



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

Processo nº 19515.002878/2009-54
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-004.315 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de outubro de 2017
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrente JUVENIL ALVES FERREIRA FILHO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2004, 2005

PROVA EMPRESTADA - PROVA ILÍCITA

Devem ser aceitas no processo administrativo fiscal as provas encaminhadas à Secretaria da Receita Federal pelo Poder Judiciário.

GANHO DE CAPITAL.

Tributa-se o ganho de capital decorrente do lucro auferido com a alienação de bens, caracterizado pela diferença positiva entre o valor de venda e o respectivo custo de aquisição.

MULTA QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. OCORRÊNCIA.

Aplica-se a penalidade qualificada no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligar aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, Waltir de Carvalho, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Virgílio Cansino Gil, Rosy Adriane da Silva Dias, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Martin da Silva Gesto.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 19515.002878/2009-54, em face do acórdão nº 17-41.929, julgado pela 5ª Turma da Delegacia Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (DRJ/SP2), em sessão realizada em 16 de junho de 2010, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

" Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 117 a 120, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, anos-calendário 2004 e 2005, que lhe exige crédito tributário no montante de R\$ 746.787,56, dos quais R\$ 243.000,00 referem-se a imposto, R\$ 364.500,00 correspondem a multa de ofício e R\$ 139.287,56 a juros de mora calculados até 31 de julho de 2009.

Conforme Termo de Verificação Fiscal Parcial de fls. 104 a 107, o contribuinte alegou não dispor dos documentos solicitados pela fiscalização por terem sido apreendidos pela Polícia. Por este motivo a fiscalização foi realizada com análise dos documentos constantes dos autos do processo judicial nº 2008.38.00.03850-0 e pelos documentos apreendidos.

Foi constatado que na declaração de ajuste relativa ao ano-calendário 2004, não foi informada a alienação do imóvel situado na Rua João Antônio Azeredo, nº 454, apto 301, do Ed. Marina Guimarães, Belvedere, Belo Horizonte, MG nem tampouco foi encontrado recolhimento sobre ganhos de capital (cód. 4600).

Conforme Contrato Particular de Compra e Venda o imóvel foi alienado em 20/10/2004, a prazo, e resultou em ganho de capital nos anos-calendário 2004 e 2005.

De acordo com o Instrumento Particular de Promessa de Cessão e Transferência de Direitos, datado de 30/11/1998, o imóvel foi adquirido por R\$ 780.000,00, valor que deveria ter constado nas

declarações de bens seguintes. Porém, no ano-calendário 2004 constou como R\$ 1.180.000,00 e no ano-calendário 2005 na coluna de 31/12/2004 o valor de R\$ 1.180.000,00 e na coluna de 31/12/2005, o valor zero, com a informação que teria vendido o imóvel em 21/12/2004 sem o preenchimento do anexo de Ganho de Capital.

Verificou-se que a venda se deu em 20/10/2004, por R\$ 2.400.000,00, a prazo, sendo que nesta data o pagamento foi de R\$ 900.000,00 e mais dois pagamentos de R\$ 150.000,00 cada, em novembro e dezembro de 2004. Em 2005 foram pagas oito prestações de R\$ 150.000,00.

Foi elaborado o Demonstrativo de apuração dos Ganhos de Capital (fls. 108 a 111) e apuradas as infrações como abaixo descritas:

**GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS
OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE
BENS E DIREITOS ADQUIRIDOS EM REAIS**

Fato Gerador Valor Tributável R\$ Multa (%)

31/10/2004 607.500,00 150,00

30/11/2004 101.250,00 150,00

31/12/2004 101.250,00 150,00

31/01/2005 101.250,00 150,00

28/02/2005 101.250,00 150,00

31/03/2005 101.250,00 150,00

30/04/2005 101.250,00 150,00

31/05/2005 101.250,00 150,00

30/06/2005 101.250,00 150,00

31/07/2005 101.250,00 150,00

31/08/2005 101.250,00 150,00

Enquadramento legal descrito no Auto de Infração fl. 120. Cientificado do Auto de Infração em 06/08/2009 (fl. 121) o interessado apresentou em 08/09/2009, por intermédio de sua procuradora, a impugnação de fls. 128 a 172 nos seguintes termos:

Dos Fatos

Os Auditores fiscais basearam o lançamento tributário em documento obtido por meio ilícito, haja vista que no processo que estendeu a quebra de sigilo do impugnante não é parte. Ainda desconsidera a regra de isenção aplicável à espécie e exige pagamento de tributo sobre base de cálculo errônea e

indevida e, além de tudo, ainda aplica multa qualificada sem nenhum suporte fático-jurídico.

Nulidade - Prova Obtida por Meio Ilícito

O impugnante não é parte no processo judicial 2008.38.00.3850-0. A Certidão Negativa Criminal em anexo comprova que não tem em seu desfavor nenhum processo criminal.

A r. decisão não produz efeitos em relação ao impugnante para efeito de constituição do crédito tributário, não podem ser utilizados documentos em seu desfavor posto que qualquer prova obtida em decorrência de quebra de sigilo é obtida ilicitamente.

Os documentos que embasaram o lançamento fiscal, mormente o contrato de compra e venda obtido em busca e apreensão autorizada apenas por Juiz Criminal não pode ser utilizado validamente no processo tributário.

Tendo sido utilizada ilicitamente o instituto de busca e apreensão, devem ser anulados os atos decorrentes de sua utilização e, portanto, o lançamento tributário é natimorto, impondo o reconhecimento de sua nulidade.

Busca e Apreensão

Insurge-se contra o entendimento que o mandado de busca e apreensão acostado aos autos não tinha a finalidade de colher elementos de prova para o lançamento tributário, alega que inexistente decisão judicial que o estenda para fins tributários, restando evidente que os documentos apreendidos não podem ser utilizados pelo Fisco para embasar lançamentos tributários em desfavor do Impugnante.

Diante disso, o aludido contrato de compra e venda que fundamentou o lançamento foi obtido de forma ilícita, já que não houve autorização judicial para que a Receita Federal procedesse à busca e apreensão e, o despacho do Juízo Criminal não o atinge já que exarado em processo estranho ao impugnante.

Prova Ilícita

No intuito de preservar a segurança jurídica, se faz necessário que o ato de lançamento se baseie exclusivamente nas provas obtidas através de meios lícitos, sob pena de ser considerada inexistente e, conseqüentemente de ser nulo o ato do lançamento.

A prova ilícita não será admitida em qualquer processo, independentemente da sua natureza penal, civil, tributária, dentre outras. Tal inadmissibilidade significa a garantia de não se juntar aos autos prova obtida por meio ilícito ou se inadvertidamente se juntou, não se permitir a sua manutenção nos autos.

A busca da verdade material dos fatos, apesar de sua extrema importância no direito tributário, tendo em vista que este cuida

de interesses de ordem pública, não se sobrepõe à legalidade, que constitui mesmo uma forma de proteger o contribuinte em face de possíveis atos excessivos das autoridades fiscais.

Não é possível impor obrigação tributária, senão sob o devido processo legal e sob o repúdio às provas obtidas por meios ilícitos. Vale mencionar a Lei do Processo Administrativo Federal, artigo 53.

A "prova ilícita é não prova". Deve ser considerado nulo o ato decorrente de sua utilização. Portanto Nulo é o presente lançamento tributário, que deve ser assim considerado e reconhecido por esta Delegacia.

Pode-se argumentar que se trata de prova emprestada, realizada em âmbito penal e transportada para o âmbito tributário, onde inexistia esta possibilidade.

Ao se permitir a utilização de documentos apreendidos em busca e apreensão por meio de prova emprestada em processos de natureza diversa, estar-se-á diante de uma violação indireta à Lei Maior, na medida em que se permitiria por via oblíqua o que o texto constitucional proíbe pela via direta.

Portanto, sequer como prova emprestada poderiam ser admitidos os documentos apreendidos no processo criminal, para fins de instruir processo tributário como fundamento de fato para lançamento tributário.

Do Direito

Isenção Sobre Ganho de Capital

Em razão de norma isentiva, não houve qualquer pagamento a título de IRPF sobre ganho de capital pelo contribuinte e nada pode ser exigido.

Consoante o art. 39 da Lei 11.196 e a declaração de ajuste do impugnante, no mesmo ano que ocorreu o fato gerador decorrente da venda do imóvel em questão, houve, também, a aquisição do apartamento residencial no Ed. Terrazo Esmeralda.

Diante disso, ficou isento do imposto de renda o ganho auferido com a venda do imóvel, já que o seu valor foi aplicado na aquisição de imóvel residencial localizado no país.

Errônea Base de Cálculo

Custo de Aquisição: R\$ 1.180.000,00

O custo de aquisição não é apenas o valor pago pelo bem e indicado na escritura (art. 17 IN SRF 84/01).

Registrou em sua declaração "situação em 31/12/2003" o valor de R\$ 1.180.000,00. Ao custo de aquisição (R\$ 400.000,00) poderão ser acrescidos os dispêndios com a construção,

ampliação, reforma e outras pequenas obras, despesas de corretagem, os juros e acréscimos legais pagos para a aquisição.

O valor lançado no ano de 2003 (R\$ 400.000,00) tornou-se imutável para o Fisco, que perdeu o direito de questionar este valor ou exigir qualquer comprovação, vez que não o fez no quinquênio legal que sucede ao do registro em sua declaração.

Houve, portanto, homologação tácita com relação ao valor computado como custo de aquisição.

O Fisco deve partir do montante lançado na declaração de rendimentos como situação do imóvel em 31/12/2003 para apuração do ganho de capital, posto que retrata o valor efetivo do custo de aquisição (R\$ 1.180.000,00).

Os Auditores fiscais consideraram como custo de aquisição o valor de R\$ 780.000,00, porém, com o registro da situação em 31/12/2003, o valor de R\$ 1.180.000,00 tornou-se imutável em 31/12/2008 e qualquer lançamento posterior deve admitir este valor.

Pois bem. É a partir do valor R\$ 1.180.000,00, se superada a preliminar arguida de nulidade absoluta do lançamento, e ainda se superada a regra de isenção, deve ser estabelecida a base de cálculo do pretense lucro imobiliário.

Valor da alienação: R\$ 1.500.000,00

O documento juntado pelo Fisco informando o preço de alienação em R\$ 2.400.000,00 não é hábil. O impugnante não reconhece o referido documento como sendo o ensejador da operação de venda do imóvel, à que a alienação somente se comprova com o efetivo registro público.

É notório que o contrato de promessa de compra e venda não configura a efetiva venda. Trata-se apenas de uma promessa que pode não se consubstanciar na venda nos moldes e forma nele delineados. O negócio jurídico hábil para consubstanciar fato gerador de tributo, deve ser o registro da escritura pública e, não o contrato preliminar de promessa de compra e venda, que não tem validade sem o registro, nos termos do art. 108 do CC.

Titular de direito real à aquisição é aquele que, nos exatos termos do art. 1.417, registrou na serventia de registro de imóveis o instrumento de promessa de compra e venda em que se não pactuou o arrependimento. Nenhum instrumento de promessa de compra e venda foi registrado no presente caso, consoante ressaí-se dos documentos acostados as autos.

Portanto, é indubitoso que o contrato de promessa de compra e venda não registrado, como é o exibido e não reconhecido pelo Impugnante como hábil para embasar a operação de alienação de imóvel, nenhum valor tem no mundo jurídico e não tem o condão de irradiar efeitos jurídicos. Deve ser considerado o

registro da escritura pública como hábil para embasar a operação tributada.

Conforme o registro público, a alienação se deu em janeiro de 2005 pelo valor de R\$ 1.500.000,00.

Nos termos do artigo 116 do CTN, a transferência de propriedade somente se opera com o registro público, uma situação jurídica. O momento da ocorrência do fato gerador do ganho de capital deve ser a data do registro público que ocorreu em janeiro de 2005.

Errônea base de Cálculo considerando o fator de Redução do Ganho de Capital Apurado

Os Auditores Fiscais passaram um rolo compressor sobre o fator de correção do imóvel para fins de apuração da base de cálculo do lucro imobiliário.

Com base na legislação pertinente - MP 2.252 e depois a Lei 11.196/2005, deve ser aplicado ao imóvel o fator de redução equivalente a 4,28% ao ano, que perfaz 29,96% no período de 7 anos em que o imóvel esteve na posse e propriedade do impugnante (de 1998 a 2005).

Chegamos à seguinte operação matemática:

1.500.000,00 - 1.180.000,00 = 320.000,00 (seria a base de cálculo se não fosse o fator de redução)

320.000,00 - 29,96% = 224.128,00 (ganho de capital - fator de redução)

Assim, desconsiderando as alegações anteriores, o lucro imobiliário somente poderia ter sido considerado no importe de R\$ 224.128,00.

Falta de Comprovação do Acréscimo Patrimonial - Não basta indício

- Deve provar o Acréscimo Patrimonial

Apenas documentos de transferência de imóvel não fazem prova do efetivo ganho de capital, retratando apenas indícios.

O Fisco não realizou qualquer diligência nem juntou aos autos comprovação de que tenha havido acréscimo patrimonial, mas tão somente documentos obtidos por meios ilícitos, não demonstrando a realização do fato gerador da obrigação tributária.

Segundo o art. 43 do CTN o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda.

Definiu-se que à ocorrência do fato gerador do IR, é necessário o efetivo incremento patrimonial do sujeito passivo da obrigação

tributária, representado pelo ganho da disponibilidade jurídica ou econômica da renda.

Ao utilizar exclusivamente indícios, considerando um instrumento particular sem registro por si só como ganho de capital, fica desvirtuado o conceito de renda como fato gerador do tributo em apreço.

Assim, impõe-se o cancelamento do Auto de Infração por não ter havido comprovação de acréscimo patrimonial ensejador do ganho de capital com a venda do imóvel, tendo permanecido a fiscalização apenas no campo do indício, sem adentrar no campo da prova.

Inadmissibilidade da Multa Qualificada

Insurge-se, também, o contribuinte contra a aplicação da multa qualificada.

Não há nos autos um único comentário, uma única explicação ou alegação para demonstrar onde reside o fato ensejador da multa qualificada.

Descreve as hipóteses em que a legislação permite o percentual de 150% da multa tal como prevista no art. 44 da Lei 9.430/96, artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64. Daí conclui-se que é realmente necessária a conjugação de vários elementos, em todos estando a presença do dolo, da má-fé para a imposição da multa qualificada.

Neste caso é dantesco, grotesco a imposição de multa qualificada simplesmente porque "não houve preenchimento de demonstrativo de Ganho de Capital".

Completamente incabível o agravamento da multa de ofício, como de fato lhe foi imputada. Para aplicação das consequências jurídicas do delito praticado pelo contribuinte é necessária a certeza da realização do fato, devendo o Fisco comprovar com certeza absoluta a sua ocorrência.

Neste caso não ocorreu prova incontroversa da existência material do delito, pois o que se encontra é uma venda devidamente registrada e declarada pelo próprio contribuinte, e contestada, tão-somente em seu valor, pela fiscalização. Em nenhum momento o contribuinte tentou esconder da fiscalização a operação ou usar de artifícios fraudulentos para justificar a operação de venda.

Pedido

Requer seja julgada procedente a impugnação, para julgar improcedente o lançamento fiscal e conseqüentemente:

1- determinar a nulidade do lançamento que foi realizado com base em prova obtida por meios ilícitos;

2- determinar que sejam retirados dos autos as provas obtidas ilicitamente;

3- cancelamento e/ou anulação do Auto de Infração pelas razões expostas,

4- sucessivamente, seja expurgada a Multa qualificada indevidamente aplicada."

A DRJ de origem entendeu pela improcedência da impugnação apresentada pelo contribuinte, mantendo-se, assim, o crédito tributário lançado.

O contribuinte, inconformado com o resultado do julgamento, apresentou recurso voluntário, às fls. 270/274, reiterando as alegações expostas em impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Martin da Silva Gesto - Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Nulidade - Prova obtida por meio ilícito.

Alega o impugnante que os documentos que embasaram o lançamento fiscal, mormente o contrato de compra e venda obtido em busca e apreensão autorizada apenas por Juiz Criminal não pode ser utilizado validamente no processo tributário e, que tendo sido utilizado ilicitamente o instituto de busca e apreensão, devem ser anulados os atos decorrentes de sua utilização, impondo o reconhecimento de sua nulidade.

Os documentos que embasaram o lançamento não foram obtidos por meio ilícito como alega o impugnante, visto que foi o Juiz da 4ª Vara Criminal da Justiça Federal em Minas Gerais que determinou a busca e apreensão de documentos e a quebra de sigilo à Receita Federal em face de indícios da prática de ilícitos contra a ordem tributária prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº 105/2001.

Também não procede a alegação de que o contribuinte não é parte do processo que estendeu a quebra de sigilo pois foram apurados serviços de "blindagem patrimonial" nos escritórios aos quais o impugnante é sócio.

No entanto, o Fisco, ao efetuar o lançamento, socorreu-se não somente das provas obtidas na busca e apreensão autorizada pela Justiça Federal, mas também efetuou pesquisas, com vistas a formar sua própria convicção.

Conforme referiu a DRJ em seu julgamento, Tourinho Filho (p. 224) leciona que "*a prova emprestada é apenas um fato*" e, como tal, suscetível de ser objeto de prova. A doutrina não condena, desde que se submeta ao princípio do contraditório. No caso dos autos, o contribuinte foi intimado, no curso da ação fiscal, a tomar ciência dos fatos levados ao

conhecimento do Fisco, bem como , com a presente impugnação, exerce amplamente o seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

Ademais, tomaram-se emprestadas as provas produzidas quando da ação penal, em que figurou o interessado como sócio de várias empresas com forte indícios de compor uma organização criminosa responsável por crimes de falsidade ideológica, estelionato, sonegação fiscal, lavagem de capitais evasão de divisas , entre outros, segundo documento da 4ª Vara Criminal em MG fls. 24 a 45, como elementos de partida do trabalho de fiscalização que foi levado a termo pelas autoridades autuantes, as quais não deixaram de evidenciar a materialidade do evento, nem descaracterizar as infrações detectadas.

Tendo em vista que o impugnante suscita a nulidade do lançamento pela utilização de prova emprestada, transcreve-se o disposto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (Processo Administrativo Fiscal - PAF), que, tratando da matéria, assim estabelece em seus artigos 59 e 60:

"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;

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."

Não se vislumbra no caso em exame, a ocorrência de qualquer das hipóteses já transcritas, visto que o lançamento foi levado a efeito por autoridade competente. Ainda assim, é de se ressaltar que foi concedido ao contribuinte amplo direito à defesa e ao contraditório, mediante a oportunidade de apresentar, no curso da ação fiscal e na impugnação, provas capazes de refutar os pressupostos em que se baseou o lançamento de ofício.

Assim, as irregularidades e incorreções apontadas pelo impugnante, se eventualmente confirmadas, não importam em nulidade. Rejeita-se de plano, a preliminar de nulidade por utilização de prova ilícita levantada pelo autuado.

Isenção sobre Ganho de Capital.

Alega o contribuinte, que consoante o artigo 39 da Lei 11.196, no mesmo ano em que alienou o imóvel houve, também, a aquisição do apartamento no Ed. Terrazo Esmeralda, ou seja, imóvel residencial no país, isentando a operação de imposto.

Ocorre que o artigo 132 da Lei nº 11.196, de 21/11/2005 determina que a mesma entrou em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos desde 14 de outubro de 2005 em relação ao disposto nos artigos 38 a 40, 41 da mesma, ou seja, do artigo 39 que dispõe sobre a isenção pretendida pelo contribuinte.

Como a data da alienação se deu em 2004 (data da promessa de compra e venda: 20/10/2004; data da escritura pública: 21/12/2004), não há como se falar de isenção neste caso, uma vez que ocorrido antes de 14 de outubro de 2005.

Alegações de erro na base de cálculo.Quanto ao valor de aquisição

O contribuinte contesta o fato da fiscalização ter considerado como custo de aquisição o montante de R\$ 780.000,00 e não R\$ 1.180.000,00 como foi indicado na declaração de bens na coluna "situação em 31/12/2003".

Alega que ao custo de aquisição poderão ser acrescidos os dispêndios com construção, ampliação, reforma e outras pequenas obras, despesas de corretagem, os juros e acréscimos legais pagos para a aquisição e, que o fato de ter informado em 31/12/2003 o valor de R\$ 1.180.000,00 na declaração de bens, pelo quinquênio legal que se sucedeu, tornou imutável o referido valor.

Sem razão o contribuinte. O fato de ter ele preenchido a declaração com o valor de R\$ 1.180.000,00 em 31/12/2003 não impede o fisco de apurar a infração ocorrida na alienação do referido bem que se deu em 2004, utilizando-se a legislação pertinente.

Dispõem os artigos 2º e 17 da Instrução Normativa nº 84 de 11 de outubro de 2001 o seguinte:

Art. 2º Considera-se ganho de capital a diferença positiva entre o valor de alienação de bens e direitos e o respectivo custo de aquisição.

[...]

Art. 17 Podem integrar o custo de aquisição, quando comprovados com documentação hábil e idônea e discriminados na Declaração de Ajuste Anual, no caso de :

I- bens imóveis:

a) Os dispêndios com a construção, ampliação e reforma, desde que os projetos tenham sido aprovados pelos órgãos municipais competentes, e com pequenas obras, tais como pintura, reparos em azulejos, encanamentos, pisos, paredes;

b) Os dispêndios com a demolição de prédio construído no terreno, desde que seja condição para se efetivar a alienação;

c) As despesas de corretagem referentes à aquisição do imóvel vendido, desde que tenha suportado o ônus;

d) Os dispêndios pagos pelo proprietário do imóvel com a realização de obras públicas, tais como colocação de meio-fio, sarjetas, pavimentação de vias, instalação de redes de esgoto e de eletricidade que tenham beneficiado o imóvel;

e) O valor do imposto de transmissão pago pelo alienante na aquisição do imóvel;

d) O valor da contribuição de melhoria;

e) Os juros e demais acréscimos pagos para a aquisição do imóvel; o valor do laudêmio pago, etc;

II - outros bens ou direitos: os dispêndios realizados com a conservação e reparos, a comissão ou a corretagem quando não transferido o ônus ao adquirente, os juros e demais acréscimos pagos, etc.

Por sua vez, o art. 131 do RIR/99 estabelece que:

Art. 131. Não será atribuída qualquer atualização monetária ao custo dos bens e direitos adquiridos após 31 de dezembro de 1995.

Assim, o custo de aquisição do imóvel em questão, que ocorreu em 30 de novembro de 1998, está registrado tanto no Instrumento Particular de Promessa de Cessão e Transferência de Direitos de fls. 65 a 69, como no Registro de Imóveis do Cartório do 2º Ofício de Registro de Imóveis, sob matrícula 56.273, conforme fls. 77 a 78, que são os documentos hábeis a informar o custo de aquisição do imóvel.

Ressalte-se, também, que não é possível adicionar valor ao custo de aquisição simplesmente alegando que poderão se acrescidos os dispêndios com construção, ampliação, reforma e outras pequenas obras. O acréscimo de tais valores necessita de provas documentais hábeis e idôneas que não estão nos autos, além de discriminação na declaração de bens, não lhe socorrendo a tese de homologação tácita dos valores consignados na declaração de ajuste mencionada.

Desta forma não há como alterar o valor de aquisição considerado no lançamento.

Quanto ao valor de alienação

O contribuinte não concorda com o valor atribuído pela autoridade fiscal a título de valor de alienação, eis que foi considerado pelo Fisco no lançamento, da alienação no montante de R\$ 2.400.000,00. O contribuinte não reconhece o Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda como sendo o ensejador da operação de venda do imóvel, alegando que a alienação somente se comprova com o efetivo registro público.

No Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda de fls. 77/81, assinado e rubricado pelas partes, consta a alienação do imóvel nos seguintes termos:

"CLÁUSULA SEGUNDA- DO PREÇO E FORMA DE PAGAMENTO - O preço fixo e certo do imóvel descrito neste contrato, suas benfeitorias e construções, é de R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais) a ser pago da seguinte forma:

A - R\$ 900.000,00 (novecentos mil reais), equivalentes nesta data a US\$ 300.000,00 (trezentos mil dólares americanos), como sinal e princípio de pagamento, pagos no ato da assinatura deste contrato, pelos quais o PROMITENTE VENDEDOR outorga a mais ampla, geral e irrestrita quitação aos PROMISSÁRIOS COMPRADORES.

B - R\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais) em 10 (dez) parcelas mensais e consecutivas, vencendo se a primeira no dia 21/11/2004 e as demais nos mesmos dias dos meses subseqüentes."

Entendeu a DRJ de origem, quanto ao valor da alienação, que:

"Ora, se tal contrato foi assinado e rubricado pelas partes, subentende-se que ambas as partes aceitaram e seguiram o acordo. É muito difícil aceitar o fato de que, por alguma razão, o promitente vendedor diminuísse o preço de venda em R\$ 900.000,00 (novecentos mil reais), mormente quando desacompanhada de qualquer documento comprobatório.

Já o fato de efetuar o registro de imóvel em valor inferior ao efetivamente pago, a fim de se obter vantagens fiscais, é prática verificada em muitos casos.

Portanto, para descaracterizar o primeiro documento, seria necessário que as pessoas que o assinaram comprovassem de forma inequívoca que o preço pago não foi o que atestaram e, na falta de tal comprovação não há como alterar o valor da alienação."

Ao meu entender, o valor da escritura é o documento correto de determinar o correto valor da alienação, sendo o Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda um documento pré-contratual, onde por ele não se realiza uma compra e venda, mas tão somente uma promessa de compra e venda, a qual pode se realizar ou não, inclusive, pelo preço pré-ajustado ou não.

No entanto, há uma particularidade neste Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda, pois o contribuinte declara ter recebido R\$ 900.000,00 (novecentos mil reais), que segundo o documento, seriam equivalentes na data de 20/10/2004 a US\$ 300.000,00 (trezentos mil dólares americanos), "**como sinal e princípio de pagamento, pagos no ato da assinatura deste contrato**, pelos quais o PROMITENTE VENDEDOR outorga a mais ampla, geral e **irrestrita quitação** aos PROMISSÁRIOS COMPRADORES" (grifou-se).

Após, quando da escritura de compra e venda, é dito que o valor da alienação seria R\$ 1.500.000,00, sendo R\$ 150.000,00 como entrada ou sinal de pagamento e mais R\$ 150.000,00 pagos no ato da assinatura da escritura (21/12/2004). O valor restante seria pago em oito parcelas restantes de R\$ 150.000,00, com vencimento da primeira em 21/01/2005 e a última em 21/08/2005.

Verifica-se que as parcelas em questão coincidem exatamente com o estabelecido no item B da cláusula segunda do Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda, o qual prevê o pagamento de, após o valor recibo a título de sinal (R\$ 900.000,00), seria pago o valor de R\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais) em 10 (dez) parcelas mensais e consecutivas, vencendo se a primeira no dia 21/11/2004 e as demais nos mesmos dias dos meses subseqüentes.

Em momento algum o contribuinte apresentou documento, acompanhado de prova, de que teria devolvido ao comprador de seu imóvel a quantia de R\$ 900.000,00. Em

razão disso, entendo que, *in casu*, o documento *Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda* deve ser considerado para fins de correta atribuição do valor da alienação.

Quanto ao valor de alienação erro na base de cálculo considerando o fator de redução do ganho de capital apurado.

Equivoca-se o contribuinte quanto ao seu entendimento que, com base na legislação pertinente, MP 2252 e depois a Lei 11.196/2005, deve ser aplicado ao imóvel o fator de redução equivalente a 4,28% ao ano, que perfaz 29,96% no período de 7 anos em que o imóvel esteve na posse e propriedade do impugnante (de 1998 a 2005).

Como já foi esclarecido anteriormente, o artigo 132 da Lei nº 11.196, de 21/11/2005, que sucedeu a MP 2.252, determina que a Lei 11.196/2005 entrou em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos desde 14 de outubro de 2005 em relação ao disposto nos artigos 38 a 40, 41 da mesma, ou seja, do artigo 41 que dispõe sobre a utilização dos fatores de redução (FR1 e FR2) pretendida pelo contribuinte.

Como a alienação do imóvel ocorreu em 2004 e a Lei 11.196 produziu efeitos somente a partir de 14/10/2005, não há como utilizar o fator de redução para ganho de capital com fato gerador anterior à sua criação.

Falta de comprovação do Acréscimo Patrimonial.

O contribuinte solicita o cancelamento do Auto de Infração por não ter havido comprovação de acréscimo patrimonial ensejador do ganho de capital com a venda do imóvel, tendo permanecido a fiscalização apenas no campo do indício, sem adentrar no campo da prova.

Alega que apenas documentos de transferência de imóvel não fazem prova do efetivo ganho de capital, retratando apenas indícios e que o Fisco não realizou qualquer diligência nem juntou aos autos comprovação de que tenha havido acréscimo patrimonial, mas tão somente documentos obtidos por meios ilícitos, não demonstrando a realização do fato gerador da obrigação tributária.

O fato gerador do imposto sobre ganho de capital é a diferença positiva entre o valor da alienação e de aquisição do imóvel. Tais valores para efeitos jurídicos são os constantes dos documentos utilizados pelo Fisco, tais como os Registros de Imóveis e os Contratos de Promessa de Compra e Venda. Tais documentos são suficientes e hábeis para comprovar as referidas operações, demonstrando que houve ganho de capital, houve uma vantagem financeira, uma disponibilidade econômica como resultado da operação. Não se trata apenas de indícios, mas de provas reais.

Desta forma não assiste razão ao contribuinte quanto sua solicitação de cancelamento do Auto de Infração por não ter havido comprovação de acréscimo patrimonial ensejador de ganho de capital com a venda do imóvel.

Multa qualificada.

A autoridade fiscal efetuou o lançamento de ofício com multa qualificada (150%) , por ter entendido que o contribuinte fiscalizado agido com a intenção de suprimir ou reduzir, deliberadamente, o tributo, caracterizando a conduta ilegal com evidente intuito de

sonegação, fraude ou simulação, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Entendo que não merece prosperar a tese do contribuinte de que ocorreu sonegação, fraude ou simulação, de modo a justificar a desqualificação da multa de ofício aplicada. No caso, compreendo que restou suficientemente caracterizada a intenção dolosa de sonegação por parte do contribuinte.

A base da argumentação da autoridade fiscal realmente é verdadeira, ou seja, os atos praticados ensejaram a diminuição irregular do recolhimento do tributo, sendo estes realizados de forma dolosa pelo contribuinte, que alterou na Escritura Pública o valor que efetivamente recebeu pelo imóvel comercializado.

A norma legal que determina a aplicação da multa de ofício qualificada é o artigo 44, I, §1º, da Lei 9.430/96, abaixo transcrito:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei no 11.488, 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei no 11.488, de 2007)

Por sua vez, assim dispõe os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 supra referidos:

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

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

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

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

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

Consoante demonstrado, nos casos de lançamento de ofício, a regra é a aplicação da multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito. Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

A fraude fiscal pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de lesar o Fisco, quando, se utilizando de subterfúgios, escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fiscal.

Dessa forma, entendo correta a qualificação da multa de ofício, aplicada no percentual de 150%.

Conclusão.

Ante o exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator