



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>15956.720259/2016-24</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2101-003.503 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	28 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	EUCLIDES TEODORO DE CAMPOS
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2012

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA DO CITADO VÍCIO. SÚMULA CARF Nº. 162.

Tendo sido o Auto de Infração lavrado segundo os requisitos estipulados no art. 10 do Decreto 70.235/72 e não incorrendo em nenhuma das causas de nulidade dispostas no art. 59 do mesmo diploma legal, encontra-se válido e eficaz.

Se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, mediante defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

NULIDADE. INTIMAÇÃO PRÉVIA. SÚMULA CARF Nº. 46.

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2012

REGIME DE CAIXA.

A incidência do IRPF ocorre sob o regime de caixa, e não sob o regime de competência.

DECADÊNCIA. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRAZO. INOCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº. 72. SUMULA CARF Nº. 101.

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. O presente crédito tributário foi constituído com a ciência do lançamento pelo sujeito passivo dentro do prazo de cinco anos contado do fato gerador, razão por que não foi alcançado pela decadência.

APLICAÇÃO DO ART. 114 § 12, INCISO I, DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. AQUISIÇÃO DE COTAS DE SOCIEDADE EMPRESARIAL ANTES PERTENCENTE A IRMÃO. IMÓVEL RURAL. PREÇO CONSTANTE DE ESCRITURA PÚBLICA MUITO INFERIOR AO VALOR DE MERCADO. ARBITRAMENTO DOS RECURSOS APLICADOS.

Na apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, a fiscalização pode efetuar o arbitramento dos recursos aplicados na aquisição de cotas de empresa (antes pertencentes a irmão do comprador), cuja principal substância econômica diz respeito a imóvel rural, quando se constata que: o valor constante da escritura pública está muito aquém do valor de mercado do bem; o contribuinte não demonstra juridicamente a ocorrência de doação ou antecipação de legado.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO.

Estando comprovado nos autos a prática de omissão deliberada da base de cálculo do tributo, com o objetivo de reduzir o pagamento dos tributos devidos, torna-se cabível a aplicação da multa qualificada.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%.

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

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por rejeitar as preliminares de nulidade e dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%.

*Assinado Digitalmente*

**Ana Carolina da Silva Barbosa** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Mário Hermes Soares Campos** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Cleber Ferreira Nunes Leite, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 1338/1373) interposto por EUCLIDES TEODORO DE CAMPOS em face do Acórdão nº. 08-42.336 (e-fls. 1298/1330), que julgou a Impugnação procedente em parte.

O recorrente e seu cônjuge MARIA JOSE PEIXOTO DE CAMPOS (Processo nº. 15956.720258/2016-80) foram autuados em razão da seguinte infração: acréscimo patrimonial a descoberto. Em razão do regime de casamento ser comunhão total de bens, foram lavrados dois processos administrativos, um para cada. Contudo, foram elaborados Fluxos Financeiros Mensais Consolidados considerando os rendimentos líquidos, as aquisições e aplicações financeiras de ambos os cônjuges (nota Cosit/Cotir nº 617/99).

Cientificado do lançamento em 12/12/2016 (e-fl. 1020), o sujeito passivo protocolou, em 11/01/2017, a impugnação (e-fls. 1032/1060), alegando (em tópicos):

DOS VÍCIOS DO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO

DA FALTA DE REQUISITOS MÍNIMOS AO AUTO DE INFRAÇÃO

DO CERCEIO DE DEFESA

DA TRANSCRIÇÃO DE PARTE DA DEFESA DA ESPOSA

Da inexistência de presunção legal aplicável a hipótese para gerar tributação de renda

Do erro na fixação da data da ocorrência do fato gerador do Tributo

DA INEXISTÊNCIA DE INDICAÇÃO NO AUTO DE INFRAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO DO DEFENDENTE EM ATOS QUE OCASIONEM EVOLUÇÃO PATRIMONIAL - DA NECESSIDADE DE CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO OU, AO MENOS DA MULTA DE OFÍCIO

DO PEDIDO SUBSIDIÁRIO DE EXCLUSÃO DE PENALIDADES

DO PEDIDO SUBSIDIÁRIO EVENTUAL DE EXCLUSÃO DA MULTA AGRAVADA

DA DECADÊNCIA

Em 31/08/2017, foi determinada a conversão do julgamento em diligência (Despacho DRJ/Fortaleza nº 91 – e-fls. 1094/1102) para esclarecimentos sobre o Laudo de Avaliação da Fazenda Rio Vermelho que interfere na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto do casal Euclides Teodoro de Campos e Maria José Peixoto de Campos. Foram solicitadas as seguintes informações à Unidade local (e-fls. 1102):

A) Cientificar o contribuinte sobre o teor do presente despacho (Despacho DRJ/Fortaleza nº 91, de 31/08/2017).

B) Quanto ao laudo de fls. 905/929 do processo nº 15956.720258/2016-80, intimar a pessoa jurídica REDE ALL EIRELLI – EPP (CNPJ nº 02.564.301/0001-73) para esclarecer e justificar os pontos contraditados pelo parecer de fls. 1714/1726 do processo nº 15956.720258/2016-80, especialmente em relação aos destaques efetuados nos parágrafos 12, 13 e 14 deste despacho (retro).

C) Em vista de eventuais fatos novos, proferir parecer sobre a manutenção ou não do lançamento fiscal.

D) Havendo necessidade de instrução complementar do processo, realizar outras intimações ou inserir documentos diversos e esclarecimentos considerados úteis para o julgamento da lide.

E) Dar ciência ao administrado acerca do resultado da diligência (inclusive dos documentos produzidos em função dos itens “B”, “C” e “D” – supra), deferindo-lhe prazo de trinta dias para sua manifestação e anexação de outras provas, se assim o desejar.

F) Retornar os autos à DRJ de Fortaleza, após o cumprimento da diligência, para prosseguimento do julgamento administrativo.

Em resposta, a Unidade Local aduziu os documentos de e-fls. 1094/1102, inclusive com o Termo de Justificativa da empresa avaliadora do imóvel rural (e-fls. 1217/1224).

O recorrente foi intimado e se manifestou novamente nas e-fls. 1227/1247 e anexou os documentos de e-fls. 1248/1296.

Sobreveio o julgamento da Impugnação, e foi proferido o Acórdão nº. 08-42.336 (e-fls. 1298/1330), que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. AQUISIÇÃO DE COTAS DE SOCIEDADE EMPRESARIAL ANTES PERTENCENTE A IRMÃO. IMÓVEL RURAL. PREÇO CONSTANTE DE ESCRITURA PÚBLICA MUITO INFERIOR AO VALOR DE MERCADO. ARBITRAMENTO DOS RECURSOS APLICADOS.

Na apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, a fiscalização pode efetuar o arbitramento dos recursos aplicados na aquisição de cotas de empresa (antes pertencentes a irmão do comprador), cuja principal substância econômica diz respeito a imóvel rural, quando se constata que: o valor constante da escritura pública está muito aquém do valor de mercado do bem; o contribuinte não demonstra juridicamente a ocorrência de doação ou antecipação de legado.

REGIME DE CAIXA.

A incidência do IRPF ocorre sob o regime de caixa, e não sob o regime de competência.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012

DECADÊNCIA.

Na ausência de pagamento antecipado de tributos ou se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, extingue-se o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário do Imposto de Renda após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos da regra geral prevista no art. 173, I, do Código Tributário Nacional - CTN.

Havendo pagamento antecipado do tributo, o prazo decadencial se esgota depois de cinco anos, contado da data do fato gerador, na forma da regra especial do art. 150, § 4º, do CTN.

Inexiste decadência quando não restar escoado o prazo quinquenal de caducidade, mediante aplicação de uma ou outra das supracitadas normas do CTN.

MULTA QUALIFICADA. CÔNJUGES.

Mantém-se a multa qualificada sobre IRPF lançado contra casal, devido a acréscimo patrimonial ocultado da autoridade fiscal mediante fraude consistente na compra de cotas de sociedade empresarial por valor inferior ao de mercado, cuja única substância econômica diz respeito a imóvel rural subavaliado.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Conforme voto, após a diligência, foi recalculado o ajuste de avaliação patrimonial a ser utilizado no novo balanço da RV ASSESSORIA e recalculado o valor da aplicação “Ajuste Ref. à Aquisição de Cotas da RV ASSESSORIA” em novembro/2012, para refazer a planilha de fl. 1537. Assim, o imposto devido foi recalculado.

A intimação do resultado do julgamento foi encaminhada ao sujeito passivo pela via postal, e recebida em seu endereço em 10/05/2018, conforme Aviso de Recebimento (e-fls. 1374). O Recurso Voluntário (e-fls. 1338/1373) foi interposto em 30/05/2018, reiterando os argumentos apresentados em Impugnação.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não foram apresentadas contrarrazões.

Registre-se que o Processo nº. 15956.720258/2016-80, de Maria José Peixoto dos Santos foi julgado pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara em 23/10/2025, tendo sido proferido o Acórdão nº. 2201-012.376, da relatoria do Conselheiro Fernando Favacho, assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012

IRPF. REGIME DE CAIXA. DECADÊNCIA.

A incidência do IRPF ocorre sob o regime de caixa, é dizer, no momento da efetiva percepção dos rendimentos.

DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. ART. 173, I DO CTN.

O lapso de tempo para a constituição do crédito tributário, na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE APRECIÇÃO DE ARGUMENTO. INOCORRÊNCIA.

Inexiste nulidade da decisão recorrida por ausência de análise de teses defensivas, uma vez que o acórdão de primeira instância enfrentou expressamente a alegação de presunção indevida.

VALOR DA OPERAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO. ANTECIPAÇÃO DE LEGÍTIMA. LEGITIMIDADE DA PERÍCIA.

Inverossímil a alegação de antecipação de legítima na transferência de cotas sociais entre irmãos, sem demonstração de patrimônio suficiente do alienante ou observância dos limites do art. 549 do Código Civil. Ausentes elementos que indiquem liberalidade lícita, correta a requalificação do negócio e o arbitramento do valor real das cotas, nos termos do art. 148 do CTN.

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA.

Mantida a multa qualificada prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, diante da comprovação de conduta dolosa do contribuinte, que simulou a venda de cotas sociais por valor irrisório para ocultar acréscimo patrimonial decorrente de aquisição de imóvel rural de elevado valor, valendo-se de fraude e falsidade ideológica.

**MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO PARA 100%.**

Superveniente alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 impõe, aos processos não definitivamente julgados, a aplicação da penalidade menos severa. Na inexistência de reincidência, reduz-se a multa qualificada para 100%, aplicando-se de ofício a retroatividade benigna, permanecendo a multa de 150% apenas para hipóteses legais de reincidência.

Na ocasião, por unanimidade de votos, foi dado provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, em função da retroatividade benigna, tendo sido mantido o lançamento.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora

### 1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72. Portanto, deve ser conhecido.

### 2. Breve síntese dos autos

O contribuinte foi cientificado, em 23/05/2016, do início de procedimento fiscal relativo aos anos-calendário de 2010 a 2012. Antes disso, já haviam sido formuladas intimações no âmbito de procedimento denominado “Termo de Esclarecimentos”, cuja finalidade era a obtenção de documentos e informações referentes ao período de 2008 a 2012.

Em 17/11/2016, foi emitido Termo de Constatação informando pequeno “estouro de caixa” (R\$ 2.482,83) e mencionando a existência de fiscalização autônoma instaurada contra o cônjuge do recorrente (TDPF nº 08.1.09.00-2016-00145-9), da qual o recorrente sustenta não foi notificado, nem teve conhecimento formal.

Em 12/12/2016, foi lavrado auto de infração contra Euclides, atribuindo-lhe evolução patrimonial a descoberto superior a R\$ 6 milhões, apurada no procedimento fiscal da esposa Processo nº. 15956.720258/2016-80. Além da exigência principal, foi imposta multa qualificada sob fundamento de dolo, fraude e falsidade ideológica, baseando-se em declarações

de corretores e alegada participação do recorrente em negociações imobiliárias envolvendo a fazenda Rio Vermelho.

Como relatado anteriormente, o Recurso Voluntário interposto por Maria José Peixoto dos Santos (Processo nº. 15956.720258/2016-80) foi julgado parcialmente procedente, tendo sido apenas reduzida a multa qualificada ao percentual de 100%.

Como será visto, o recorrente reitera os argumentos apresentados em sede de Impugnação, sendo que em grande parte os argumentos apresentados coincidem com os também apresentados por Maria José Peixoto dos Santos.

Passar-se-á, na sequência à análise e julgamento de tais argumentos.

## 2. Preliminares

O recorrente reitera questionamentos de nulidade por vícios formais do procedimento fiscal, que podem ser assim resumidos:

### a) Violação ao art. 34 do Decreto nº 7.574/2011 – Falta de intimação pessoal

O recurso sustenta que o recorrente jamais foi intimado a participar do procedimento fiscal que investigou sua esposa, embora o Fisco tenha utilizado tal procedimento para subsidiar o lançamento em seu nome. O art. 34 do Decreto nº 7.574/2011 impõe que cada sujeito passivo investigado deve ser notificado pessoalmente para prestar esclarecimentos e exercer a faculdade de recolher o tributo antes da lavratura do auto de infração — o que não ocorreu. Assim, há nulidade absoluta por ausência de intimação válida e por cerceamento de defesa.

### b) Aplicação analógica da Súmula CARF nº 29

Ainda que não se tratasse de depósitos bancários, o recurso sustenta que a lógica da Súmula 29 é plenamente aplicável ao caso, pois o Fisco apurou suposta renda omitida à luz de variações patrimoniais conjugadas, exigindo a intimação do cônjuge cotitular do patrimônio para prestar esclarecimentos. A ausência de intimação de Euclides caracteriza vício procedimental insanável.

### c) Lançamento baseado em procedimento estranho ao sujeito passivo

O auto de infração foi fundamentado em conclusões extraídas do TDPF da Sra. Maria José, sem qualquer integração formal dos procedimentos e sem ciência do recorrente. O Decreto nº 7.574/2011 veda expressamente que o lançamento se apoie em elementos de outro procedimento fiscal não acessível ao sujeito passivo. Dessa forma, conclui que ocorreu ofensa direta ao art. 38, §1º, que exige que o auto seja instruído com “todos os elementos indispensáveis” dentro do próprio processo.

### d) Ausência de Motivação e Violação ao Art. 38 do Decreto nº 7.574/2011

O recurso aponta que o auto de infração: não descreve o fato gerador; não indica quais rendas omitidas teriam sido apuradas; não explica por que a variação seria “a

descoberto”; não identifica documentos, termos ou demonstrativos que embasariam a exigência; limita-se a aplicar o IRPF sobre valores lançados de forma genérica como “variação patrimonial”. De acordo com a defesa, a falta de motivação específica implica nulidade do lançamento, pois impede o exercício pleno da defesa e viola os arts. 10 e 38 do Decreto nº 7.574/2011 e o art. 142 do CTN.

Os argumentos estão conectados e podem ser analisados de forma conjunta, assim como procedeu a decisão de piso, que concluiu não estar caracterizada nenhuma causa de nulidade.

Como bem destacado, o recorrente foi notificado em 23/05/2016, do Termo de Início do Procedimento Fiscal (e-fls. 34/38 dos presentes autos), referente ao TDPF nº 0810900-2016-00146-7 para auditar o imposto de renda. O contribuinte foi intimado para apresentar “documento comprobatório de seu estado civil nos anos-calendário 2010, 2011 e 2012 (cópia de certidão de casamento, pactos antenupciais etc)”. Assim como também ocorreu no processo do cônjuge.

Considerando a omissão em seu dever de colaborar com a fiscalização (art. 4º, IV, da Lei nº 9.784/1999), a autoridade fazendária diligenciou junto ao cartório para a obtenção do documento, tendo sido esclarecido o regime de casamento de comunhão universal de bens, conforme descrito no TVF (e-fls. 992/994). Dessa forma, a tributação do acréscimo patrimonial a descoberto referente ao casal foi realizada mediante aplicação de 50% do valor da variação patrimonial (do casal) para cada cônjuge, nos termos da legislação cível e tributária.

Quanto ao questionamento do recorrente de que não teria sido intimado a justificar as informações coletadas no procedimento fiscalizatório do cônjuge, a decisão de piso analisou de forma precisa:

14. O contribuinte alegou cerceamento do direito de defesa, mas não há que se falar em tal violação antes de iniciado o prazo para a impugnação do auto de infração, haja vista que, no decurso da ação fiscal, não existe litígio ou contraditório. Para comprovar tal assertiva é suficiente a transcrição do artigo 14 do Decreto nº 70.235/1972, verbis: “Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”. (grifei)

15. A ação fiscal é uma fase pré-processual, ou seja, é uma fase na qual os agentes da Administração Tributária, imbuídos dos poderes de fiscalização que lhes são conferidos pelos artigos 194, 195 e 197 a 200, todos do Código Tributário Nacional, verificam e investigam o cumprimento das obrigações tributárias. Nessa fase, o contribuinte tem uma participação de natureza passiva, devendo cooperar e atender à fiscalização quando solicitado, no próprio interesse de demonstrar o cumprimento daquelas obrigações.

16. Assim, prescinde-se da participação do ora impugnante no TDPF nº 0810900-2016-00145-9 (alusivo a MARIA JOSÉ). Com efeito, revelou-se suficiente a edição e

ciência ao contribuinte do Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 967/1003), que contém: (a) explicação detalhada sobre cada um dos itens de recursos/origens e dispêndios/aplicações que compõem o fluxo financeiro individual e cada um dos anexos ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal Sefis nº 96 [item 5.11 do TVF]; (b) em relação ao casal formado por EUCLIDES e MARIA JOSÉ, constatação do regime de casamento de comunhão universal [item 5.14 do TVF]; (c) verificação de infração tributária cometida pela esposa do contribuinte referente a acréscimo patrimonial a descoberto [item 6 do TVF]; (d) observância da Solução de Consulta Interna Cosit nº 39/2008, no sentido de que, no caso de contribuintes casados em comunhão total ou parcial de bens, a tributação do acréscimo patrimonial a descoberto, aplicado na aquisição de bens comuns ao casal, deve ser feita em separado, na proporção de 50% do valor da variação patrimonial para cada cônjuge, caso não tenham apresentado a Declaração de Ajuste Anual em conjunto [item 11 do TVF]; (e) elaboração do fluxo financeiro consolidado, no qual são analisados, conjuntamente, os recursos/origens e dispêndios/aplicações dos cônjuges EUCLIDES e MARIA JOSÉ [itens 9 e 10 do TVF].

17. O contribuinte alegou a incidência de vício no procedimento fiscal do TDPF nº 0810900-2016-00146-7, decorrente de falta de intimação do administrado quanto a fatos, termos e provas constantes do procedimento fiscal contra sua esposa (TDPF nº 0810900-2016-00145-9). **Todavia, não se pode esquecer que o regime da comunhão universal implica a comunicação não só de todos os bens presentes e futuros dos cônjuges, como também de suas dívidas passivas (art. 1.667 do Código Civil), como é exemplo a dívida tributária ora sob julgamento. Nesse regime, o cônjuge é responsável perante o credor do outro – no caso concreto, o Fisco – até a extinção da comunhão (art. 1.671 do Código Civil).** (grifos acrescidos)

Ademais, as alegações de nulidade em razão da falta de intimação prévia do recorrente não merecem maiores discussões, tendo em vista o entendimento pacificado pela Súmula CARF nº. 46:

Súmula CARF nº 46

Aprovada pelo Pleno em 29/11/2010

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Se a intimação prévia sequer era necessária, não se verifica cerceamento do direito de defesa, tendo em vista que é a fase litigiosa se instaura com a Impugnação, como bem destacou a decisão de piso e sedimentado pela Súmula CARF nº. 162:

Súmula CARF nº 162

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Não há como se falar em cerceamento do direito de defesa pelo fato de o contribuinte não ter sido intimado a se manifestar ainda na fase inquisitorial sobre as informações requeridas no procedimento do cônjuge, pois, **a fiscalização já possuía todos os elementos necessários para a lavratura do auto de infração sendo desnecessária a sua intimação nesta fase.**

De qualquer forma, aberta a fase contenciosa com a apresentação da Impugnação, caberia ao recorrente apresentar sua defesa bem como todos os documentos necessários para embasá-la. Não há como se admitir que ocorreu cerceamento do direito de defesa sendo que o recorrente apresentou defesa embasada, mostrando-se conhecedor das causas que levaram à infração e defendendo-se contra o entendimento da fiscalização. Dessa forma, não há dúvidas de que foram assegurados o contraditório e a ampla defesa nos presentes autos.

No que diz respeito à Súmula CARF nº. 29, o recorrente também reitera argumento apresentado em Impugnação de que deveria ter sido intimado, pois, ainda que não se tratasse de depósitos bancários, a lógica da Súmula 29 seria plenamente aplicável ao caso, pois o Fisco apurou suposta renda omitida à luz de variações patrimoniais conjugadas, exigindo a intimação do cônjuge cotitular do patrimônio para prestar esclarecimentos.

Entendo que não assiste razão ao recorrente e considero que foi devidamente analisado pela DRJ, razão pela qual as uso como minhas razões de decidir:

24. Quanto à Súmula 29 do Carf, invocada em seu favor pelo administrado, o referido enunciado se refere exclusivamente ao procedimento fiscal para apuração de omissão de receita decorrente de depósitos bancários não justificados, na forma do art. 42 da Lei nº 9.430/1996. Para se entender o espírito de um enunciado, como quis o impugnante, deve-se analisar os precedentes que lhe deram origem. No caso, a Súmula 29 do Carf teve as seguintes decisões paradigmas: Acórdãos nº 106-17009 (de 06/08/2008), 102-48460 (de 26/04/2007), 102-48163 (de 26/01/2007), 104-22117 (de 07/12/2006) e 104-22049 (de 09/11/2006).

Em todos eles se destaca que a necessidade de intimação dos cotitulares da conta bancária, durante a fase procedimental, decorre do próprio texto do art. 42 da Lei nº 9.430/1996. Como exemplo, confira-se trecho do voto vencedor do Acórdão nº 102-48460 (um dos precedentes acima citados):

*Constitui-se elemento essencial para validade do lançamento a prévia intimação do titular da conta para comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações. O lançamento feito a partir da movimentação financeira do contribuinte só é cabível quando este, regularmente intimado, não se desincumbir de provar a origem dos recursos.*

*Na hipótese de conta em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, o § 6º do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, acima transcrito, determina, de forma expressa, que se faz necessário intimação de todos os titulares para que informem e comprovem quais os valores de que são titulares. Em não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.*

25. Assim, ao contrário do que alegou o impugnante, o espírito da Súmula 29 não é aplicável em autuação de acréscimo patrimonial a descoberto, já que fundada no art. 55 do Decreto nº 3.000/1999 e, portanto, distinto da norma em que se baseia o lançamento devido a depósitos bancários não justificados (art. 42 da Lei nº 9.430/1996).

26. Apenas para argumentar (“ad argumentandum tantum”), mesmo que os argumentos anteriores fossem insuficientes, ainda assim não se revelaria a nulidade do procedimento fiscal. A leitura do art. 60 do Decreto nº 70.235/1972<sup>1</sup>, norma legal que delimita o tema, indica a trilha a ser tomada pelo intérprete, no sentido de que nenhuma nulidade ocorre se não há prejuízo para as partes, cuja raiz principiológica, afirme-se, é da própria essência de nossa teoria geral do processo.<sup>2</sup>

Alega ainda que o Auto de Infração seria nulo por ter se baseado em conclusões extraídas do TDPF da Sra. Maria José, sem qualquer integração formal dos procedimentos e sem ciência do recorrente e ausência de motivação do Auto de Infração.

Também não vejo tais vícios.

Primeiramente em razão das razões já apresentadas, de que a intimação prévia não seria necessária, e que não há cerceamento do direito de defesa. Ademais, como bem destacou a decisão de piso, os cônjuges são casados no regime de comunhão universal de bens, o que implica

<sup>1</sup> Art 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

<sup>2</sup> Para os professores Ada Pellegrini Grinover, Antonio Scarance Fernandes e Antonio Magalhães Gomes Filho (As nulidades no processo penal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 29), o princípio do prejuízo é a pedra fundamental sobre a qual se apoia toda a teoria das invalidades no mundo processual. Isso porque, adotando-se o sistema da instrumentalidade das formas como modelo, torna-se razoável defender que os atos processuais configurem meros instrumentos para uma acurada dicção do direito. Nesse passo, a inobservância das formalidades legais só deve gerar a nulidade do ato se inclusive a finalidade – para o qual a forma foi estabelecida – estiver ameaçada pelo defeito.

A esmagadora maioria da doutrina entende que o reconhecimento de nulidade pelo sistema da legalidade das formas, sem a existência de prejuízo, seria a aclamação de uma rigidez inútil na busca do direito a ser aplicável. Noutras palavras, a sequência de atos processuais (e suas formalidades) tem como objetivo apenas auxiliar a formatação da decisão final. Se se chegar a tal decisão, com desobediência a alguma de suas formas, mas sem prejuízo às partes, deve-se preservar o processo como um todo. Para tanto, o julgador há de verificar se foi seguido o princípio do devido processo legal, mormente o subprincípio do contraditório.

na comunicação dos bens presentes e futuros, e também as dívidas tributárias (art. 124, I do CTN), tendo em vista os arts. 1.667 e 1.671 do Código Civil.

Por fim, há que se registrar que o Auto de Infração atende integralmente aos preceitos do artigo 142<sup>3</sup> do Código Tributário Nacional e artigos 10<sup>4</sup> e 11<sup>5</sup> do Decreto nº 70.235/1972, contendo o enquadramento legal completo e uma descrição dos fatos clara, permitindo ao contribuinte conhecer as infrações que lhe estão sendo atribuídas. Ademais, como bem identificado na decisão de piso, o sujeito passivo pôde apresentar sua defesa, garantindo-se plenamente no presente processo o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Da leitura da impugnação e do recurso voluntário fica evidenciado que o recorrente teve pleno conhecimento da autuação ao contrapô-la com suas alegações, não tendo sido verificado cerceamento do seu direito de defesa que justificasse o acolhimento da alegação de nulidade, nos termos do art. 59<sup>6</sup> do Decreto nº. 70.235/72.

O lançamento foi emitido por autoridade competente com observância do disposto na legislação tributária apresentando todos os seus requisitos essenciais, especialmente o enquadramento legal das infrações e os fatos expressos foram descritos de modo claro, permitindo ao contribuinte conhecer perfeitamente os fatos a ele atribuídos, tendo o contribuinte, ao apresentar sua impugnação, instaurado a fase litigiosa do procedimento. Nenhum

<sup>3</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

<sup>4</sup> 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.

<sup>5</sup> Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

- I - a qualificação do notificado;
- II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;
- III - a disposição legal infringida, se for o caso;
- IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

<sup>6</sup> Art. 59. São nulos:

- I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
  - II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.
- § 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.
- § 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.
- § 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).

ato administrativo dificultou ou impediu o recorrente de apresentar sua defesa e não foi violado qualquer direito assegurado pela Constituição Federal ou legislação infraconstitucional.

Por todo o exposto, tem-se que a autoridade lançadora agiu com estrita observância das normas legais que regem a matéria, e não há reparos a se fazer na decisão de piso, não tendo como prosperar as preliminares de nulidade deduzida das razões recursais.

### 3. Prejudicial de mérito: decadência

Alega o recorrente que a fiscalização e a decisão de primeira instância teriam desprezado a data da ocorrência do negócio de alienação de cotas e da incorporação das cotas, ocorrido em 15/10/2010, tendo considerado a data dos pagamentos realizados em novembro e dezembro de 2012. Caso tivesse sido considerada a data de 15/10/2010, de acordo com a defesa, teria se operado a decadência, dado a lavratura do auto de infração em 13/12/2016:

Fixou o fisco como data da variação patrimonial a descoberto o mês de novembro de 2012 e o mês de dezembro de 2012.

Ocorre que a variação patrimonial da qual resultaria eventual tributação de renda da Sra. Maria José não ocorreu em 2012.

A alienação de cotas da empresa RV ocorreu em 15 de outubro de 2010, sendo tais cotas imediatamente transferidas e incorporadas ao patrimônio de Maria José.

No momento da transferência das cotas já se configuraria o suposto acréscimo patrimonial supostamente indevido, visto que a empresa cujas cotas foram adquiridas (RV) já possuía em seu ativo o bem rural, cujo valor de mercador já discrepava do valor nominal das cotas da empresa.

Observamos ainda, que, formalizada imediatamente a transferência de cotas para Maria José, ela somente se obrigou a pagar por tais cotas o valor de R\$ 245.000,00 (duzentos e quarenta e cinco mil reais).

Assim, o aumento patrimonial a descoberto que o fisco poderia, segundo sua metodologia, ter identificado deveria corresponder à diferença entre o valor de mercado do bem e a dívida de R\$ 245.000,00, reputando-se tal aumento ocorrido em 15/10/2010.

Vejamos em detalhes.

Há três momentos patrimoniais distintos de Maria José a se considerar para fins de avaliar o conteúdo do ALLM e sua adequação quanto à data do fato gerador nele contida. São eles:

**Momento 01:** Até 15/10/2010, Maria José não tinha cotas da empresa (nem pretensão remota de usufruir economicamente do imóvel que integrava o patrimônio da empresa). Também não possuía dívidas para com seu irmão.

**Momento 02:** Em 15/10/2010, Maria José adquire cotas da empresa RV, incorporando-as a seu patrimônio. Assume, concomitantemente, passivo correspondente à obrigação de pagar R\$ 245.000,00 (duzentos e quarenta e cinco mil reais pelas cotas adquiridas). Haveria, nesse momento, pois, acréscimo patrimonial correspondente à diferença entre a dívida assumida e o suposto real valor que deveriam ter as cotas, tudo segundo a lógica fiscal de reavaliar o imóvel rural que integrava o patrimônio da pessoa jurídica cujas cotas foram incorporadas ao patrimônio de Maria José;

**Momento 03:** Em novembro de 2012, Maria José paga a dívida assumida, continuando com as cotas da empresa. Reduziu, portanto uma dívida registrada por R\$ 245.000,00, sacrificando, concomitantemente, de seu patrimônio montante idêntico. Por tal razão, / i não ocorreu qualquer acréscimo patrimonial no momento 3, não havendo, por conseguinte, que se cogitar de fato gerador do IR em 2012.

Exposto que o documento de alteração do contrato social da RV Assessoria, datado de 15/10/2010, dá conta da imediata cessão de cotas para Maria José é/essa a data em que ocorre o acréscimo patrimonial sobre o qual o fisco deveria impor eventual tributação renda.

A data do fato gerador do auto de infração, portanto, deve ria ser outubro de 2010 e não 2012, como indicou o fisco. (Recurso voluntário, e-fls. 1359/1362)

A controvérsia gira em torno do momento da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda da Pessoa Física (ganho de capital) decorrente da alienação de cotas, considerado no Fluxo base para a autuação por Acréscimo Patrimonial a Descoberto — se em 15/10/2010 (data da assinatura e registro do contrato de cessão de cotas) ou em 2012, quando houve o pagamento efetivo do preço. O argumento do contribuinte confunde o momento da aquisição patrimonial (contrato de 2010) **com o momento da percepção de rendimento (pagamento em 2012).**

No regime jurídico do IRPF, a tributação incide apenas sobre a **renda efetivamente percebida, não sobre variações patrimoniais potenciais.** Portanto, não assiste razão ao contribuinte. O fato gerador ocorreu em 2012, e o lançamento consubstanciado em 2016 é tempestivo.

Ademais, ao contrário do que defendido pelo recorrente, o prazo decadencial não seria contado a partir do art. 150, §4º do CTN, dada a ressalva constante no artigo – “salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

Como será visto no tópico destinado a analisar a multa de ofício qualificada, considerando a conduta dolosa do contribuinte, a contagem do prazo decadencial contar-se-ia a partir do art. 173, I do CTN, aplicando-se, ao caso, os enunciados das Súmulas CARF nº. 72 e nº. 101:

Súmula CARF nº 72

Aprovada pelo Pleno em 10/12/2012

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 101

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Diante do exposto, não reconheço a decadência arguida.

### 3. Mérito

Em sede de mérito, o recorrente reitera os argumentos apresentados em sede de Impugnação e já analisados pela decisão de piso. Alega que teria ocorrido erro na determinação da data do fato gerador, pois teria considerado fatos e fluxos financeiros de 2012 como se estivessem relacionados a suposta variação patrimonial ocorrida em 2010, o que compromete o critério de confronto entre “origens e aplicações de recursos”. Para o recorrente, esse equívoco comprometeria a existência, a materialidade e a quantificação da suposta renda omitida.

O recurso defende ainda que não houve pagamentos não declarados entre os envolvidos; a alegada diferença patrimonial decorreria apenas de estimativas divergentes de valor de mercado da Fazenda Rio Vermelho; e que operações entre irmãos ocorreram em contexto familiar, sem indícios de fraude. Alega, ainda, que o Fisco não teria identificado nenhum ingresso financeiro que justificasse a presunção de renda, de modo que, não há base legal para tributar simples variação patrimonial não acompanhada de comprovação de renda.

O recurso ainda reitera o argumento de fragilidade probatória da autuação. Sustenta que as declarações invocadas pela fiscalização referem-se a supostas negociações de 2014 (alheias ao período fiscalizado); não apresentam procurações ou autorizações de Euclides; não provam qualquer pagamento ou vantagem econômica; e sequer se relacionam ao fato tributável.

Dessa forma, com base no artigo 114<sup>7</sup>, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 2023), abaixo transcrito, confirmo e adoto integralmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos.

#### DA TRANSCRIÇÃO DE PARTE DA IMPUGNAÇÃO DE SUA ESPOSA

<sup>7</sup> “Art. 114. (...) §12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante: I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e”

31. Quanto aos excertos da impugnação do administrado literalmente trazidos da impugnação de sua esposa no Processo nº 15956.720258/2016-80, copia-se trecho do Voto (inclusive com as notas de rodapé) emitido no julgamento daquele processo, que tem aplicação no presente processo. As folhas dos autos citadas no excerto a seguir pertencem aos autos de nº 15956.720258/2016-80. Quando necessário, far-se-á inclusão de texto, entre chaves e destacado na cor cinza, para melhor fundamentação deste Voto. Eis a transcrição:

**DA DATA DO FATO GERADOR – DECADÊNCIA E PRESUNÇÕES(DA ÉPOCA A QUE SE REFERE O LEVANTAMENTO DE ORIGENS E APLICAÇÕES)**

10. De plano, descabe o argumento do contribuinte no sentido de que “a alienação de cotas da empresa RV ocorreu em 15 de outubro de 2010, sendo tais cotas imediatamente transferidas e incorporadas ao patrimônio de Maria José”. Isso porque é pacífico o entendimento no sentido de que a incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física - IRPF se dá sob o regime de caixa, ou seja, a incidência ocorre no momento da efetiva percepção dos rendimentos (Lei nº 7.713/1998, art. 2º; Lei nº 8.134/1990, arts. 2º e 3º e Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, art. 2º, §2º, e art. 38, parágrafo único):

*Lei nº 8.134/1990 Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.*

11. Portanto, a data da alienação das cotas só seria o momento da ocorrência do fato gerador se a apuração do IRPF fosse regida pelo regime de competência, o que, conforme visto acima, não é o caso.

12. Quanto à data de pagamento do sobrepreço referente às 245.000 cotas da RV ASSESSORIA, aduz-se trecho da alteração contratual da referida sociedade em 30/10/2012 (fl. 94):

*Parágrafo segundo. Em referido instrumento ficou registrada, também, a transferência de 245.000 (duzentas e quarenta e cinco mil) cotas do capital social da empresa que pertencia ao então sócio GERALDO ANTONIO PEIXOTO para a Sra. MARIA JOSÉ PEIXOTO DE CAMPOS pelo valor nominal de R\$ 245.000,00 (duzentos e quarenta e cinco mil reais) sem, no entanto, estabelecerem, as condições da transferência e do pagamento.*

*SEGUNDA. Por conta da omissão havida, para que dúvidas não restem agora ou no futuro, até mesmo para terceiros, principalmente sobre o cumprimento da obrigação de pagar assumida pela cessionária, os sócios com a anuência e interveniência do Sr. GERALDO ANTONIO PEIXOTO, à época cedente das cotas, esclarecem e consignam que a cessão foi realizada pelo valor certo e previamente ajustado de R\$245.000,00 (duzentos e quarenta e cinco mil reais), que deverá ser pago em duas parcelas de R\$ 122.500,00 (cento e vinte e dois mil reais) cada uma, ambas reajustáveis*

*mensalmente até a data do efetivo pagamento e desde 15.10.2010 com juros de 1,00% (um por cento) ao mês, a primeira até 31.12.2012 e a segunda até 31.12.2013.*

13. A alteração contratual de 30/10/2012 veio aperfeiçoar o ato de 15/10/2010, quanto à questão fundamental, é dizer, a forma de quitação da dívida assumida por MARIA JOSÉ. Pelo texto acima, percebe-se que, até 30/10/2012, nada foi pago em relação às 245.000 cotas, tanto que, na alteração contratual de fl. 94, as partes envolvidas se preocuparam em estabelecer datas futuras de pagamento para liquidação da dívida, sem mencionar nenhum pagamento no passado. Portanto, só com o ato de 30/10/2012 é que o ato de 15/10/2010 se viu completo de modo a gerar a obrigação de pagar.<sup>8</sup>

14. O administrado também alegou que: “(...) houvesse o fisco que se presumir que ocorreu um pagamento oculto pela aquisição das cotas da empresa, seria muito mais lógico presumir que o vendedor o tenha recebido antes ou no momento de ceder as cotas e não depois da cessão já definida e registrada no contrato social da empresa. Negócios ilícitos, vertidos com falsidade de valores em contratos não comportam, da parte do vendedor, a exigência posterior de pagamentos adicionais, visto que isso representaria alegação futura da própria torpeza, redundando na total falta de proteção de sua pretensão jurídica de receber o valor integral e oculto do negócio”.

15. Entende-se de forma diametralmente oposta ao raciocínio do contribuinte. A alteração contratual de 30/10/2012 aconteceu justamente porque nenhum dos valores envolvidos haviam sido pagos. Recorde-se o parágrafo 13 no sentido de que só com o ato de 30/10/2012 é que o ato de 15/10/2010 se viu completo de modo a gerar a obrigação de pagar. Em outras palavras, na alteração contratual de 15/10/2010, inexistia previsão obrigacional detalhada com os prazos para pagamento, exurgindo o documento de 30/10/2012, na verdade, para regular o fato de que nenhum pagamento fora efetuado até então.

16. Em suma, inexistia qualquer indício de pagamento das cotas da sociedade RV ASSESSORIA antes de 30/10/2012.

17. Também não se vislumbra erro no enquadramento legal do auto de infração, já que a base legal desenvolvida na fl. 1629 subsume com perfeição a matéria fática trazida no Termo de Verificação Fiscal – TVF. Logo, deve-se afastar a aplicação, na espécie, do Acórdão Carf nº 3401-002.336<sup>9</sup>, aduzido pelo impugnante.

<sup>8</sup> E na cláusula terceira da referida alteração contratual (fl. 95), consta declaração contraditória de GERALDO no sentido de que recebeu, em 30/10/2012, todos os direitos e haveres relativos à sua participação societária. Todavia, adotando-se o critério da **especialidade** (*lex specialis derogat legi generali*), tal regra contratual deve ser afastada pela cláusula segunda, por ser essa última mais específica ao estipular prazos e valores de pagamento.

<sup>9</sup> Ementa: **AUTO DE INFRAÇÃO. ENQUADRAMENTO LEGAL INCORRETO. NULIDADE. É nulo o auto de infração cujo enquadramento legal está incorreto e não contém a norma legal infringida, vez que essa falha é vício insanável.**

18. Quanto ao tema da presunção, verifica-se que: (a) não foi utilizada a presunção para imputar “omissão de receitas” ao contribuinte, já que a acusação fiscal diz respeito a “acréscimo patrimonial a descoberto”, ressaltando-se que tal acréscimo foi aferido direta e concretamente pela autoridade fiscal, mediante declarações de ITR [item 7.2 do TVF], valor informado pelo Instituto de Economia Agrícola do Estado de São Paulo – IEA [item 7.2 do TVF] e laudo referente à Fazenda Rio Vermelho [item 7.5 do TVF]; (b) quanto à data do pagamento das 245.000 cotas, foi utilizada presunção hominis na forma estabelecida neste Voto e plenamente aplicável no direito tributário, consoante lição de Fabiana Tomé<sup>10</sup>:

*“Ocorre que, sendo a presunção hominis consistente na dedução realizada pelo julgador, fundada na sua experiência, derivada, segundo Pontes de Miranda, daquilo que ele sabe sobre as coisas, das suas relações de coexistência, causalidade, duração ou localização, tal operação mental está presente em toda e qualquer avaliação probatória. Como anotamos no item 3.13 do capítulo 3, a prova, como signo que é, nunca atinge o objeto que representa. Apresentada uma prova, necessário se faz que o intérprete realize operação de inferência lógica para, a partir dela, deduzir o fato principal. Feita essa certificação, aliada ao fato de existir previsão normativa que autoriza o julgador a apreciar livremente as provas, verifica-se ser a presunção hominis inerente a todos os domínios do sistema jurídico, incluindo o direito tributário”.*

19. No mesmo sentido estão os Acórdãos n° 1302-001.056 (j. 09/04/2013) e 3401-002.811 (j. 12/11/2014), ambos da lavra do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf.

20. Das premissas acima traçadas, tem-se como correta a autuação fiscal quanto à data do pagamento das 245.000 cotas imediatamente após a alteração contratual de 30/10/2012, é dizer, em novembro/2012.

21. Quanto ao tema da decadência, em tese, quando comprovada a falta de pagamento antecipado de tributos ou a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, extingue-se o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário do Imposto de Renda após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos da regra geral prevista no art. 173, I, do Código Tributário Nacional - CTN.

22. Ainda em tese, havendo pagamento antecipado do tributo, o prazo decadencial se esgota depois de cinco anos, contado da data do fato gerador, na forma da regra especial do art. 150, § 4º, do CTN. 23. No caso concreto, como o fato gerador do IRPF é complexivo e com periodicidade anual, deve ser fixado no fim do ano a que se refere, ou seja, em 31/12/2012. Portanto, descabe falar em decadência para auto de infração cientificado ao contribuinte em 13/12/2016 (fls.

<sup>10</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. “A Prova no Direito Tributário”. São Paulo: Noeses, 2005, p. 144.

1638 e 1640), é dizer, antes da fluência do lapso quinquenal, seja pela aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, seja pela incidência do art. 173, I, do CTN.

#### **DA VENDA ENTRE IRMÃOS CALCULADA A VALOR DE MERCADO**

24. Inicialmente, o administrado argumentou que:

O negócio jurídico impugnado pelo fisco foi celebrado entre Maria José e seu irmão Geraldo. Por seu caráter familiar, esse negócio de cessão de cotas não tem características próprias dos negócios celebrados no mercado aberto, especialmente quanto ao preço. Assim ocorre porque a venda ocorre em condições diferenciadas, considerando a proximidade familiar entre os irmãos Maria e Geraldo, justificando a liberalidade lícitamente exercida pelo cedente das cotas. [fl. 1660]

25. Em seguida, o contribuinte alegou que o negócio favorecido se deu da seguinte forma:

Assim, destacamos para o caso presente que Geraldo: (i) tinha pais em avançadíssima idade e que eram cuidados por Maria José; (ii) não tinha necessidades financeiras imediatas que seu patrimônio não comportasse; (iii) não possuía, como ainda não possui, filhos; (iv) não tinha outros irmãos; (v) em época imediatamente anterior à da alienação, passou a enfrentar problemas diversos de saúde, tendo, inclusive sido vítima de episódio de dengue hemorrágica que quase o matou (a propósito, a defesa apresentará relatório médico assim que o obter). [fl. 1661]

Haveria, no mundo, somente uma pessoa legitimada para questionar a cessão de cotas por valor nominal, qual seja, a esposa de Geraldo, eventualmente prejudicada pelo negócio. [fl. 1662]

Do lado de Geraldo, há também plena licitude no negócio, vez que ele sabia ter prejuízo matemático com o negócio em concreto, mas sentiu-se confortável com a decisão, vez que confiava plenamente em Maria José e que, caso tivesse falecido ou ficado impossibilitado de administrar a RV, seria Maria José quem, no entender de Geraldo, teria melhores condições de conduzir a empresa com segurança, no interesse dos pais e da própria esposa de Geraldo. [fl. 1663]

26. De acordo com os autos, a história engendrada pelo impugnante não se sustenta minimamente. Explica-se. Não é crível que GERALDO tenha transferido graciosamente (ou em condições privilegiadas) suas quotas na sociedade RV ASSESSORIA para MARIA JOSÉ, ainda que se trate de sua irmã, pois a esposa de GERALDO (herdeira necessária) seria pessoa mais compatível com o instituto da antecipação da legítima, ao passo que o impugnante não demonstrou que a antecipação corresponderia, no máximo, à metade do patrimônio de GERALDO (arts. 549 e 1.789 do Código Civil). O fato de a esposa de GERALDO não ter reclamado do alegado presente de seu esposo a MARIA JOSÉ, por si só, não ratifica que a venda das cotas tenha ocorrido pelo valor de R\$245.000,00.

Outrossim, desde antes de janeiro de 2010, GERALDO obteve empréstimo no valor de R\$19.000,00, tendo como credora MARIA JOSÉ, e só pagou essa dívida em 2013 (fls. 784/785), de forma a demonstrar que GERALDO não possuía patrimônio (além da RV ASSESSORIA) para fazer frente à suposta “antecipação de legado” concedida para sua irmã.

27. Demais disso, o impugnante afirmou que GERALDO “não tinha necessidades financeiras imediatas que seu patrimônio não comportasse”, mas não aduziu declaração de rendas, bens e direitos de GERALDO, de forma a demonstrar patrimônio abundante e suficiente para gerar a prosperidade econômica necessária que precede toda doação (ou “antecipação de legado”), especialmente o fato ocorrido no caso concreto: venda de cotas de sociedade pelo valor histórico de R\$245.000, quando seu valor de mercado atinge o patamar de milhões de reais. Pelo contrário, repita-se, antes de 2010, o suposto doador precisou de empréstimo de MARIA JOSÉ na quantia de R\$19.000,00 e, em outubro/2010 (data da transferência de cotas da RV ASSESSORIA), ainda não havia quitado sua dívida. Portanto, diante da gigantesca implausibilidade e irrazoabilidade da transferência das cotas por apenas R\$245.000,00, perde relevância a falta de identificação exata do pagamento suplementar, tornando-se notável e consolidado o acréscimo patrimonial auferido com MARIA JOSÉ, fato gerador do IRPF com suporte nos arts. 43, II, 114 e 116 do Código Tributário Nacional.

28. Além disso, se a motivação da venda das cotas fosse o alegado tino administrativo de MARIA JOSÉ, bastaria convidá-la para um cargo gerencial na RV ASSESSORIA, mediante remuneração adequada, remanescendo as cotas sob o domínio da esposa de GERALDO. Outrossim, em 22/05/2013, apenas 2 anos e 7 meses após o início da gestão de MARIA JOSÉ na RV ASSESSORIA, ela se retirou da sociedade. No dizer do contribuinte, MARIA JOSÉ “teria melhores condições de conduzir a empresa com segurança”, mas, passado pouco tempo (em 2013), a situação estranhamente mudou e agora são os filhos dela que estão mais aptos para a tarefa administrativa.

29. Problemas de saúde de GERALDO também integram esse enredo rocambolesco na tentativa vã de justificar a venda de cotas em condições vantajosas. A defesa prometeu a apresentação de relatório médico nesse sentido, mas não o fez. E mesmo que o fizesse, a transferência de cotas não se justifica por motivo de doença de seu titular, já que, repise-se, bastaria a contratação de MARIA JOSÉ como gerente.

30. O Termo de Verificação Fiscal informa que esse *modus operandi* já foi utilizado pela família, consoante processo nº 15956.720257/2016-35.<sup>11</sup>

31. Em tese, é verossímil a venda de bem ou direito entre familiares de modo a beneficiar o comprador (ou seja, por valor menor que o de mercado), desde que: (a) se demonstre que a fatura patrimonial do alienante seja significativa, de

<sup>11</sup> No referido processo, o lançamento foi julgado improcedente apenas devido ao transcurso do lapso decadencial para o Fisco constituir o crédito tributário (preliminar de mérito), não se avançando, pois, no mérito da questão posta.

modo a suportar a venda por quantia subavaliada, sem decréscimo do padrão econômico de vida [com o mesmo sentido teleológico, veja-se a norma contida no art. 548 do Código Civil]; (b) havendo herdeiros necessários (como o cônjuge por exemplo), se demonstre que a antecipação de legado representa, no máximo, 50% do patrimônio do alienante [com o mesmo sentido teleológico, vejam-se conjuntamente as normas contidas nos arts. 549 e 1.789 do Código Civil]; (c) exista motivação juridicamente demonstrada para que a benesse seja concedida; (d) o bem/direito seja regularmente negociado por seu valor de mercado, evidenciando-se, no ato de alienação, a parcela que corresponde a venda e o restante que se refere a doação. Nada disso ocorreu no presente caso.

32. Na espécie, o negócio da venda de cotas por uma pequena fração de seu valor de mercado (conforme se verá adiante neste Voto) revelou-se válido, mas, na forma do art. 148 do CTN, coube ao Fisco arbitrar o valor dessas cotas, já que a declaração do contribuinte se mostrou absolutamente inverossímil.

33. Apenas para argumentar (“ad argumentandum tantum”), é de se estranhar que se tenha recorrido, em outubro/2010, às qualidades como administradora de MARIA JOSÉ, quando ela passou a residir, a partir de 2011, em Inocência/MS (fl. 16), cidade essa situada a 400 km da Fazenda Rio Vermelho e a 800 km de São Paulo (cidade-sede da sociedade RV ASSESSORIA).

#### **DO VALOR DO IMÓVEL RURAL “FAZENDA RIO VERMELHO”**

34. Por meio de “Parecer Técnico do Laudo de Avaliação da Fazenda Rio Vermelho” (fls. 1714/1726), o contribuinte reclamou de uma série de defeitos do laudo de avaliação do referido imóvel (fls. 905/929), apresentado pelo Fisco. Nesse contexto, converteu-se o julgamento em diligência (fls. 1748/1756), para que o próprio avaliador realizasse a defesa de seu laudo.

35. Transcrevem-se, resumidamente, as supostas falhas trazidas pelo parecerista contratado pelo impugnante: Item “3”, subitem “a” - Finalidade da avaliação – Determinação do valor deflacionado (fls. 1717/1718):

- “Não encontramos nas Normas regulação relativa à deflação de valores de imóveis – ao contrário, a diretriz da Norma orienta que se utilize elementos comparativos contemporâneos à avaliação para a formação da convicção”.

- “Como exemplo, observando o índice FIPEZAP e o IPCA na tabela a seguir, é possível constatar incremento crescente nos preços de imóveis a partir do ano 2012 - posterior à data base Outubro/2010 - esse incremento ocorreu em todos os tipos de imóveis no Brasil”.

- “A diretriz da NBR 14.653-3

#### **AValiação DE BENS PARTE**

3: IMÓVEIS RURAIS em seu Item 7.4.3.3 é a de que sejam utilizados elementos contemporâneos à avaliação:

7.4.3.3 O levantamento de dados constitui a base do processo avaliatório. Nesta etapa, o engenheiro de avaliações investiga o mercado, coleta dados e informações confiáveis preferencialmente a respeito de negociações realizadas e ofertas, contemporâneas à data de referência da avaliação, com suas principais características econômicas, físicas e de localização. As fontes devem ser diversificadas tanto quanto possível. A necessidade de identificação das fontes deve ser objeto de acordo entre os interessados. No caso de avaliações judiciais, é obrigatória a identificação das fontes.” - “No ANEXO B (normativo) da NBR 14.563-3 - Procedimentos específicos para aplicação de fatores de homogeneização encontra-se a diretriz:

Para isso, são utilizados fatores de homogeneização calculados conforme 7.7.2.1, que reflitam, em termos relativos, o comportamento do mercado com determinada abrangência espacial e temporal.

B.1.2 É recomendável que sejam utilizados dados de mercado:

a) com atributos mais semelhantes possíveis aos do imóvel avaliando;

b) que sejam contemporâneos. Nos casos de exame de dados não contemporâneos, é desaconselhável a atualização do mercado imobiliário através de índices econômicos, quando não houver paridade entre eles, devendo, neste caso, o preço ser atualizado mediante consulta direta à fonte. Quando a atualização na forma mencionada for impraticável, só será admitida a correção dos dados por índices resultantes de pesquisa no mercado.” Item “3”, subitem “b” – Análise dos Itens do Índice do Laudo de Avaliação (fls. 1718/1724):

- “OBJETIVO - descreve o objetivo do laudo, equivocadamente no que se refere à deflação do valor do avaliando;” - “NÍVEL DE PRECISÃO DA AVALIAÇÃO - Observamos que o avaliador indica que utilizou os métodos definidos pela NBR 14.653-2 - Avaliação de Bens - Parte 2 - Imóveis Urbanos - trata-se de um equívoco pois o imóvel avaliando é um imóvel rural - esta não é a norma correta a se aplicar ao caso.” - “II) VISTORIA(...) Não há menção no laudo da data da vistoria - diretriz da Norma.

Observamos igualmente que o colega não colacionou fotos do avaliando, de forma a demonstrar detalhes físicos do imóvel, tal como dos elementos comparativos (fotos obtidas na internet), tendo somente apostado imagens do mecanismo de pesquisa Google, da internet.

De acordo com a NBR 14.653-3, ‘a vistoria visa permitir ao engenheiro de avaliações conhecer, da melhor maneira possível, o imóvel avaliando e o contexto imobiliário a que pertence, de forma a orientar a coleta de dados. Além do previsto na ABNT NBR 14653-1, devem ser observados os aspectos relevantes na formação do valor, de acordo com o objeto, o objetivo e a finalidade da avaliação, constantes em 7.3.1 e 7.3.2’. Deve constar a data da vistoria, que não identificamos no laudo.” - “Observamos que o laudo se refere somente à terra

nua - assim sendo de acordo com os itens da NBR 14.653-3 no laudo o avaliador deve observar:

7.3.1 Caracterização da região a) aspectos físicos: relevo e classes de solos predominantes, ocupação existente e tendências de modificação a curto e médio prazos, clima, recursos hídricos;" - "IV) METODOLOGIA Consta no laudo - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS ABNT-NBR 14.653-1 E NBR 14.653-2.

Não há reparos no que se refere ao colega se basear na NBR 14.653-1 - Avaliação de Bens - Parte 1 - Procedimentos Gerais.

Porém observamos que o avaliador indica que utilizou os métodos definidos pela NBR 14.653-2 - Avaliação de Bens - Parte 2 - Imóveis Urbanos - trata-se de um equívoco.

O correto para o imóvel avaliando é basear-se na NBR 14.653-3 - Avaliação de Bens - Parte 3 - Imóveis Rurais para definir os métodos utilizados na avaliação." - "PESQUISA DIRIGIDA - no que se refere a este tópico é justo e de bom alvitre que o avaliador, com a devida permissão do informante, indique os corretores de imóveis operantes na região que consultou, além das imobiliárias constantes nos elementos comparativos, de forma a possibilitar a busca e a verificação de detalhes pelo proprietário." - "V) CRITÉRIO 'VALOR DE MERCADO DEFLACIONADO" Descreve o ilustre colega avaliador: 'quantia mais provável pela qual se negocia voluntariamente ou conscientemente um bem, numa data de referência, dentro das condições do mercado na data base'. Conclui-se portanto que não há o que atualizar ou deflacionar, posto que o valor, com base na afirmação, deve ser o de mercado dentro das condições na data base.

Como dito anteriormente não encontramos nas Normas qualquer menção ou uso do verbo "deflacionar" no que se refere a valores de imóveis ou de critério de valor de mercado deflacionado.

Ao contrário, as diretrizes da Norma orientam que sejam utilizados elementos comparativos contemporâneos à avaliação. As pesquisas de mercado devem fornecer um instantâneo do mercado no momento da avaliação."

[Transcrição da NBR 14.653-3 - Avaliação de Bens - Parte 3 - Imóveis Rurais - Anexo B, itens "B.1.1" e "B.1.2"]

- "Não pode haver convicção sobre o valor final estimado no laudo de avaliação porque foram utilizados índices financeiros para atualizar, ou no presente caso, deflacionar, procedimento rejeitado pela Norma. Ademais, com base na recomendação da Norma, não há no laudo avaliatório informação sobre a situação do mercado imobiliário específico do local na data base Outubro/2010, tampouco foram fornecidos elementos comparativos contemporâneos a essa data base - Outubro/2010." - "Os elementos comparativos do laudo, não apresentam os detalhes requeridos para uma avaliação com grau máximo de fundamentação. Levando-se em conta que propriedades rurais, especialmente

fazendas com as dimensões da avaliada e dos elementos comparativos, têm especificidades no que concerne à topografia, superfície, fertilidade do solo, distância dos polos de apoio, distancia de centros comerciais e de serviços, existência de áreas de proteção ambiental (entre outros fatores), tudo isto somado à época pretérita da data base de 50 (cinquenta) meses, ou 4 (quatro) anos e 2 (dois) meses, observa-se essas inconsistências na amostra que são decisivas para a mais precisa estimativa do valor final do imóvel.” - “PREÇO é a ‘quantia pela qual se efetua, ou se propõe efetuar, uma transação envolvendo um bem, um fruto ou um direito sobre ele’.

VALOR é intrínseco ao bem e depende das variáveis de mercado de ambiente e das técnicas adotadas para sua determinação. Pressupõe uma situação de negócio entre duas partes envolvidas e que não haja qualquer pressão externa sobre elas.

O PREÇO depende da situação do negócio, dos interesses pessoais e comerciais das pessoas e instituições envolvidas no processo e sofre pressões externas.

Portanto nem sempre o preço do bem efetivamente transacionado no mercado é seu efetivo valor de mercado.

Para esses casos devem ser considerados a finalidade da avaliação e o prazo disponível para a venda, de modo que o avaliador obtenha uma noção clara e isenta do que realmente vale o bem e para as diversas situações em que se requerem determinações de valores por parte de alguém que não está diretamente envolvido no negócio.” - “VI) TRATAMENTO DOS ELEMENTOS COLETADOS - FATORES A SEGUIR Neste item o colega demonstra o tratamento aplicado aos elementos coletados.

Fazemos reparo no que concerne à aplicação do ‘fator de área’ porque não encontramos menção a tal fator na NBR 14.653-1 ou na NBR 14.653-3 - somente encontramos uma menção na NORMA PARA AVALIAÇÃO DE IMÓVEIS URBANOS - IBAPE/SP - 2011: ‘10.3.2 - Fator área - em Zona Residencial Horizontal Popular (1ª zona) aplica-se somente o fator área, utilizado dentro dos limites de áreas previstos, sem aplicação dos fatores testada e profundidade, pela seguinte fórmula:  $C_a = (A/125)^{0,20}$ , onde A = área do comparativo - A influência da área em outras zonas, se utilizada, deve ser fundamentada’.

Inferre-se desta regra que, em Zona Rural, não se aplica o fator de área a menos que se fundamente de forma detalhada no laudo o razão de seu uso. Aplicado sem uma consistente fundamentação tal fator poderia aumentar ou reduzir valor de elementos comparativos de forma subjetiva, o que torna inconsistente o valor final estimado.

No que se refere ao fator de localização - o avaliador não descreveu em seu laudo as melhorias existentes no imóvel avaliando, tornando esse um valor subjetivo que pode afetar decisivamente o valor estimado.

Observação: na Norma existem os Graus I, II e III. O Grau I de Fundamentação é o apresentado no laudo - o Grau III é o grau máximo para avaliações de imóveis.” Item “4” – Conclusão deste Parecer Técnico” (fls. 1724/1726):

1. Os elementos comparativos não são contemporâneos à data base do laudo OUTUBRO/2010 - ficou demonstrado que a diretriz da Norma é a de que se utilize elementos comparativos contemporâneos à avaliação para a formação da convicção. As pesquisas de mercado devem fornecer um instantâneo do mercado no momento da avaliação;

2. O avaliador não menciona no laudo a data da vistoria:

[Transcrição da NBR 14.653-3 - Avaliação de Bens - Parte 3 - Imóveis Rurais, itens “11.1.f” e “11.2.g”]

3. O avaliador indica que utilizou os métodos definidos pela NBR14.653-2 - Avaliação de Bens - Parte 2 - Imóveis Urbanos - esta norma se refere a imóveis urbanos. O uso correto para definir os métodos quanto ao imóvel avaliando - uma fazenda - imóvel rural é o da NBR 14.653-3 -Avaliação de Bens - Parte 3 - imóveis Rurais;

4. Fazemos reparo à aplicação do ‘fator de área’ por não haver menção a tal fator na NBR 14.653-1 ou na NBR 14.653-3 - Observa-se menção na NORMA PARA AVALIAÇÃO DE IMÓVEIS URBANOS - IBAPE/SP - 2011: para aplicação de tal fator em Zona Residencial Horizontal Popular, não há diretriz para aplicação do fator em Zona Rural. No caso de uso do fator em zonas que não a especificada na Norma deve-se fundamentar no laudo;

5. Não se encontra nas Normas qualquer menção ao verbo ‘deflacionar’ valores de imóveis. A diretriz da NBR 14.653-3 é a de que sejam utilizados elementos contemporâneos à data base - OUTUBRO/2010. Não pode haver convicção sobre o valor estimado pela razão da utilização de índices financeiros para atualizar, procedimento rejeitado na Norma. Não pode haver convicção de valores com elementos comparativos pesquisados 04 (quatro) anos e 02 (dois) meses depois da data base.

6. Este Parecer Técnico tem como objetivo a análise do Laudo de Avaliação de Imóvel - Gália/SP, ou seja, ao estudo dos pontos fundamentais do laudo. O valor estimado pelo colega para a data base somente pode ser aferido com novo Laudo de Avaliação, desde que atinja o Grau de Fundamentação III e o Grau de Precisão III, os mais altos constantes na Norma. Estabelecidas as discordâncias deste signatário, recomenda-se uma diferente avaliação, de novo estudo com o apoio técnico de profissional da área rural - preferencialmente engenheiro agrônomo, coleta de elementos contemporâneos à data base, vistoria acurada do imóvel, da região e dos elementos comparativos.

36. Em procedimento de diligência (fls. 1748/1756), o avaliador da Administração Tributária foi instado a manifestar-se sobre os alegados defeitos acima transcritos. Articulou justificativas nas fls. 1869/1876. Em resposta, o contribuinte

manifestou-se nas fls. 1879/1897 e aduziu laudo de avaliação da Fazenda Rio Vermelho, contratado pela RV ASSESSORIA (fls. 1900/1912).

{ Nos presentes autos (nº 15956.720259/2016-24), também houve diligência com o mesmo teor, tendo a Unidade Local aduzido idêntico Termo de Justificativa da empresa avaliadora do imóvel rural (fls. 1217/1224). Regularmente intimado de tais documentos, o administrado manifestou-se novamente nas fls. 1227/1247 e anexou os documentos de fls. 1248/1296. }

37. Cotejando o laudo de avaliação trazido pelo fisco e as justificativas de seu avaliador com a manifestação do contribuinte em sede diligencial, tem-se pela rejeição da avaliação da Administração Tributária, pois: a. A avaliação do fisco não é contemporânea ao fato que ensejou a autuação, já que foi realizada de forma indireta em dezembro/2014 por meio de deflação (com uso do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA), para se chegar ao valor do imóvel em outubro/2010. b. Em seu termo de justificativa de fls. 1869/1876, o avaliador do fisco informou que:

1º) JUSTIFICATIVA SOBRE CÁLCULOS E DEFLAÇÃO A) Auditores da Receita Federal tinham necessidade de um valor para propriedade na data base Outubro de 2010, e para tal finalidade obedecendo a NBR 14.653-3 procuramos amostras naquela data. CONSULTAMOS CARTÓRIOS, JORNAIS, REVISTAS, IMOBILIÁRIAS, PORÉM NINGUÉM SE PROPÔS A ATENDER A NOSSA SOLICITAÇÃO.

B) Em Dezembro de 2014 iniciamos uma análise da NBR para fazer o Laudo. Tomamos como decisão obedecendo aos itens 7.4.1, 7.4.3 da NBR 14.653-3, para encontrar alternativa ou metodologia de avaliação para uma avaliação retroativa. NÃO HÁ ALTERNATIVA OU METODOLOGIA QUANDO NÃO SÃO ENCONTRADAS PELO MENOS 5 AMOSTRAS NA DATA BASE OUT/2010 para efeito de cálculo conforme determina a NBR 14.653-3.

Todavia, a informação do avaliador é deveras genérica, já que não informa quais cartórios foram consultados, tampouco apresenta os respectivos documentos formais de contacto com os cartórios que se negaram a atender o referido profissional. Demais disso, e mais importante, na forma dos arts. 16, 17, 19 e 20 da Lei nº 6.015/1973,<sup>12</sup> visando garantir a publicidade dos atos de compra e venda

<sup>12</sup> CAPÍTULO IV

Da Publicidade

Art. 16. Os oficiais e os encarregados das repartições em que se façam os registros são obrigados:

1º a lavar certidão do que lhes for requerido;

2º a fornecer às partes as informações solicitadas.

Art. 17. Qualquer pessoa pode requerer certidão do registro sem informar ao oficial ou ao funcionário o motivo ou interesse do pedido.

(...)

Art. 19. A certidão será lavrada em inteiro teor, em resumo, ou em relatório, conforme quesitos, e devidamente autenticada pelo oficial ou seus substitutos legais, não podendo ser retardada por mais de 5 (cinco) dias. (Redação dada pela Lei nº 6.216, de 1975)

(...)

de bens imóveis, os cartórios estão obrigados a lavrar certidão do que lhes for requerido, mediante fornecimento, ao requerente, das informações solicitadas sobre imóveis; e qualquer pessoa pode requerer certidão do registro sem informar ao oficial ou ao funcionário o motivo ou interesse do pedido. Logo, não se acolhe a informação do avaliador no sentido de que procurou cartórios, mas ninguém se propôs a ajudá-lo na avaliação do imóvel. c. A utilização do IPCA no laudo do fisco não reflete a atualização monetária dos preços de bens imóveis de outubro/2010 a dezembro/2014, mas tem como objetivo medir a inflação de vários produtos e serviços (e não especificamente de imóveis rurais), nas principais regiões metropolitanas do país (e não na área rural da cidade de Gália/SP), conforme abaixo:

Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo - IPCA O que é O Sistema Nacional de Índices de Preços ao Consumidor – SNIPC produz continuamente e sistematicamente o Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA que tem por objetivo medir a inflação de um conjunto de produtos e serviços comercializados no varejo, referentes ao consumo pessoal das famílias. Esta faixa de renda foi criada com o objetivo de garantir uma cobertura de 90% das famílias pertencentes às áreas urbanas de cobertura do Sistema Nacional de Índices de Preços ao Consumidor - SNIPC.

Esse índice de preços tem como unidade de coleta estabelecimentos comerciais e de prestação de serviços, concessionária de serviços públicos e internet e sua coleta estende-se, em geral, do dia 01 a 30 do mês de referência.

Atualmente, a população-objetivo do IPCA abrange as famílias com rendimentos de 1 a 40 salários mínimos, qualquer que seja a fonte, residentes nas áreas urbanas das regiões de abrangência do SNIPC, as quais são: regiões metropolitanas de Belém, Fortaleza, Recife, Salvador, Belo Horizonte, Vitória, Rio de Janeiro, São Paulo, Curitiba, Porto Alegre, além do Distrito Federal e dos municípios de Goiânia e Campo Grande.

(Disponível em <https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/economicas/precos-e-custos/9256-indice-nacional-de-precos-ao-consumidor-amplo.html?&t=o-que-e>. Acesso em 27/02/2018)d. O item B.1.2 do ANEXO B da NBR 14.563-3 corrobora as conclusões acima, ou seja, recomenda a utilização de dados de mercado contemporâneos ao do imóvel avaliado e, no caso de exame de dados não contemporâneos, desaconselha a atualização do mercado imobiliário através de índices econômicos. Em procedimento de diligência, o avaliador contratado pelo fisco foi instado a se manifestar contra essa falha; todavia, omitiu-se em contestar ou explicar esse ponto. e. O avaliador contratado pelo fisco informa que tentou o Custo Unitário Básico da Construção Civil – CUB<sup>13</sup>,

---

Art. 20. No caso de recusa ou retardamento na expedição da certidão, o interessado poderá reclamar à autoridade competente, que aplicará, se for o caso, a pena disciplinar cabível.

<sup>13</sup> “O que é o CUB. Como é calculado

Custo Unitário Básico da Construção Civil

mas que tal índice “penalizaria o contribuinte” (fl. 1873), sem apresentar qualquer motivação técnica e racional para descartar essa metodologia (como, por exemplo, que o índice CUB se refere a obras de construção civil, e não a bens imóveis rurais). Nesse ponto a avaliação se revela experimentalista. f. O laudo contratado pelo fisco aplicou o “fator de área”, mas, consoante fl. 1723, o parecerista do contribuinte não encontrou regulamentação do uso desse fator na NBR 14.653-1 (“Avaliação de bens - Parte 1: Procedimentos gerais”) ou na NBR 14.653-3 (“Avaliação de bens - Parte 3: Imóveis rurais”), mas apenas verificou uma menção na NBR 14.653-2 que vem a ser a norma para avaliação de imóveis exclusivamente urbanos (IBAPE/SP – 2011, item 10.3.2), pelo que o uso do “fator de área” se revela inaplicável na espécie. Em procedimento de diligência, o avaliador contratado pelo fisco foi instado a se manifestar contra a citada falha; todavia, também se omitiu em contestar ou explicar esse ponto. g. O próprio avaliador contratado pelo fisco informa que o arbitramento caracteriza um critério subsidiário, ou seja, que só deve ser utilizado quando não são encontradas cinco amostras de comparação. Todavia, o referido avaliador não comprovou a tentativa de produção desse paradigmas contemporâneos a outubro/2010, tendo apenas afirmado que “ninguém se propôs a atender nossa solicitação”. Conclui-se, dessa forma, pela inaplicabilidade do arbitramento.

38. (...) { Em atendimento ao item “e” da diligência, ou seja, a respeito da possibilidade conferida ao contribuinte para “anexação de outras provas” (fl. 1102), o administrado atravessou laudo de avaliação do imóvel rural, consoante fls. 1250/1262. Acolhe-se o valor de R\$3.695.433,87 ali constante (fl. 1261), pois a base de dados utilizada pelo avaliador do laudo é formada por situações reais de venda acontecidas em data mais próxima de outubro/2010, mormente no ano de 2011 (fls. 1264/1296). Tendo em vista a proibição de comportamento contraditório no Direito Brasileiro (“nemo potest venire contra factum proprium”), o contribuinte há de concordar com tal valor, pois, em sua manifestação, incorporou o laudo de fls. 1250/1262 à sua defesa. Logo, o administrado não possui interesse processual em contestar esse valor do imóvel quantificado em R\$3.695.433,87. }

Principal indicador do setor da construção, o Custo Unitário Básico (CUB) é calculado mensalmente pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil de todo o país. Determina o custo global da obra para fins de cumprimento do estabelecido na lei de incorporação de edificações habitacionais em condomínio, assegurando aos compradores em potencial um parâmetro comparativo à realidade dos custos. Atualmente, a variação percentual mensal do CUB tem servido como mecanismo de reajuste de preços em contratos de compra de apartamentos em construção e até mesmo como índice setorial.

Como é calculado o CUB (NBR-12.721/2006)

Histórico. A Lei 4.591, de 16 de dezembro de 1964 (artigo 54), prevê que os Sindicatos da Indústria da Construção Civil ficam obrigados a divulgar mensalmente até o dia 5 de cada mês, os custos unitários de construção a serem adotados nas respectivas regiões jurisdicionais, calculados com base nos diversos projetos-padrão representativos residenciais (R1,PP4,R8,PIS,R16), comerciais (CAL8, CSL8 e CSL16), galpão industrial (GI) e residência popular (RP1Q), levando-se em consideração os lotes de insumos (materiais e mão-de-obra), despesas administrativas e equipamento e com os seus respectivos pesos constantes nos quadros da NBR-12.721:2006 da ABNT.”

(Disponível em <https://sindusconpr.com.br/o-que-e-o-cub-como-e-calculado-394-p>. Acesso em 27/02/2018)

## DA AVALIAÇÃO DO VALOR DE MERCADO DAS COTAS DA EMPRESA PELO FISCO

39. Em relação ao presente tópico, o impugnante inicialmente reclamou que “a legislação de renda, ao tratar de ganhos de capital relativos a cotas de empresa, expressa métodos admitidos de avaliação e menciona, inclusive a necessidade de avaliação por três peritos ou empresa especializada” (fl. 1675). Em seguida transcreveu em seu favor o art. 126, II, do RIR/1999.

40. Ocorre que o art. 126 do RIR/1999 só é aplicável para bens ou direitos adquiridos até 31 de dezembro de 1991, consoante preconiza a denominação da Subseção a que pertence o referido artigo. Portanto, tal norma é inaplicável no presente caso.

41. Recorde-se, ainda, outras alegações do contribuinte contra a fundamentação fiscal:

4.25. O fisco não só se fixou no simples valor estático do patrimônio da RV, como acresceu, diretamente a este valor, o suposto valor de mercado do imóvel Rio Vermelho. Tudo sem se preocupar com o fato de que o que estava sendo adquirido por Maria José eram cotas de uma empresa e não um imóvel em si.

4.26. Observando: a) a complexidade do tema da avaliação patrimonial das empresas; b) o ainda mais complexo tema da avaliação do valor de comercialização, no mercado, das cotas de uma empresa; e, c) as dificuldades que a legislação de renda impõe para que se reavalie cotas de empresa para efeitos de tributação da pessoa física, pode-se afirmar que a presunção de acréscimo patrimonial feita pelo fisco é inválida na espécie.

4.27. Note-se que, apesar da complexidade da tarefa a que se propôs, o fisco deixa de se amparar em laudos técnicos de avaliação da empresa ou do suposto valor de comercialização de suas cotas no mercado.

4.28. Falhando o fisco em avaliar a empresa em si e sobretudo em avaliar a expectativa de valor das cotas para o eventual investidor que procurasse adquiri-la, pode-se afirmar que o acréscimo patrimonial da senhora Maria José do qual decorre a fiscalização não foi validamente constatado em seu preciso montante pela fiscalização, o que determina a iliquidez da exigência de imposto de renda no AIIM.

4.29. Tendo em vista que o lançamento de ofício, na forma do artigo 142 do CTN deve, ao contrário do que ocorreu, quantificar precisamente o tributo, dando contorno líquidos à obrigação tributária, há nulidade evidente no procedimento fiscal presente, razão pela qual pugna a defendente pelo cancelamento do AIIM.

42. Ocorre que, de acordo com a metodologia fiscal, a autoridade lançadora calculou o valor mínimo da sociedade RV ASSESSORIA, partindo-se da lógica de que se o imóvel rural pertence à empresa, o valor de mercado de tal sociedade é igual ou maior que seu valor contábil que, por seu turno, corresponde ao valor do

imóvel rural somado com as disponibilidades financeiras, tendo em vista a inexistência de “contas a pagar” (passivo circulante) informadas na DIPJ (fl. 167).

Assim, os argumentos do parágrafo anterior, em especial os relativos à “complexidade do tema da avaliação patrimonial das empresas”, não combatem eficazmente a tese fiscal. Mantém-se, pois, a avaliação das 245.000 cotas da RV ASSESSORIA de acordo com a metodologia fiscal.

Da leitura do voto, que, repisa-se, também é a decisão aplicada no processo administrativo do cônjuge, que também foi mantido pela decisão do CARF, verifica-se que foram refutados todos os argumentos do recorrente. Rejeitou-se a tese de que o fato gerador teria ocorrido em 15/10/2010, data da cessão das cotas. Afirmou que, no IRPF, a tributação segue o regime de caixa, de modo que o fato gerador ocorre na efetiva percepção dos rendimentos, conforme Lei nº 7.713/1988, Lei nº 8.134/1990 e art. 38 do RIR/1999. A alteração contratual de 30/10/2012 comprova que nenhum pagamento havia sido efetuado até essa data. **Portanto, a obrigação de pagar só se tornou plenamente definida e exigível com o documento de 2012.**

A decisão considerou improvável que o irmão (Geraldo) tenha transferido cotas por valor meramente nominal (R\$ 245.000,00) quando a fazenda representava patrimônio de valor milionário. Destacou que Geraldo não possuía patrimônio suficiente para liberalidade dessa magnitude. Analisou o laudo e a avaliação das cotas da empresa RV Assessoria, e manteve o valor atribuído pelo Fisco às 245.000 cotas, com base no arbitramento decorrente da evidente subavaliação informada.

Dessa forma, concluiu-se que **o pagamento das cotas ocorreu somente após 30/10/2012, a venda entre irmãos por valor nominal é inverossímil e justificou arbitramento, o laudo fiscal do imóvel rural deve ser rejeitado, prevalecendo o valor indicado pela defesa, e o valor das cotas foi corretamente arbitrado pelo Fisco**, razão pela qual a autuação deve ser mantida.

#### 4. Multa de Ofício Qualificada

O contribuinte apresenta pedido subsidiário requerendo o cancelamento da penalidade. Com base no art. 137 do CTN, o recurso sustenta que: a multa qualificada exige dolo específico do agente; as condutas imputadas dizem respeito exclusivamente à Sra. Maria José; Euclides não participou do procedimento fiscal que originou as conclusões de dolo; não existe prova de que o recorrente tenha contribuído para qualquer fraude.

Não assiste razão ao recorrente.

A fiscalização imputou a multa qualificada ao recorrente com base nos seguintes fundamentos (e-fls. 997):

O dolo, neste caso, resta configurado quando a esposa do contribuinte fiscalizada adquire bens (no caso, cotas de capital social da empresa RV) registrando valor

subavaliado em documento público, com a finalidade de ocultar a ocorrência de "valor patrimonial a descoberto", utilizando-se da figura da fraude, do conluio e da falsidade ideológica. Estas condições já seriam mais do que suficientes para qualificar a multa de ofício para 150%.

**Embora as cotas da empresa RV tenham sido adquiridas em nome da esposa Maria José, ficou constatado que o contribuinte fiscalizado Euclides Teodoro de Campos, seu esposo, também tinha interesse, não só em razão do regime do casamento (comunhão universal de bens), mas, principalmente, porque participava diretamente das negociações, conforme ficou demonstrado no procedimento fiscal nº 08.1.09.00-2016-00145-9, em que diversas pessoas, as quais intervieram nas operações de compra e venda, declararam a participação do Euclides Teodoro de Campos nas negociações de imóveis rurais:**

(...)

Conforme resumido pela DRJ, há comprovação de que o recorrente participou ativamente das negociações:

(a) Declaração de Sigmar José Garaveli, que trabalha em uma imobiliária denominada SIG IMÓVEIS, no sentido de que "(...) a fazenda foi oferecida a esta imobiliária por um corretor de Gália-SP, de nome Ângelo (...) **que o nome do dono do imóvel é Euclides e que (...) Euclides pede R\$45.000,00, mas deixa por R\$ 40.000,00 quarenta mil o alqueire paulista**".

(b) Declaração de Ângelo Martarelli no sentido de que "**tem autorização do Sr. Euclides, proprietário do referido imóvel**" para ser corretor da venda da Fazenda Rio Vermelho em 2014; e que o proprietário está pedindo "(...) de R\$38.000,00 a R\$42.000,00 o alqueire paulista".

(c) Auto de Infração da empresa LGC BRASIL, **de titularidade de Maria José e dos filhos de Euclides, punindo conduta referente à aquisição de um outro imóvel rural (Fazenda Curral de Ouro) por preço inferior ao de mercado**. Neste processo ficou constatado a participação do contribuinte, conforme declaração prestada pelo vendedor do imóvel, Brígido Soares Cardoso.

A decisão de piso foi fundamentada e o recurso não trouxe novos argumentos, de modo que, a adoto como minhas razões de decidir:

41. Para demonstrar o dolo há que se perquirir sobre os elementos consciência e vontade do impugnante, ambos voltados para a prática do delito.

42. De plano, tem razão a autoridade fiscal ao apontar o regime de casamento como fundamento da qualificação da multa, pois tal regime contempla os mencionados elementos. Explica-se.

43. O casamento estabelece comunhão plena de vida, com base na igualdade de direitos e deveres dos cônjuges (art. 1.511 do Código Civil). E a direção da sociedade conjugal será exercida, em colaboração, pelo marido e pela mulher, sempre no interesse do casal e dos filhos (art. 1.567 do Código Civil). Esses

referenciais normativos do Estatuto Civilista delineiam o ambiente de cumplicidade que permeia o casamento e configuram o ponto nodal da unidade familiar.

44. Maria Berenice Dias<sup>14</sup> assim concebe a estrutura dos deveres conjugais durante a vigência do casamento:

*11.3. Direitos e deveres(...)Não é a imposição de normas de conduta que consolida a estrutura conjugal. É a consciência dos papéis desempenhados que garante a sobrevivência do relacionamento como sede de realização pessoal. No atual estágio das relações afetivas, é a absoluta lealdade recíproca que deve pautar os vínculos amorosos, principalmente quando existe um projeto de comunhão de vidas com identidade de propósitos. A solidariedade é a razão mesma do surgimento do vínculo da conjugalidade e o motivo de sua permanência. (...)*

45. Esmiuçando o regime da comunhão universal, a mesma autora<sup>15</sup> traz a seguinte lição:

#### *18.6. Comunhão universal*

*Pretendendo os noivos transformar o casamento em uma união não só de vidas, mas também de bens, é necessário que formalizem pacto antenupcial, optando pelo regime da comunhão universal (CC1.667 a 1.671). Este é o único regime que admite a troca da titularidade do patrimônio sem a necessidade de ocorrer mudança no registro dos bens ou pagamento de imposto de transmissão. Bem ou mal, trata-se de uma doação feita pelos cônjuges entre si. Cada um torna-se titular da metade dos bens que o outro já tinha por ocasião do casamento. Adquire os bens e também as dívidas. Por ocasião do divórcio ou da morte de um dos cônjuges é que vai ocorrer a divisão de todo o patrimônio, independente de quem era o titular originário antes do casamento. Ocorre uma fusão entre os acervos trazidos para o casamento pelos nubentes, formando uma única universalidade, à qual se agrega tudo o que for adquirido, na constância do enlace conjugal, por qualquer dos cônjuges, a título oneroso, por doação ou herança. Os patrimônios se fundem em um só. Comunicam-se todos os bens presentes e futuros, bem como as dívidas passivas contraídas durante o casamento. Instaura-se o estado de mancomunhão, que significa propriedade em mão comum. Cada consorte é titular da propriedade e posse da metade ideal de todo o patrimônio, constituindo-se um condomínio sobre cada um dos bens, dívidas e encargos. Cada cônjuge torna-se meeiro de todo o acervo patrimonial, ainda que nada tenha trazido e nada adquira na constância do casamento.*

<sup>14</sup> DIAS, Maria Berenice. Manual de Direito das Famílias. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

<sup>15</sup> DIAS, Maria Berenice. Manual de Direito das Famílias. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

**46. Portanto, a eficácia do casamento, bem como o regime adotado de comunhão universal, impõem, de modo insofismável, a consciência e a vontade do impugnante quanto à fraude na subavaliação praticada na compra das cotas da RV ASSESSORIA, em decorrência direta da subavaliação da Fazenda Rio Vermelho.**

47. Outrossim, verifica-se que os mencionados elementos se encontram presentes na espécie, tendo em vista que o contribuinte se apresenta como proprietário dos imóveis da família e realiza, pelo menos, as tratativas iniciais para compra e venda de imóveis. Isso ficou demonstrado por meio das declarações dos corretores Sigmar José Garaveli, Ângelo Martarelli e Brígido Soares Cardoso.

48. Não se sustenta a alegação do contribuinte de que a negociação da Fazenda Rio Vermelho seria “questão íntima da família de sua esposa”, não só pelo regime de casamento adotado, mas por sua função negocial no esquema arditoso.

49. O fato de o impugnante não ter assinado escritura se deu pela existência do manto de encobrir o imóvel rural sob o domínio de pessoa jurídica, pelo que, ao burlar a regra do art. 1.647, I, do Código Civil, a compra e venda de cotas não necessitou do consentimento do cônjuge ora contribuinte.

**50. O administrado também alegou a inexistência de conduta específica referente à compra da Fazenda Rio Vermelho em 2010, consoante declarações dos corretores. Todavia, ficou demonstrada pelas declarações dos corretores que o contribuinte se apresentou como dono do referido imóvel, indicou seu valor, bem acima da quantia formalizada na venda das cotas, de modo a corroborar o papel importante desempenhado pelo contribuinte.**

51. O impugnante ainda argumentou que os citados corretores não possuíam autorização para negociar os imóveis. Entretanto, tenho pela irrelevância dessa autorização que poderia ser suprida a posteriori pelo proprietário formal do imóvel.

52. Quanto à divergência entre os valores do imóvel por alqueire, trata-se de questão insignificante, já que cuidam de estimativas iniciais para a realização do negócio, podendo variar dependendo da expectativa subjetiva e mutável daquele que se apresentava como proprietário do imóvel.

53. Outrossim, verifica-se que o lançamento fiscal contra a LGC BRASIL, apesar de não conter o ora impugnante como responsável, presta-se para corroborar o modus operandi do casal, em especial do cônjuge varão.

54. Esclareça-se, ainda, que as súmulas 14 e 25 do Carf não tratam sobre a matéria objeto da pretensão fiscal, é dizer, “acréscimo patrimonial a descoberto”, mas sim sobre “omissão de receitas”, pelo que tais enunciados jurisprudenciais são inaplicáveis na espécie.

55. Por fim, e não menos importante, destaque-se que os corretores não tinham interesse econômico ou jurídico em prejudicar o contribuinte, pelo que o testemunho deles possui alto valor axiológico.

56. Por conseguinte, mantém-se a qualificação da multa de ofício para o contribuinte, devendo-se aplicar a penalidade no percentual de 150%.

Todavia, superveniente alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 impõe, aos processos não definitivamente julgados, a aplicação da penalidade menos severa.

Na inexistência de reincidência, reduz-se a multa qualificada para 100%, aplicando-se de ofício a retroatividade benigna, permanecendo a multa de 150% apenas para hipóteses legais de reincidência.

### **5. Conclusão**

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito as preliminares de nulidade, e, no mérito, dou parcial provimento para reduzir a multa qualificada a 100%, em razão da retroatividade benigna.

*Assinado Digitalmente*

**Ana Carolina da Silva Barbosa**