



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10510.722322/2013-30
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-011.026 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de janeiro de 2024
Recorrente CLAUDIO LUIZ DA SILVA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2009, 2010, 2011

PAF. CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. DEVIDO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. IMPROCEDÊNCIA.

Havendo comprovação de que o sujeito passivo demonstrou conhecer o teor da acusação fiscal formulada no auto de infração, considerando ainda que todos os termos, no curso da ação fiscal, foram-lhe devidamente cientificados, bem como ficou demonstrado que o interessado logrou apresentar esclarecimentos e suas razões de defesa dentro dos prazos regulamentares, prestigiando-se assim, na fase contenciosa do PAF, a ampla defesa e contraditório, com a produção de provas que entendeu necessárias e devida, não há falar em cerceamento ao direito de defesa, assim como não há falar em nulidade do lançamento

IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/98, a Lei nº 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS.

O ganho de capital na alienação de bens imóveis corresponde a diferença entre o custo de aquisição e o de alienação conforme definido na Lei nº 7.713/1988. No caso de permuta com torna em dinheiro o valor de alienação corresponde a torna.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PROVA

À autoridade lançadora cabe comprovar a ocorrência do fato gerador do imposto, ou seja a aquisição da disponibilidade econômica; ao contribuinte, cabe o ônus de provar que o rendimento tido como omitido tem origem em rendimentos tributados ou isentos, ou que pertence a terceiros. Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a provada origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer, em parte, do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade (Súmula Carf nº 2), rejeitar a preliminar e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo, João Maurício Vital (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por CLAUDIO LUIZ DA SILVA contra o Acórdão de impugnação, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre-RS (4ª Turma da DRJ/POA), que julgou parcialmente procedente o lançamento fiscal.

O Auto de infração refere-se à Imposto de Renda de Pessoa Física, anos-calendário 2008, 2009 e 2010, exercícios 2009, 2010 e 2011, no qual se apurou omissões de rendimentos caracterizadas por depósito bancário, e pela existência de ganho de capital com compra e/ou alienação de imóveis, totalizando o crédito tributário no valor de R\$ 300.274,84 referente ao principal de R\$ 150.830,27, juros de R\$ 36.321,86 e multa de R\$ 113.122,71.

A fiscalização apontou o seguinte enquadramento legal: a) Depósitos bancários de origem não comprovada: arts. 37, 38, 83 e 849 do RIR/99 e art. 58 da Lei nº 10.637/02 combinado com o art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172/66 e art. 42 da Lei nº 9.430/96. Art. 1º, inciso II (01/01/2008 a 31/12/2008) e IV (01/01/2010 a 31/12/2010) e parágrafo Único da Lei nº 11.482, de 31/05/2007; b) Ganho de Capital: Art. 21 da Lei nº 8.981/95, arts. 117, 118, 120, 121, §20, 122 a 125, 128, 129, 131, 132, 133, parágrafo único, 134, 136, 138 a 141 do RIR/99, arts. 23 e 24 da Lei nº 9.250/95 e 38 a 40 da Lei nº 11.196/05; c) Multa e Juros de Mora: a base legal encontra-se na folha 243 por período de apuração.

Após a decisão de primeira instância ter julgado parcialmente procedente a impugnação apresentada, o recorrente interpõe Recurso Voluntário nas e-fls.305/329, alegando em apertada síntese o seguinte:

Preliminar

- i) Nulidade do auto de infração alegando que há irregularidade formal na constituição do crédito, afrontando o art. 142, do CTN, e o art. 10º do Decreto 70.235/72;
- ii) Aduz que há confusão na “descrição dos fatos”; contendo vício formal;

No mérito

- iii) Aduz que é imprescindível que, para a ocorrência do art. 42, da Lei 9.430/96, deve haver o consumo da renda identificada;
- iv) Ilegalidade do lançamento efetuado com base apenas em presunções fiscais, uma vez que a presunção do art. 42, da Lei 9.430/96, deve observar os limites legais, devendo a auditoria apresentar demonstrativo da utilização, pelo titular do depósito bancário, em consumo ou aquisição de bens, para demonstrar sinais exteriores de riqueza, ou ainda comprovar que os depósitos sejam efetivamente rendimentos auferidos;
- v) Na apuração do ganho de capital, alega que o procedimento adotado pela fiscalização foi equivocado, havendo erros na identificação da correta apuração e dos valores atribuídos às operações;

Diante dos fatos narrados é o breve relatório.

Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo, bem como é de competência desse colegiado. Assim, passo a analisar o mérito.

PRELIMINAR

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Alega nulidade formal do auto de infração, indicando que há irregularidade formal na constituição do crédito, afrontando o art. 142, do CTN, e o art. 10º do Decreto 70.235/72, pois haveria confusão na “descrição dos fatos”.

No processo administrativo fiscal as causas de nulidade se limitam às que estão elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972:

"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. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 1993".

Já o art. 60 da referida Lei, menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não configuram nulidade, devendo ser sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio:

"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".

Nesse sentido, está pacificado em nossos Tribunais o princípio *pas de nullité sans grief*, ou seja: não há nulidade sem prejuízo.

No presente caso, verifica-se que a recorrente teve ciência de todos os fatos que estavam sendo apontados, pois respondeu a todo questionamento da fiscalização, bem como indicou elementos solicitados para as conclusões do lançamento. Apresentou defesa e foi notificado dos demais atos administrativos, incluindo recurso e demais manifestações, quanto ao que foi apurado no processo administrativo fiscal.

No que diz respeito à ampla defesa e contraditório, registra-se que é pelo Processo Administrativo Fiscal - PAF que a Fazenda Pública se utiliza para cobrar legalmente seus créditos, sendo eles de natureza tributária ou não.

A legislação obriga o agente fiscal a realizar o ato administrativo, verificando assim o fato gerador e o montante devido, determinar a exigência da obrigação tributária e sua matéria tributável, confeccionar a notificação de lançamento e checar todas essas ocorrências necessárias para a constituição do crédito público, realizando as necessárias fiscalizações e procedimento de cobrança, quando da identificação da ocorrência do fato gerador, sendo legítima a lavratura do auto de infração em conformidade com o art. 142, do CTN e com o art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, conforme dispositivos *in verbis*:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

"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".

DECRETO n.º 70.235/72.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá 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".

Verifica-se dos autos que os procedimentos administrativos foram devidamente realizados sem mácula ou nulidade, dentro do processo administrativo fiscal (rito processual).

O PAF – Processo Administrativo Fiscal é orientado por fases, que se inicia pelo ato da fiscalização realizada pela autoridade administrativa (e pela ordem do MPF), da qual realiza as atividades e procedimentos necessários para obter as informações pertinentes na constituição do crédito devido, conforme determina o artigo 196, do CTN, conforme transcrição abaixo:

“Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas”.

Assim, a autoridade administrativa tem o poder-dever de realizar diligências que entender devidas para verificar o levantamento de todas as informações necessárias, desde que permitidas em lei, para a respectiva busca da verdade material sobre os fatos em relação a obrigação tributária a ser cumprida, podendo examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, movimentações financeiras, papéis e feitos comerciais ou fiscais dos contribuintes.

Apesar das ações de fiscalização possuírem caráter investigatório e inquisitório, realizando procedimentos unilaterais, de obediência obrigatória, que não é absoluta, o desfecho do PAF alberga os princípios da ampla defesa e contraditório, pois existe nele a possibilidade do contribuinte se manifestar, impugnar, apresentar provas, e contestar todo o apontamento realizado.

O PAF, como em diversos procedimentos, é constituído de fases, e nesse sentido existe uma espécie de *fase não contenciosa*. Para melhor explicar é de se transcrever a lição de Hugo de Brito Machado, do qual explica:

"A determinação do crédito tributário começa com a fase não contenciosa, que é essencial no lançamento de ofício de qualquer tributo. tem início com o primeiro ato da autoridade competente para fazer o lançamento, com o objetivo de constituir o crédito tributário. Tal ato há de ser necessariamente escrito, e deve ser levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária correspondente, posto que só assim pode ser considerado completo. Em outras palavras: o ato inicial da fase não contenciosa da constituição do crédito tributário completa-se quando é levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária, aquele contra quem o ato é praticado e tem, portanto, interesse em se manifestar contra ele". MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria Geral do direito tributário*. Editora Malheiros, São Paulo, 2015, pág 411).

Portanto, diferentemente do que alega o recorrente, no sentido de não haver ampla defesa e contraditório na constituição do crédito, com cerceamento seu direito, o processo administrativo fiscal em algum momento deve ser constituído para aí sim ser contestado, se for o caso, com a finalidade de fazer coisa julgada material administrativa, consoante a reunião de um conjunto probatório. São procedimentos necessários para apurar e constatar as irregularidades e possíveis fraudes que possam vir a ocorrer no recolhimento dos tributos, em consonância com as normas imbuídas na Constituição Federal brasileira. Tal procedimento é conhecido como controle interno, ou autocontrole da legalidade do ato administrativo fiscal na administração dos tributos federais.

Ademais, não foram, efetivamente, apontados quais prejuízos teria tido o recorrente, sendo que esse conseguiu apresentar toda sua defesa aos fatos identificados.

Nesses termos, estando o auto de infração formalmente perfeito, com a discriminação precisa do fundamento legal sobre a determinação da obrigação tributária, e acessórios, os juros de mora, a multa e a correção monetária, revela-se inviável falar em nulidade, não se configurando qualquer óbice ao desfecho da demanda administrativa, uma vez que não houve elementos que possam dar causa ao cerceamento do direito de defesa que possa gerar a nulidade alegada ou anulação do crédito fiscal.

Assim, não acolho as preliminares alegadas.

OMISSÃO DE RENDIMENTO POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS

A fiscalização considerou omissão de rendimentos sobre os valores creditados em conta corrente, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações

Conforme relatório fiscal, a autoridade administrativa constituiu crédito tributário pela presunção legal de omissão de rendimentos decorrente de depósitos de origem não comprovada. Nesse sentido, o lançamento tem por fundamento o art. 42, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, assim transcrito:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e 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.

Nesse sentido, a Súmula CARF n.º 38 (vinculante) assim dispõe:

Súmula CARF n.º 38 O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário

Por sua vez, o recorrente alega que: “*nem todo ingresso financeiro é acréscimo patrimonial, tem que analisar cada caso concreto para verificar se houve ou não este acréscimo. E os depósitos bancários por si só não caracterizam renda*”. Ainda, aduz que a movimentação financeira por si só não é capaz de dar lastro ao lançamento fiscal, bem como realizou consistentes alegações sobre a falta de fundamentação de constituição do crédito fiscal, apontando legislação, jurisprudência e doutrina do entendimento do seu direito para cancelar o crédito fiscal.

Contudo, como bem descrito pela decisão de primeira instância, não há nos autos nenhum documento que comprovasse os fatos narrados pelo recorrente, entendendo que tais argumentos, sem lastro capaz de afastar os apontamentos de omissão de rendimento feitos pela fiscalização, acabam sendo meras alegações, desprovidas de provas idôneas que possam confirmar o direito alegado pelo recorrente.

Diferentemente do que entende o recorrente o conceito de renda e rendimento ou a sua disponibilidade decorre da interpretação fiel aos dispositivos acima citados. Para Hugo de Brito Machado, a renda é definido da seguinte forma:

“Renda é sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois. Os demais acréscimos patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são proventos. (...) Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CNT adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo (...)”¹.

Assim, renda é o acréscimo patrimonial derivado do capital ou do trabalho, podendo ser a soma de ambos. Portanto, para que já incidência do IR tem que haver disponibilidade econômica, que nada mais é do que possibilidade de usar ou dispor de dinheiro ou “coisas” conversíveis. Já a disponibilidade jurídica é a disposição de direito de créditos, ou seja “ter” o direito de forma abstrata.

Sobre a “disponibilidade” de renda, Ricardo Mariz ensina que:

“Disponibilidade representa a possibilidade que o proprietário do patrimônio tem de ter as rendas ou os proventos para fazer com eles o que bem entender, nos limites da lei reguladora do uso da propriedade de qualquer bem.

Mas também há um consenso jurídico mais específico para o termo, o qual pode ser encontrado no art. 1.228, do código Civil, *in verbis*:

Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

Nesse dispositivo, o verbo “dispor” é usado no sentido de alienação da coisa, aliás, no mesmo sentido em que ele também é empregado em outras normas do código, tais como as do art. 213, 537, 1.335, inciso I, 1.449, inciso II (...)

A disponibilidade, portanto, também implica o poder de alienar o bem a qualquer título.

Contudo, o que mais relevante se pode observar é a que a disponibilidade é um dos atributos da propriedade, tanto quanto os atributos de usar e gozar da coisa de que se é proprietário (...).

Ora sob qualquer ângulo de visão, a disponibilidade a que alude o art. 43 do CTN corresponde aos atributos da propriedade previstos no art. 1.228 da lei civil, que são a possibilidade de alienar a coisa representativa da renda, ou melhor, o objeto do direito em que a renda se constitui (o dinheiro, o título de crédito, outro bem material ou imaterial), ou os direitos de usá-lo e dele gozar, além do direito de defesa do mesmo contra terceiros.²”

A jurisprudência desse conselho é pacífica, quanto ao tema:

Ementa(s)

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

Ano-calendário: 2004

¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29, ed. Malheiros, São Paulo, 2009, pp. 314.

² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: IBDT, volume 1, 2020, páginas 364/365.

REQUISIÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. INOCORRÊNCIA.

Com o julgamento definitivo do RE 601.314 pelo STF, em 24/02/2016, com repercussão geral reconhecida, foi fixado o entendimento acerca da constitucionalidade da Lei Complementar 105/2001, bem como sua aplicação retroativa, não havendo que se falar em obtenção de prova ilícita na Requisição de Movimentação Financeira às instituições de crédito.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. RENDIMENTOS OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO.

Caracterizam-se como omissão de rendimentos, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Tratando-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova ao contribuinte. Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.

Devem ser excluídos da base de cálculo do tributo os valores já oferecidos à tributação.

MULTA AGRAVADA. AUSÊNCIA DE ATENDIMENTO DA INTIMAÇÃO. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Não cabe o agravamento da multa de ofício em caso de não atendimento da intimação para prestar esclarecimentos, nos casos em que já há o ônus de produção de prova em contrário, sob pena de se presumir a omissão de rendimentos constante de depósitos bancários de origem não comprovada.

(Acórdão n.º 1302-002.618, Sessão de julgamento de 12/03/2018, Conselheiro Relator Rogerio Aparecido Gil, 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária).

Ademais, a Súmula CARF n.º 26, assim dispõe:

“A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada”. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Vale lembrar ainda que a comprovação da origem dos recursos deve se dar de forma individualizada, ou seja, há que existir correspondência de datas e valores constantes da movimentação bancária com os documentos apresentados, a fim de que exista certeza inequívoca da procedência das importâncias movimentadas, segundo o que dispõe o § 3º do art. 42, da Lei 9.430/1996.

Cabe ressaltar que o saldo de um ano-calendário não é passível de utilização ao ano seguinte, ou seja, o saldo de um exercício não é prova de valores a satisfazer a movimentação da origem do exercício seguinte, **onde a fiscalização faz a confrontação dos fluxos de origens e de aplicações de recursos, excluindo a presunção quando constata a destinação do recurso.**

Com isso, verifico que não houve por parte do contribuinte a análise individualizada, tanto na impugnação quanto em seu recurso, dos valores identificados na apuração fiscal, decorrentes dos depósitos bancários.

Assim, verificada a omissão de rendimentos sem que se tenha havido a comprovação da origem dos valores, apesar da tentativa do recorrente em demonstrar a licitude

das operações, faltaram documentos hábeis e idôneos para dar lastro às suas alegações, devendo o lançamento deve ser mantido por falta de comprovação de sua origem.

Em processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do contribuinte ora recorrente. Neste sentido, prevê a Lei nº 9.784/99 em seu art. 36:

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

Em igual sentido, temos o art. 373, inciso I, do CPC:

“Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”.

Encontra-se sedimentada a jurisprudência deste Conselho neste sentido, consoante se verifica pelo *decisum* abaixo transcrito:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano- calendário: 2005

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

(...)

(Acórdão nº 3803004.284 – 3ª Turma Especial. Sessão de 26 de junho de 2013, grifou-se).

A prova deve ser juntada aos autos pelo contribuinte, pois não é ônus da administração pública ou da Fazenda a busca de provas do direito alegado pelo recorrente. Se o fisco tem a possibilidade legal de exigir o tributo com base na presunção legal, não faz sentido impor ao fisco o dever de provar que a presunção em seu favor não pode subsistir. É elementar que a prova para infirmar a presunção deve ser produzida por quem tem interesse na demanda, que no caso é o contribuinte.

Na busca da verdade material, princípio este vinculado ao processo administrativo fiscal, forma o julgador seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, conclusiva por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

Verifica-se dos autos que os procedimentos administrativos foram devidamente realizados sem mácula ou nulidade, dentro do processo administrativo fiscal (rito processual).

Assim, não assiste razão o recorrente.

DO GANHO DE CAPITAL

O imposto de renda tem como fato gerador a disposição de renda, conforme dispositivos citados abaixo, em especial no artigo 43, da Lei, lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966-CTN, e demais legislações, conforme transcrição abaixo:

Lei nº 5.172/66

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

"Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei".

Já os artigos 21 a 23, da Lei nº 8.981/95, aplicados à época do fato gerador, dispõe sobre o ganho de capital:

Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do Imposto de Renda, à alíquota de quinze por cento.

§ 1º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos.

§ 2º Os ganhos a que se refere este artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do Imposto de Renda na declaração de ajuste anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.

Art. 22. Na apuração dos ganhos de capital na alienação de bens e direitos será considerado como custo de aquisição:

I - no caso de bens e direitos adquiridos até 31 de dezembro de 1994, o valor em Ufir, apurado na forma da legislação então vigente;

II - no caso de bens e direitos adquiridos a partir de 1º de janeiro de 1995, o valor pago convertido em Ufir com base no valor desta fixado para o trimestre de aquisição ou de cada pagamento, quando se tratar de pagamento parcelado.

Conforme lesiona Ricardo Mariz de Oliveira: “acréscimo patrimonial é o próprio objeto da incidência do imposto de renda, segundo a norma complementar definidora do seu fato gerador, de modo que o patrimônio apresenta-se como parte integrante e essencial desta hipótese de incidência tributária, pois é a partir dele que se pode determinar a ocorrência ou não do acréscimo visado pela tributação ³”.

No presente caso, o relatório fiscal identificou nas e-fls. 218, ganho de capital em razão da operação de compra e venda de imóveis, resultando na incidência do IR.

Foram identificados pela fiscalização, a movimentação apurada em três imóveis, que passo a analisar.

Imóvel de matrícula nº 63.208 – Localizado em Aracaju-SE

Nesse caso, a autoridade fiscal apurou o ganho de capital de R\$ 6.400,00, tendo o redutor da Lei nº 11.196/2005, correspondente ao ganho de R\$ 6.267,52 e ao imposto de R\$940,12 conforme Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital, exercício 2011, ano-

³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: IBDT, volume 1, 2020, página 49.

calendário 2010. Conforme informação fiscal, para obtenção deste imposto foi utilizado o programa Ganhos de Capital do ano-calendário 2010.

O recorrente alega que houve equívoco das autoridades lançadora e julgadora de primeira instância, pois conforme as fls. 218/219, foi considerada o valor de R\$ 112.786,56 como custo de aquisição do imóvel, não considerando o custo informado pelo contribuinte, destacado nos documentos por ele apresentados, conforme se verifica do termo de compromisso de compra e venda e contrato com a Caixa Econômica Federal, o valor de aquisição de R\$ 180.000,00. Informa que o registro imobiliário também constou a referida quantia.

De fato o valor do custo do imóvel, pelo sujeito passivo, ocorreu na quantia citada de R\$ 180.000,00, e a venda realizada ocorreu pela quantia de R\$ 190.000,00, conforme descrito pelo registro do cartório de imóvel juntado nas e-fls. 84/87.

Quanto a esses fatos, a decisão de piso concluiu pelo seguinte:

“(…) Quanto ao imóvel de matrícula nº 63.208 verifica-se através da averbação de nº 4, Contrato de Compra e Venda entre o contribuinte e a Construtora Santa Maria Ltda., CNPJ nº 16.190.886/0001-13, que o preço de aquisição foi de R\$183.600,00, valor da compra acrescido do ITBI (R\$3.600,00), independente do pagamento dos recursos próprios de R\$70.000,00 terem sido efetuado à construtora. Em 25/10/2010 o referido imóvel foi adquirido por Denis Jacinto de Araújo e Cristiane Macieira Buonafina de Araújo por R\$190.000,00”.

Pois bem, destaca-se que controvérsia gira em torno da quantia do imóvel negociada, o que gerou o acréscimo patrimonial, e, conseqüentemente, o imposto a ser recolhido, mas que foi omitido à RFB.

Conforme descrito pela decisão de primeira instância, de fato houve uma diferença na venda do imóvel adquirido, e que, inclusive, a fiscalização abateu o valor do imposto de transmissão de propriedade – ITBI, na respectiva aquisição de R\$ 3.600,00.

Com isso, o valor do imóvel pelo recorrente, de R\$ 180.000,00, teve como custo total de R\$ 183.600,00. Assim, referente à operação realizada foi subtraído ao custo final de aquisição na venda realizada para Denis Jacinto de Araújo e Cristiane Macieira Buonafina, que comprovadamente ocorreu na quantia de R\$190.000,00 (e-fl. 31), e que gerou o ganho de capital de R\$ 6.400,00, tendo o redutor da Lei 11.196/2005, e que bem descrito acima obteve o resultado de R\$ 6.267,52, gerando o imposto de R\$ 940,12.

Salvo melhor juízo, esses documentos foram apresentados pelo próprio recorrente que tentou dar interpretação diversa da operação realizada. Apesar da pouca diferença encontrada entre autoridade fiscal e sujeito passivo, pode ser constatado que alienação fiduciária postulada pelo contribuinte, foi cancelada para que fosse promovida alienação fiduciária do novo proprietário, Sr. Denis Jacinto de Araújo.

Possivelmente a forma que poderia afastar essa constatação, seria o prejuízo tido pelo sujeito passivo com os custos da sua própria aquisição com a alienação fiduciária, como juros e outros possíveis encargos, que pudessem constatar algum tipo de prejuízo, já que também o ITBI levou em consideração a base de cálculo no valor de R\$ 190.000,00, informado na mesma matrícula (e-fl. 31).

Contudo, de igual forma, o recorrente chega à mesma conclusão ao dizer que *“aplicando os valores corretos no programa de ganho de capital, obtém-se o ganho tributável de R\$ 6.267,52, com o imposto devido de R\$ 940,12”*. Assim, a decisão de piso acolheu

parcialmente as alegações do recorrente, auferindo o valor do IR em conclusão idêntica ao do contribuinte.

Assim, correta a análise da DRJ de origem.

Imóvel de matrícula nº 28.281

Com referência a esse imóvel, a fiscalização identificou operação de permuta com torna em dinheiro.

Para efeitos tributários, considera-se permuta toda e qualquer operação que tenha por objeto a troca de uma ou mais unidades imobiliárias, prontas ou a construir, por outra ou outras unidades imobiliárias, ainda que ocorra, por parte de um dos proprietários-contratantes, o pagamento de parcela complementar, em dinheiro, comumente denominada torna. O que é o caso dos autos.

A apuração fiscal se deu pela seguinte operação identificada, tendo a seguinte constatação:

Esse imóvel foi adquirido em 31/03/2011, pelo valor de R\$ 451.000,00, por meio de Carta de Arrematação nº CTA.0004.000007-5/2011, tendo sido pago o ITBI no valor de R\$ 10.360,00, conforme consta no registro "R.24", de 02/08/2011. Com isto, o custo de aquisição apurado foi de R\$ 461.360,00. Tal imóvel foi alienado em 16/09/2011, sendo o valor da torna, de R\$ 350.000,00, recebido através de TED, em 09/09/2011, conforme Escritura Pública de Permuta de Bens com Torna, assentada no Livro nº 380, folhas 155/156, do Cartório do 3º Ofício da Comarca de Aracaju.

De acordo com o parágrafo 3º do artigo 123 do RIR/99 e com o inciso V do artigo 19 da Instrução Normativa SRF nº 84/2011, na permuta, com recebimento de torna em dinheiro, o valor da alienação corresponde ao valor da torna. Assim, quanto a esse imóvel, o valor da alienação foi de R\$ 350.000,00 - valor da torna recebida.

De acordo com o parágrafo 3º do artigo 123 do RIR/99 e com o inciso V do artigo 19 da Instrução Normativa SRF nº 84/2011, na permuta, com recebimento de torna em dinheiro, o valor da alienação corresponde ao valor da torna. Assim, quanto a esse imóvel, o valor da alienação foi de R\$ 350.000,00 - valor da torna recebida.

Inserindo-se os dados do custo de aquisição e de alienação do imóvel no Programa de Apuração de Ganhos de Capital da RFB, verifica-se que o ganho de capital tributável referente a esse imóvel é de R\$ 147.333,51, conforme folha 01 do Anexo IV deste relatório. No respectivo

A torna em dinheiro possuía regulamentação nos artigos 121 a 123 do Decreto nº 3.000/99 (RIR) e, aplicados à época do fato gerador, como segue:

“Art. 121. Na determinação do ganho de capital, serão excluídas (Lei nº 7.713, de 1988, art. 22, inciso III):(...)

§ 2º No caso de permuta com recebimento de torna, deverá ser apurado o ganho de capital apenas em relação à torna.(...).

Art. 123. Considera-se valor de alienação (Lei nº 7.713, de 1988, art. 19 e parágrafo único):

(...)

§ 3º Na permuta, com recebimento de torna em dinheiro, será considerado valor de alienação somente o da torna recebida ou a receber.

Conforme se verifica do dispositivo acima, o valor considerado para tributação do IR na permuta diz respeito somente à torna recebida, considerando esse o valor da alienação.

Com isso, correto o cálculo da fiscalização, não devendo ser considerado a torna de R\$ 138.640,00 informada pelo recorrente, mas sim o ganho de capital de R\$ 147.333,51 identificado como o cálculo correto na apuração do imposto.

Imóvel de Matrícula nº 16.347

Por fim, o imóvel de matrícula de n.º 16.347, teve considerado como ganho de capital a quantia de R\$ 30.923,47, mediante o redutor da Lei n.º 11.196/2005, já que, este imóvel foi arrematado pelo contribuinte em 10/02/2011 pelo preço de R\$60.800,00 e pago o ITBI no valor de R\$2.400,00, portanto, o preço de aquisição é de R\$63.200,00. Tal imóvel foi alienado em 02/09/2011 para Genario José do Nascimento, pelo valor de R\$95.000,00 (doc. 67, Av. 12) o que corresponde a um ganho de capital no valor de R\$31.800,00 (e com o redutor da Lei mencionada, chega-se à quantia informada no início do tópico).

Nesse item, o recorrente alegou que as informações do fisco estariam desatualizadas, e que teria a informação de que, segundo o relatório fiscal, o imóvel seria descrito apenas como um terreno e com endereço desatualizado. Aqui o recorrente não informa qual seria o ganho de capital que entenderia ser devido, apenas que com a desatualização das informações não seria possível concluir pelo respectivo ganho de capital.

Assim, entendo em que não havendo prova em contrário, capaz de afastar a constatação do ganho de capital também para esse imóvel revendido, entendo que a acusação fiscal está correta.

Nesse sentido, acompanho a decisão de primeira instância, já que a prova do direito é de quem alega e nesse caso, caberia à recorrente apresentar as provas de sua alegação, uma vez que em processo tributário o ônus da prova é do contribuinte, quando acusado. Fato esse que não ocorreu.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade de Lei, não acolher as preliminares arguidas, e no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO, promovendo a manutenção da decisão de primeira instância.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha
Relator