



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10725.000539/2004-89
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-004.525 – 2ª Turma
Sessão de 26 de outubro de 2016
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INES SIMOES DE MELLO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002

BENS IMÓVEIS. CUSTO DE AQUISIÇÃO. BENFEITORIAS. CÔMPUTO.

Para serem consideradas custos e entrarem no cálculo do ganho de capital, é necessário que sejam atendidos, cumulativamente, os seguintes requisitos, no caso de benfeitorias: (a) que as benfeitorias e seus custos sejam incluídos na declaração de bens no ano-calendário da aplicação; (b) que sejam comprováveis.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as Conselheiras Patrícia da Silva e Ana Paula Fernandes (relatora), que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra.

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Pública face ao acórdão 2101-01.109, proferido pela 1ª Turma Ordinária / 1ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se o presente processo de Auto de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF, fls. 31/33, lavrado em 30 de junho de 2004, em decorrência de falta de recolhimento do imposto sobre ganhos de capital, referente à alienação de bens imóveis, verificada no ano-calendário de 2001, no valor total de R\$ 132.528,58, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal, fls. 38/43.

A Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 52/54, alegando, em síntese, que, não se justificar a apuração que deu margem à lavratura do auto, uma vez que todas as despesas que integram o "custo dos imóveis", estão lastreadas em documentos hábeis, não sendo demais ressaltar que a Autuada, quando instada, os apresentou à fiscalização, o que se depreende até mesmo do termo de verificação fiscal. Ao final, requereu também que lhe fosse deferido vista das planilhas noticiadas no termo de fiscalização, uma vez que certamente ali deveria constar as parcelas das despesas lançadas pela Autuada a título de custo e glosadas pelo Agente fiscalizador.

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro II (RJ), fls. 588/604, por maioria de votos, julgou procedente em parte o lançamento, restando ementado:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2001

GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO IMÓVEL.

Podem integrar o custo de aquisição os dispêndios com a construção, ampliação e reforma, desde que, além de comprovados com documentação hábil e idônea, tenham sido incluídos na declaração de bens e direitos do alienante.

GANHO DE CAPITAL. DATA DA ALIENAÇÃO. ESCRITURA PÚBLICA.

A escritura pública, lavrada em notas de tabelião, é documento dotado de fé pública, fazendo prova plena. Assim, a alegação apresentada de que a data de recebimento do preço de venda não é aquela constante do documento público deve ser acompanhada de prova robusta e concreta que não suscite quaisquer dúvidas acerca da forma como a operação se efetivou.

Lançamento Procedente em Parte”

A Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, fls. 611/621, trazendo, em síntese, os seguintes argumentos, corroborando os já ventilados em sede de impugnação: a) Com relação à Chácara nº 15 – Parque Francisco Alves Machado: a.1) lote de nº 07 e 09: não concorda com a exclusão de dedução de despesas com cópias reprográficas, aquisição de colchões e taxa recolhida ao CREA, referindo-se, na verdade, a dispêndios com construções, amoldando-se, portanto, ao art. 17, I, “a”, da IN SRF nº 84; afirma, ainda, que o rol contido nesse dispositivo não é taxativo, como se vê do inciso “h”; foi erroneamente excluída a despesa com corretagem (fl. 540), porquanto há expressa previsão legal, no inciso “c”; devem ser aceitos os documentos rejeitados por não conterem a discriminação da pessoa física compradora ou a data de sua emissão. Subsidiariamente, deve ser considerado o valor constante na certidão expedida pelo Cartório do 2º Ofício de Macaé, quando da averbação da referida construção; a.2) lote de nº 04: em 2000 foi celebrada promessa particular de compra e venda do imóvel, tendo sido ajustado que a parte remanescente do valor avençado seria paga no momento de lavratura da escritura de compra e venda, o que ensejaria o pagamento de outro DARF, motivo pelo qual o valor principal foi pago em 2000, e devidamente declarado em 2001, e a parte remanescente em 2001; a.3) lotes de nº 06 e 08: é irrelevante a ausência de registro desses dispêndios na DIRPF; a.4) lote de nº 13: Em relação a este imóvel, a i. Turma de Julgamento enganou-se ao afirmar que não houve declaração dos custos de aquisição, incluídos aqueles atinentes a benfeitorias. b) com relação à Planilha nº 10 – Lote nº 21 – quadra F: novamente deve ser aplicado o entendimento de que despesas de água, luz e IPTU em atrasos podem e devem ser enquadradas na alínea “h” do artigo 17, I, IN SRF 84/01, em razão do emprego da expressão “etc.”, bem como a IN SRF 84 foi editada em momento posterior à Lei 9.532/97, deixando de exigir os requisitos formais daquela; c) o acórdão recorrido foi omissos quanto às alegações de fls. 242/244, pugnando-se pela sua análise.

A 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 678/688, deu provimento parcial ao recurso voluntário, ficando assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Exercício: 2002.

IRPF. GANHO DE CAPITAL. VALOR DE AQUISIÇÃO. BENFEITORIA. IN SRF Nº 84/01. INTELIGÊNCIA.

De acordo com o caput do art. 17 da IN SRF nº 84/2001, podem integrar o custo de aquisição os dispêndios com a construção, ampliação e reforma, desde que cumpridos, cumulativamente, os seguintes requisitos: (i) comprovados mediante documentação hábil e idônea e (ii) incluídos na declaração de bens e direitos do alienante, muito embora, quanto a este último requisito, possam ser aceitos, excepcionalmente, valores devidamente comprovados que não tenham sido declarados.

IRPF. GANHO DE CAPITAL DECORRENTE DE DESAPROPRIAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

“Não incide o imposto sobre a renda das pessoas físicas sobre os valores recebidos a título de indenização por desapropriação” (Súmula CARF n. 42).

Recurso parcialmente provido.

Foram interpostos recursos por ambas as partes, os quais seguiram para exame de admissibilidade.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, às fls. 695/697, a 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **deu seguimento do recurso**, por entender ser possível caracterizar a divergência, haja vista que as matérias discutidas são coincidentes, e as decisões divergem. A divergência seria na parte em que a decisão recorrida teria admitido, para efeitos da composição do custo de aquisição, o valor de R\$ 28.331,00, a título de terraplanagem, construção de muros e calçamentos, referente aos lotes nºs 06, 08 e 13 do Bairro da Glória, e o valor de R\$ 70.000,00 referente aos lotes 12, 13, 14, 15, 18, 19 e 20 do Parque Francisco Alves Machado (Chácara nº 15), **mesmo não estando incluídas na declaração de bens da Contribuinte as mencionadas benfeitorias e seus custos**. O acórdão paradigma afirma que as benfeitorias e seus custos **devem estar incluídos na declaração de bens no ano-calendário da aplicação**. **Para o relator do acórdão recorrido, tal interpretação restaria forçosa, haja vista não existir tal limitação no caput art. 17 da IN SRF n.º 84 de 2001**.

Após Despacho de fl. 705, a DRF de Macaé/RJ apresentou Revisão de Ofício do Auto de Infração, às fls. 708/712, para refazer os cálculos, haja vista o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial.

Às fls. 717/726, a Contribuinte apresentou contrarrazões.

Às fls. 768/775, a Contribuinte também apresentou Recurso Especial, versando sobre (a) descon sideração de diversos custos com a construção dos imóveis situados nos lotes nºs 07 e 09; e (b) negativa de validade ao instrumento particular de promessa de compra e venda, relativa ao lote nº 04, todos os lotes pertencentes à Chácara nº 15 do Parque Francisco Alves Machado.

No Exame de Admissibilidade do Recurso Especial da Contribuinte, às fls. 827/834, a 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **negou seu provimento: em relação à primeira matéria, descon sideração de diversos custos**, a contribuinte não procedeu à demonstração analítica, com indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divergiriam de pontos específicos no acórdão recorrido (Ricarf, art. 67, § 8º). Ainda, o Acórdão paradigma 2803-004.044 não diverge do recorrido, pois versa sobre matéria estranha, já que não trata da comprovação de benfeitorias que integram o custo de aquisição de imóvel para apuração de ganho de capital (acórdão recorrido), mas de contribuição previdenciária cujo fato gerador (a remuneração da mão de obra) foi apurado por aferição indireta através do Custo Unitário Básico (CUB). Por sua vez, o Acórdão 2102-003.023 é convergente com o acórdão recorrido no que trata da apuração do custo de construção: em ambos acórdãos considerou-se que o custo da construção deveria ser comprovado por meio da apresentação das notas fiscais de aquisição de materiais, recibos/notas fiscais de prestação de serviços e comprovantes de pagamentos junto aos órgãos controladores. **Quanto à segunda matéria, negativa de validade ao instrumento particular de promessa de compra e venda, relativa ao lote nº 04 da Chácara nº 15 do Parque Francisco Alves Machado**, também não foi realizada demonstração analítica, com indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divergiriam de pontos específicos no acórdão recorrido (Ricarf, art. 67, § 8º). Assim, por tais motivos, negou-se provimento ao Recurso Especial da Contribuinte, por não atender aos pressupostos de admissibilidade, com o quê concordou a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, às fls. 835/836.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

Ambos os Recursos Especiais interpostos são tempestivos, porém somente o recurso protocolado pela Fazenda Pública atendeu os demais pressupostos de admissibilidade, motivo pelo qual somente este foi admitido para análise desta Corte Especial.

Trata-se o presente processo de Auto de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF, fls. 31/33, lavrado em 30 de junho de 2004, decorrente de falta de recolhimento do imposto sobre ganhos de capital, referente à alienação de bens imóveis, verificada no ano-calendário de 2001, no valor total de R\$ 132.528,58, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal, fls. 38/43.

O Acórdão recorrido deu provimento parcial ao recurso voluntário, entendendo que (objetivamente para fins do presente análise), de acordo com o *caput* do art. 17 da IN SRF n.º 84/2001, podem integrar o custo de aquisição os dispêndios com a construção, ampliação e reforma, desde que cumpridos, cumulativamente, os seguintes requisitos: (i) comprovados mediante documentação hábil e idônea e (ii) incluídos na declaração de bens e direitos do alienante, muito embora, quanto a este último requisito, possam ser aceitos, excepcionalmente, valores devidamente comprovados que não tenham sido declarados.

O Recurso Especial, apresentado pela Fazenda Pública trouxe para análise a divergência entre o Acórdão paradigma, com entendimento em sentido diametralmente oposto ao do Acórdão recorrido, **dando seguimento do recurso**, por entender ser possível caracterizar a divergência, haja vista que as matérias discutidas são coincidentes, e as decisões divergem. A divergência seria na parte em que a decisão recorrida teria admitido, para efeitos da composição do custo de aquisição, o valor de R\$ 28.331,00, a título de terraplanagem, construção de muros e calçamentos, referente aos lotes nºs 06, 08 e 13 do Bairro da Glória, e o valor de R\$ 70.000,00 referente aos lotes 12, 13, 14, 15, 18, 19 e 20 do Parque Francisco Alves Machado (Chácara nº 15), **mesmo não estando incluídas na declaração de bens da Contribuinte as mencionadas benfeitorias e seus custos**. O acórdão paradigma afirma que as benfeitorias e seus custos **devem estar incluídos na declaração de bens no ano-calendário da aplicação. Para o relator do acórdão recorrido, tal interpretação restaria forçosa, haja vista não existir tal limitação no caput art. 17 da IN SRF n.º 84 de 2001.**

No acórdão recorrido, o conselheiro ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, esclareceu satisfatoriamente, motivo pelo qual adoto seu posicionamento, por que aceita a dedução do valor das benfeitorias mesmo que não apontadas previamente na declaração de bens, nos seguintes termos:

A meu ver, merece reforma a decisão recorrida quanto a essa questão. O julgador *a quo* aduziu ser decorrência lógica da exegese do *caput* do art. 17 da IN SRF n.º 84/01 que somente podem integrar o custo de aquisição as benfeitorias que se limitem ao valor registrado na declaração de bens do alienante.

Assim, a seu ver, se as benfeitorias, para serem consideradas e aceitas como tais devem constar da declaração, restaria forçoso concluir que serão aceitas tão somente as constantes da declaração.

Ora, a limitação constante do art. 17 da IN SRF n.º 84/01 não possui fundamento, essencialmente por dois motivos:

(i) não há nenhum dispositivo legal que limite o custo de aquisição aos valores declarados na declaração de ajuste, portanto entendimento no sentido contrário acarreta ofensa ao princípio da legalidade;

(ii) ainda que assim não fosse, interpretar a IN 84/01 no sentido de vedar ao contribuinte a comprovação efetiva dos custos de aquisição seria violar a legalidade estrita e a tipicidade, por meio da vulneração ao princípio da verdade material.

Diante do exposto, restando devidamente comprovados os gastos incorridos pela contribuinte, exatamente como se deu no presente caso, faz-se mister aceitá-los, elevando, destarte, os valores unitários para R\$ 10.000,00, totalizando R\$ 70.000,00 para os sete lotes supramencionados.

Ainda neste sentido, embora o §8 do art. 128 do RIR (Decreto 3000/99) se refira a benfeitorias declaradas, considero que o Decreto não pode extrapolar a limitação de direito que não restou imposta especificamente pela Lei.

Observo aqui, que em recente voto da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, o conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, no acórdão n. 2201002.769 – também se ateve a necessidade de comprovação das benfeitorias, independentemente da sua inclusão na declaração de bens, nos seguintes termos:

Quanto ao cômputo adicional de custo de benfeitorias e do custo de corretagem na alienação, ao analisar os documentos acostados às fls. 233 a 246 e 262 a 273, alinho-me aqui aos argumentos já tecidos pelo recorrido quanto à insuficiência de meros recibos como prova suficiente de pagamentos de benfeitorias e/ou de corretagem para fins de acréscimo ao custo das propriedades vendidas, não havendo, ainda, no caso:

a) qualquer prova da atuação do emitente do recibo de efl. 233 como corretor de imóveis (tais como o seu registro junto ao CRECI);

b) qualquer prova que pudesse estabelecer a realização da mencionadas benfeitorias.

Noto que não há sequer a vinculação, através de coincidência de datas e valores, entre os recibos de corretagem e benfeitorias e os débitos constantes dos extratos de fls. 264 e 270, para o ano-calendário de 2006.

Assim, diante do exposto, também nego provimento ao Recurso do contribuinte também quanto ao custo adicional pleiteado a título de benfeitorias e custo de corretagem.

E sendo assim, considero que para dedução do valor das benfeitorias não há necessidade de que estas constem previamente na declaração de bens do alienante, **mas é**

eminente necessário que estas restem comprovadas com documentação hábil e idônea, conforme já foi atestado pela instância ordinária, sendo assim não merece reforma o acórdão recorrido, que assim decidiu:

Pelo exposto, voto no sentido de DAR PARCIAL provimento ao recurso voluntário, para admitir para efeitos da composição do custo de aquisição os seguintes valores: (i) R\$ 231,53, a título de taxa paga ao CREA (fl. 472, após remuneração), relativa aos lotes 7 e 9 do Parque Francisco Alves Machado; (ii) R\$ 2.626,00, a título de honorários pagos pela corretagem (fl. 470), relativos aos lotes 7 e 9 do Parque Francisco Alves Machado; (iii) R\$ 28.331,00, a título de terraplenagem, construção de muros e calçamentos, incorridos com relação aos lotes n.os 06, 08 e 13 do Bairro da Glória; e (iv) R\$ 10.000,00, para cada um dos lotes 12, 13, 14, 15, 18, 19 e 20 do Parque Francisco Alves Machado, bem como excluir da tributação o ganho de capital relativo ao lote n. 21, quadra F, da Granja dos Cavaleiros, em virtude da aplicação da Súmula CARF n. 42.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para no mérito negar-lhe provimento.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

Voto Vencedor

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Redator designado

Com a devida vênia ao posicionamento da Conselheira Relatora, ousou discordar quanto à desnecessidade de declaração do valor aplicado em benfeitorias no ano-calendário de sua aplicação, para fins de seu cômputo no custo de aquisição, quando da posterior alienação de bens imóveis.

Faço notar, a propósito, a necessidade legalmente estabelecida (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e art. 55, XIII do RIR/99) de que qualquer acréscimo patrimonial constante da declaração de bens em determinado exercício (ano-calendário) esteja devidamente suportado pelos rendimentos ali auferidos, sob pena de se caracterizar omissão de rendimentos, sendo, indubitavelmente, o aumento de custo de aquisição de imóveis através de benfeitorias uma das espécies de tal acréscimo patrimonial.

Ou seja, uma vez não realizada a devida declaração pelo contribuinte, note-se, permitida a retificação da mesma a qualquer tempo, desde que decorridos até 5 anos do referido exercício (ano-calendário), inalterável por iniciativa do contribuinte o custo de aquisição informado.

Ressalte-se aqui que permitir o cômputo do custo de aquisição adicional baseado tão somente em documentação hábil e idônea posteriormente apresentada (sem que

tenha havido declaração), acarretaria que se admitisse que eventual acréscimo patrimonial a descoberto apurado em um ano pudesse ser justificado, por exemplo, com rendimentos auferidos em ano (s) subsequente(s) quando da inoccorrência de lançamento, o que é de se rejeitar, em especial a partir do disposto no mencionado art. 55, XIII do RIR/99.

Ou seja, não há como se garantir que o valor de custo não declarado que se pleiteia tenha provindo de recursos objeto de oferecimento à tributação no respectivo ano-calendário. Os mencionados dispositivos legais, em meu entendimento, remetem à interpretação de que, ainda que apurada mensalmente, deva ser analisada, a cada declaração de ajuste anual, a existência de eventual acréscimo patrimonial a descoberto não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte no correspondente ano-calendário.

Entendo, assim, como correto o estabelecimento pela mencionada IN SRF nº. 84, de 2001, de necessidade de dois requisitos cumulativamente necessários para fins de cômputo de valores de benfeitorias no custo de aquisição quando da posterior alienação de imóveis, a saber: (a) que as benfeitorias e seus custos sejam incluídos na declaração de bens no ano-calendário da aplicação e, ainda, (b) que sejam comprováveis.

Feita tal digressão e atendo-me, agora, ao caso em questão, verifico que: uma vez que os valores em litígio não foram declarados no respectivo ano-calendário da aplicação, a saber: (a) R\$ 28.331,00, a título de terraplanagem, construção de muros e calçamentos, referente aos lotes nºs 06, 08 e 13 do Bairro da Glória, e (b) o valor de R\$ 70.000,00 referente aos lotes 12, 13, 14, 15, 18, 19 e 20 do Parque Francisco Alves Machado (Chácara nº 15), - conforme exame de admissibilidade de e-fls. 695/696 - não é de se admitir o seu cômputo como custo de aquisição quando da posterior alienação dos referidos bens imóveis, sendo, assim, de se dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto à matéria recorrida.

Finalmente, quanto ao excerto de voto de minha autoria citado pela nobre Relatora, faço notar que, em se tratando de requisitos cumulativos a serem atendidos, na forma acima delineada, naqueles outros autos pude concluir pela impossibilidade de cômputo no custo de aquisição das mencionadas benfeitorias quando da simples inexistência de documentação hábil e idônea apresentada pelo sujeito passivo quanto às benfeitorias pleiteadas, independentemente dos valores constarem ou não da declaração do sujeito passivo. Despicienda, assim, qualquer análise acerca da necessidade de atendimento deste último requisito, qual seja, a declaração em DIRPF, uma vez tendo restado desatendido o requisito da necessária comprovação documental dos gastos pleiteados como custo.

Assim, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto aos valores em litígio.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior

Processo nº 10725.000539/2004-89
Acórdão n.º **9202-004.525**

CSRF-T2
Fl. 852
