, os atos administrativos, conforme se depreende do artigo 50 da Lei nº 9.784/99, que regulamenta o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, devem ser motivados, sob pena de nulidade, *in verbis*:

Art. 50. *Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos [...]*

§1º *A motivação deve ser explícita, clara e congruente [...]*

Como se verifica dos dispositivos legais encimados, para que o lançamento encontre sustentáculo nas normas jurídicas e, conseqüentemente, tenha validade, deverá o fiscal autuante descrever precisamente e comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo e determinar a matéria tributável (base de cálculo). A ausência dessa descrição clara e precisa, especialmente no Relatório Fiscal da Autuação, ou erro nessa conduta, macula o procedimento fiscal.

Na mesma linha exposta acima, a apuração do crédito tributário por arbitramento deve vir acompanhada da devida motivação, indicando a autoridade lançadora às irregularidades constatadas, as quais a impediram de apurar diretamente a base de cálculo.

A doutrina não discrepa deste entendimento, consoante se positiva dos ensinamentos da eminente jurista MARIA RITA FERRAGUT², que assim preleciona:

[...] 33. O arbitramento da base de cálculo deve respeitar os princípios da finalidade da lei, razoabilidade, proporcionalidade e capacidade contributiva, razão pela qual não há discricionariedade total na escolha das bases de cálculo alternativas, estando o agente público sempre vinculado, pelo menos, aos princípios constitucionais informadores da função administrativa. 34. Não basta que algum dos fatos previstos no artigo 148 do CTN tenha ocorrido a fim de que surja para o Fisco a competência de arbitrar: faz-se imperioso que além disso o resultado da omissão ou do vício da documentação implique completa impossibilidade de descoberta direta da grandeza manifestada pelo fato jurídico. 34.1. O critério para determinar se um ou mais vícios ou erros são ou não suscetíveis de ensejar a desconSIDERAÇÃO da documentação reside no seguinte: se implicarem a impossibilidade por parte do Fisco de, mediante exercício do dever de investigação, retificar a documentação de forma a garantir o valor probatório do documento, o mesmo deve ser considerado imprestável e a base de cálculo arbitrada. Caso contrário, não. 35. Diante de um lançamento por arbitramento, o sujeito passivo poderá verificar, para fins de defesa, se o ato jurídico encontra-se devidamente motivado e os aspectos formais do ato foram cumpridos; se estão

² FERRAGUT, Maria Rita Ferragut. Presunções no Direito Tributário. Dialética, 2001, p. 161

indicados na norma individual e concreta de constituição do crédito todos os dados e documentos utilizados para aferição dos valores arbitrados, pois em caso negativo, o lançamento estará cerceando o exercício da ampla defesa e do contraditório; se o critério adotado pelo Fisco para o arbitramento é muito oneroso e desprovido de razoabilidade, considerando o capital social, o faturamento, o lucro e a própria capacidade operacional da empresa; se a infração cometida consistiu apenas em atraso na escrita ou na entrega de declarações, o que não é considerado antecedente da norma jurídica que tem como consequente o dever do Fisco de efetuar o lançamento por arbitramento, mas tão-somente daquela que prevê a aplicação de multa decorrente de descumprimento de deveres instrumentais; se a documentação irregular poderia ter sido desconsiderada, uma vez que os vícios dela constantes são insignificantes se comparados ao número de lançamentos contábeis efetuados ou documentos fiscais emitidos; se mesmo diante de omissão de receitas o contribuinte teve prejuízo, não alterado em virtude dessas receitas, hipótese em que não se faz possível exigir o pagamento de tributos incidentes sobre a renda e o lucro; se a fiscalização utilizou-se de exercícios em que a atividade do contribuinte foi atípica, comprometendo a validade da média; e muitos outros.

A jurisprudência do CARF que se ocupou do tema, oferece guarida ao entendimento acima esposado, exigindo, além da devida motivação na utilização do procedimento do arbitramento, a demonstração da ocorrência do efetivo prejuízo da fiscalização, senão vejamos:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/10/2006

AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO. PROCEDIMENTO EXCEPCIONAL. CABIMENTO APENAS NAS SITUAÇÃO EM QUE FIQUE DEMONSTRADA A IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO TRIBUTO COM BASE NA DOCUMENTAÇÃO EXIBIDA PELO SUJEITO PASSIVO.

A mera existência de irregularidades na escrita contábil do contribuinte não autoriza, por si só, a aferição indireta das contribuições, quando o Fisco não demonstra que houve sonegação de documentos ou que os elementos apresentados não refletem a real remuneração paga aos segurados a serviço da empresa. [...]

Recurso Voluntário Provido em Parte.” (1ª TO da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF, Processo nº 35273.000238/2007-94, Acórdão nº 2401-002.161, Sessão de 01/12/2011 – Relatoria Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo) (grifamos)

Como se observa, em síntese, a fiscalização deve demonstrar cabalmente as razões que a levou a promover o lançamento por arbitramento, especialmente com a finalidade de oportunizar a ampla defesa e contraditório do contribuinte.

No caso *sub examine*, conclui-se que o fiscal autuante edificou uma presunção legal, lançando crédito que entendeu devido, com base no valor constante de um Laudo requisitado por terceiro totalmente estranho a lide, senão vejamos:

[...]

6.9 Notadamente quanto ao Critério Adotado para a Avaliação, a fiscalização considerou para fins de arbitramento o valor de R\$ 8.110.000,00, em conformidade com os critérios adotados pelo Laudo Técnico. Confira as definições:

[...]

6.11 A elaboração do Laudo Técnico de Avaliação do Imóvel foi requerida pelo Banco GMAC S/A para fins de garantia hipotecária, em que consta o mesmo como credor, e a empresa TERRASAL AUTOMÓVEIS AFG LTDA. como devedora. Deste modo, o imóvel foi dado em primeira e especial hipoteca, nos termos da Escritura de Confissão de Dívida com Garantia Hipotecária³⁵, lavrada no Primeiro Ofício de Notas e Protestos de Letras e Títulos de São Caetano do Sul/SP, para garantia do financiamento de diversos e/ou proveniente dos financiamentos de veículos ou não, decorrentes dos contratos celebrados.

6.12 Logo, o Laudo Técnico serviu como base para fins de garantia hipotecária por parte da empresa compradora do imóvel. O bem dado em garantia vem a ser referendado como válido pela empresa compradora TERRASAL AUTOMÓVEIS, confirmando assim as informações nela prestadas, e por consequência, quanto ao valor de mercado contido no laudo.

[...]

Entrementes, tratando-se de procedimento excepcional, o arbitramento deve ser devidamente fundamentado em fatos e documentos suscetíveis de comprovação. Não basta a fiscalização simplesmente inferir que apoiou-se no procedimento do arbitramento para constituir o crédito tributário. O que, no entendimento deste Conselheiro, pela transcrição acima, não é suficiente para utilizar-se da aferição.

Para que o lançamento tivesse o devido amparo legal e fático, caberia ao fiscal autuante comprovar que a documentação e declarações apresentadas não oferecem condições de demonstrar a base de cálculo do imposto, ou seja, a real valor do imóvel. Isso não logrou o Fisco a comprovar na hipótese dos autos.

Como se constata, mister se fazer à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de descon sideração dos documentos registrados em cartório, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida da imprestabilidade, *in casu*, devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada.

Em outras palavras, não basta à indicação de erros e/ou vícios na documentação, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal de que os documentos fornecidos pelos

contribuintes não se prestam a demonstrar a real movimentação da alienação, impossibilitando a aferição direta da base de cálculo de referidos tributos.

A rigor, em momento algum o fiscal autuante asseverou que se viu impossibilitado de apurar a base de cálculo do imposto de renda ora lançado.

Com efeito, em nosso entender, os motivos aventados pela fiscalização, sem que haja um aprofundamento maior no tema (arbitramento), com provas mais robustas e indicação do efetivo prejuízo na seara do direito tributário, não é capaz de fazer florescer a hipótese de incidência admitida pela fiscalização. Repita-se, o arbitramento não pode representar uma “carta branca” ao agente fiscal de maneira a afastar a necessidade de comprovação dos requisitos mínimos da exigência tributária.

Não bastasse isso, *in casu*, reitera-se, o que reforça o pleito da contribuinte é que foi apresentada a Escritura Pública de Compra e Venda do imóvel, bem como declaração do adquirente informando o valor da transação e guia de ITBI paga, devendo e podendo todos esses documentos servirem de base para lançamento, porém o auditor fiscal preferiu adotar um valor constate de um Laudo para fins de hipoteca, ou seja, solicitado por terceira pessoa e com finalidade diversa do fato gerador. Ora, o arbitramento só faz sentido e tem fundamento legal se a autoridade fazendária não tiver condições de extrair a base de cálculo dos tributos a serem lançados nos documentos que dispõe ou ofertados pelo contribuinte, o que

Observe-se, por fim, que o Sr. Fiscal adotou como base de cálculo o maior valor possível dentre todos os documentos apresentados, o que, como já dito anteriormente, o arbitramento não pode ser uma "carta branca" para autoridade fazendária. Assim como procedeu à autoridade lançadora na constituição do crédito ora em questão, extrapola a legislação de regência.

Em face dos fatos acima delineados, uma vez incoerente a base de cálculo adotada ou sequer aventada pelo fiscal autuante a impossibilidade de apuração dos fatos geradores e/ou base de cálculo, não se pode admitir a apuração de crédito tributário com base em arbitramento, exclusivamente arrimado numa presunção legal, a qual inverte o ônus da prova, mas deve estar devidamente motivado e comprovados seus pressupostos legais.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração, *sub examine*, em dissonância com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira