



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10865.002220/2010-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-009.617 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2021
Recorrente LEONIDIO MESQUITA DA SILVA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS. PROPRIEDADE DO IMÓVEL. PROVA NEGATIVA.

Está sujeita ao pagamento do imposto a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens de sua propriedade.

DESPESAS COM DEPENDENTE. COMPROVAÇÃO.

São dedutíveis do imposto de renda pessoa física os valores pagos a título de pensão alimentícia para ex-cônjuge, com base nas normas de Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, inclusive a prestação de alimentos provisionais, de acordo homologado judicialmente, ou de escritura pública.

PROVAS APRESENTADAS EM RECURSO VOLUNTÁRIO. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

Como regra, a prova deve ser apresentada na impugnação; contudo, tendo o contribuinte apresentado os documentos comprobatórios no voluntário, razoável se admitir a juntada e a realização do seu exame em atenção ao princípio da verdade material

ÔNUS DA PROVA. CASO FORTUITO E FORÇA MAIOR. FURTO DE DOCUMENTOS. BOLETIM DE OCORRÊNCIA.

Deflui da interpretação sistemática do disposto nos arts. 19, II, da CF e 405 do CPC que os fatos consignados em documentos públicos carregam consigo a presunção de veracidade, ostentando fé pública, a qual não pode ser recusada pela Administração Pública, devendo ser admitidos como verdadeiros até que se produza prova válida em contrário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Luís Henrique Dias Lima, Francisco Ibiapino Luz, Márcio Augusto Sekeff Sallem e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Luís Henrique Dias Lima, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto da decisão (fls. 108 a 116) que julgou improcedente a impugnação apresentada contra o Auto de Infração (fls. 3 a 16) de IRPF dos anos-calendário 2005, 2006, 2007 e 2008, que apurou omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos; dedução indevida de dependente na declaração de ajuste anual; dedução indevida de despesas de livro caixa e; omissão de rendimentos.

O valor original do crédito tributário lançado (imposto, juros e multa no percentual de 75%) é de R\$ 537.354,27.

A DRJ julgou a impugnação improcedente nos termos da ementa abaixo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

GANHO DE CAPITAL.

Está sujeita ao pagamento do imposto a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens.

DEPENDENTES. DOCUMENTO HÁBIL PARA COMPROVAR A RELAÇÃO DE DEPENDÊNCIA.

Pode ser deduzido como dependente a filha, o filho, a enteada ou o enteado, até 21 anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho, mediante a comprovação por documentos hábeis e idôneos.

DESPESAS DE LIVRO CAIXA.

Para dedução de Livro Caixa, o interessado deve comprovar a veracidade das receitas e das despesas nele escrituradas, mediante documentação hábil e idônea.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

O lançamento deve ser mantido quando não restar comprovado que o contribuinte declarou devidamente os rendimentos tributáveis considerados omitidos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi cientificado da decisão em 08/07/2014 (fl. 121) e apresentou recurso voluntário em 05/08/2014 (fls. 123 a 126) sustentando que: a) o ganho de capital foi apurado em razão da alienação de imóvel que nunca foi seu; b) comprovação da relação de dependência de sua filha e; c) a comprovação das despesas de livro caixa foram prejudicadas por motivo de força maior.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

1. Ganho de capital

Conforme Termo de Verificação Fiscal nº 0303/2010 (fls. 17 a 20), foi apurado ganho de capital relativo à alienação, em 09/11/2007, de imóvel residencial situado na Rua Heitor dos Prazeres, nº 309, no Bairro Jardim Brasilina - CEP 05522000, São Paulo/SP.

O recorrente alega que nunca teve a propriedade do imóvel citado.

Como regra, tanto no processo administrativo fiscal, quanto no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do recorrente.

Em virtude do atributo da presunção de veracidade que caracteriza os atos administrativos, dentre eles o lançamento tributário, há a inversão do ônus da prova, de modo que o autuado deve buscar desconstituir o lançamento consumado através da apresentação de provas que possam afastar a fidedignidade da peça produzida pela administração pública.

Nesses termos é a dicção dos arts. 36 da Lei nº 9.784/99 e 373 do CPC:

Lei nº 9.784/99

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 art. 37 desta Lei.

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.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

In casu, a exigência equivaleria à produção de prova negativa, denominada pela doutrina como diabólica e vedada pelo CPC nos termos do inciso II do § 3º do art. 373.

Não há nos autos qualquer lastro ou indício probatório que sugira que o imóvel era de propriedade do recorrente ou que ele participou da alienação do imóvel de qualquer forma.

Falta ao ato administrativo motivação apta a afastar a alegação do recorrido de que nunca teve a propriedade do imóvel.

Nesse sentido é a dicção do art. 50 da Lei nº 9.784/99:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;

IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;

V - decidam recursos administrativos;

VI - decorram de reexame de ofício;

VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;

VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

§ 2º Na solução de vários assuntos da mesma natureza, pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados.

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.

Nesse ponto, assiste razão ao recorrente e o recurso merece ser provido para cancelar o lançamento quanto a omissão de ganho de capital na alienação do imóvel.

2. Dedução de despesas com dependente

Alega o recorrente que fez a devida prova da relação de dependência de sua filha.

O acórdão impugnado manteve a glosa das deduções de despesas com a dependente Rebeca Costa Gaspar de Mesquita Silva declaradas pelo recorrente nas Declarações de Ajustes Anual 2006 a 2009 por entender ausente a certidão de nascimento da dependente ou “ou documento de efeito equivalente, a fim de comprovar a relação de parentesco alegada, motivo pelo qual deverá ser mantido o lançamento no tocante a essa matéria” (fl. 113).

Nos termos do art. 8º, II, alínea f, da Lei nº 9.250/95 e do *caput* art. 78 do Decreto nº 3.000/99, são dedutíveis do imposto de renda pessoa física os valores pagos a título de pensão alimentícia, com base nas normas de Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, inclusive a prestação de alimentos provisionais, de acordo homologado judicialmente, ou de escritura pública.

Incluem-se na regra veiculada pelos artigos acima citados, os valores pagos a título de pensão alimentícia para ex-cônjuge, para ex-companheiro e para filhos, ressaltando-se que devem ser devidamente comprovadas nos termos do art. 73 do Decreto nº 3.000/99:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

Em sede de voluntário, o recorrente anexou a Certidão de Inscrição e Interdição (fl. 127) e a Certidão de Nascimento (fl. 128) da sua filha, Rebeca Costa Gaspar de Mesquita Silva, restando comprovada a relação de dependência de sua filha.

Como regra, a prova deve ser apresentada na impugnação; contudo, tendo o contribuinte apresentado os documentos comprobatórios no voluntário, razoável se admitir a juntada e a realização do seu exame em atenção ao princípio da verdade material.

Nesse ponto, voto pelo provimento do recurso voluntário para que sejam excluídas as glosas das deduções com a dependente Rebeca Costa Gaspar de Mesquita Silva.

3. Despesas de livro caixa e omissões de rendimentos

No tocante à constatação de dedução indevida de despesas de livro caixa e de omissão de rendimentos, o recorrente aduz a impossibilidade de apresentação do Livro Caixa no período de 2005 a 2008, dos documentos dos registros nele efetuados e demais documentos aptos a comprovar os valores declarados na DAA, uma vez que foram furtados conforme Boletim de Ocorrência nº 277/2009, de 14/04/2009.

A DRJ não acolheu o argumento sob o fundamento de que, *em que pese o extravio de documentos em decorrência dos eventos relatados, a lei exige que as despesas sejam devidamente comprovadas para que possam ser deduzidas na Declaração de Ajuste Anual, nos termos do já citado art. 73 do RIR/99, que estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório* (fl. 115).

O processo administrativo fiscal é regido por diversos princípios, dentre eles o da verdade material, que impõe a perseguição pela realidade dos fatos (prática do fato gerador) praticados pelo contribuinte.

Ao julgador administrativo, com fulcro no art. 29 do Decreto nº 70.235/72¹, é permitido formar livre convicção quando da apreciação das provas trazidas aos autos - seja pela fiscalização, de um lado, seja pelo contribuinte, de outro -, com o intuito de se chegar a um juízo quanto às matérias sobre as quais versa a lide, isto porque o princípio da livre convicção, aliado ao princípio da persuasão racional, impõe, ao menos no âmbito do julgamento, que haja a consideração de um todo, formando-se a convicção com base nos elementos constantes dos autos, em um todo harmônico.

Consta no Termo de Verificação Fiscal nº 0303/2010 (fls. 17 a 20) que por falta de documentos comprobatórios foram glosadas as despesas deduzidas a título de livro caixa nos anos-calendários 2005 a 2009.

No Boletim de Ocorrência nº 277/2009 (fl. 26), de 14/04/2009, consta que o recorrente noticiou o furto ocorrido em 13/04/2009 dos documentos e livros de contabilidade que estavam em seu consultório dentário, neles incluído “uma caixa contendo documentos de

¹ Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

contabilidade,, dois livros caixa, sendo um do Sr. Leonídio e outro de sua esposa Sônia, recibos, notas fiscais, fichas clínicas e radiografias”.

O Boletim de Ocorrência foi registrado antes do início da ação fiscal e como documento público possui fé pública e goza da presunção de veracidade e legalidade inerente aos atos administrativos, até prova em contrário.

Nos termos do art. 405 do Código de Processo Civil – CPC, *o documento público faz prova não só da sua formação, mas também dos fatos que o escrivão, o chefe de secretaria, o tabelião ou o servidor declarar que ocorreram em sua presença.*

Daniel Amorim Assumpção Neves ensina que, *“em razão da fé pública que reveste atos estatais, sempre que o documento for produzido por funcionário público lato sensu, haverá uma presunção de veracidade quanto à sua formação e quanto aos fatos que tenham ocorrido na presença do oficial público. Essa presunção é relativa, podendo ser afastada por meio de outras provas produzidas no processo”*².

Ademais, o art. 19, II, da Carta da República³ determina que se resguarde a boa-fé das informações constantes de documentos oficiais e daqueles que as recebem e delas se utilizam nas relações jurídicas. Havendo quebra do binômio lealdade/confiança na prestação do serviço estatal, o princípio da boa-fé há de incidir a fim de que, no exercício hermenêutico da relação a envolver o Direito e os fatos, as consequências jurídicas reconhecidas sejam efetivamente justas. (RE 964.139 ED-AgR, Relator p/ o Acórdão Ministro Dias Toffoli, DJe 23/03/2018).

Deflui da interpretação sistemática do disposto nos arts. 19, II, da CF e 405 do CPC que os fatos consignados em documentos públicos carregam consigo a presunção de veracidade, ostentando fé pública, a qual não pode ser recusada pela Administração Pública, devendo ser admitidos como verdadeiros até que se produza prova válida em contrário.

Na lição de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, a presunção de veracidade e legitimidade consiste na "conformidade do ato à lei. Em decorrência desse atributo, presume-se, até prova em contrário, que os atos administrativos foram emitidos com observância da lei" (Direito Administrativo, 18ª Ed. São Paulo: Atlas, 2005).

Dessarte, a aplicação da presunção de veracidade tem o condão de inverter o ônus da prova, cabendo à fiscalização tributária comprovar a inoccorrência dos fatos descritos pelo agente público, ou circunstância que exima sua responsabilidade administrativa, nos termos dos arts. 373 e 374⁴.

² NEVES, Daniel Amorim Assumpção. Manual de Direito Processual Civil, volume único. 11. ed. Salvador: Juspodvm, 2019, p. 764).

³ Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)

II - recusar fé aos documentos públicos;

⁴ 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.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

Assim, havendo um documento público devidamente fundamentado e com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor dessa presunção. Ostentando, todavia, tal presunção eficácia relativa, esta admite prova em sentido contrário a ônus da parte interessada, encargo este não adimplido pelo Fiscal Autuante.

Veja-se, nesse sentido, o entendimento esposado pelo Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO - RESPONSABILIDADE OBJETIVA POR INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA: ART. 136 DO CTN.

1. É dever do contribuinte ou responsável portar a documentação da mercadoria que transporta.
2. Justificada, no processo administrativo, a ausência dos documentos, por razão relevante, não houve oportunidade de o contribuinte provar a alegação.
3. Cerceamento de defesa que afasta a responsabilidade objetiva do art. 136 do CTN.
4. Recurso especial não conhecido. (REsp 117.301/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/11/2000, DJ 04/12/2000, p. 57)

Diante dos fatos narrados pelo recorrente, é justificável que ele não apresente os documentos à fiscalização, haja vista que se dá por força maior, em razão do furto dos mesmos, conforme devidamente comprovado nestes autos.

Por fim, no tocante ao preceito normativo estabelecido pelo art. 10 Decreto-lei nº 486, de 3 de março de 1969⁵, quanto à necessidade de publicação em jornal de grande circulação informando a destruição dos documentos fiscais e comunicação ao órgão competente do registro do comércio, forçosa é a conclusão de que o recorrente agiu de boa-fé nos presentes autos, e o procedimento adotado permite apurar a veracidade de todas as informações prestadas quanto à ocorrência do caso fortuito ou de força maior e a destruição dos seus documentos fiscais, não podendo ser afastado apenas em razão do formalismo exacerbado.

Não se pode primar pelo formalismo em detrimento da apuração dos fatos reais quando o contribuinte logrou êxito em demonstrar os fatos alegados como excludente da responsabilidade objetiva.

O furto dos livros e documentos fiscais, devidamente comprovada, tem a característica de caso fortuito ou força maior, sendo suficiente para cancelar o crédito exigido por meio de Auto de Infração.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

Art. 374. Não dependem de prova os fatos:

I - notórios;

II - afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária;

III - admitidos no processo como incontroversos;

IV - em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

⁵ Art 10. Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, o comerciante fará publicar em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento aviso concernente ao fato e dêste dará minuciosa informação, dentro de quarenta e oito horas ao órgão competente do Registro do Comércio.

Parágrafo único. A legalização de novos livros ou fichas só será providenciada depois de observado o disposto neste artigo.

Por todo o exposto, voto pelo provimento do recurso voluntário para que seja cancelado o lançamento realizado por meio do Auto de Infração (fls. 3 a 16) de IRPF dos anos-calendário 2005, 2006, 2007 e 2008.

4. Conclusão

Diante do exposto, voto pelo provimento do recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira