



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

Processo n° 10935.005610/2009-59
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-004.430 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de maio de 2018
Matéria GANHO DE CAPITAL
Recorrente MARIONILCE GATTO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2006

Ementa:

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DISPONIBILIDADE EM ESPÉCIE. COMPROVAÇÃO.

A fiscalização pode exigir a comprovação da existência de disponibilidade em espécie. A prova pode ser feita de diversas formas, como demonstrando a existência de saques ou recebimentos em espécie.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL PARA AQUISIÇÃO DE OUTRO. ISENÇÃO. LEI 11.196/2005.

A titularidade de outro imóvel residencial não é impeditivo para o aproveitamento do benefício concedido pelo art. 39 da Lei nº 11.196/2005.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para afastar a infração referente ao ganho de capital e para realocar os R\$ 50.000,00 provenientes do mútuo para os seis primeiros meses do ano-calendário, rateados à proporção de 1/6 por mês.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente.

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto, Waltir de Carvalho, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Fabia Marcilia Ferreira Campelo (suplente convocada), Dilson Jatahy Fonseca Neto, Virgilio Cansino Gil (suplente convocado), Ronnie Soares Anderson. Ausente, justificadamente, o conselheiro Paulo Sergio Miranda Gabriel Filho.

Relatório

Trata-se, em breves linhas, de auto de infração lavrado em desfavor da Contribuinte para constituir crédito de IRPF. Tendo a DRJ negado provimento à Impugnação, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, ora sob julgamento.

Feito o breve resumo da lide, passo ao relatório pormenorizado dos autos.

Em 12/08/2009 foi lavrado auto de infração (fls. 390/400), para constituir crédito de IRPF, identificando "*OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS ADQUIRIDOS EM REAIS*" e "*ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO*".

Conforme o Termo de Constatação Fiscal (fls. 376/386 e docs. anexos fls. 387/389),

- Acréscimo Patrimonial a Descoberto (APD):

"A apuração da variação patrimonial da sra. Marionilce Gatto em bases mensais no decorrer do ano de 2006 consta no demonstrativo do Anexo Único. Verifica-se que houve variação patrimonial a descoberto nos meses de junho, julho, agosto, setembro e novembro nos valores de R\$ 84.413,18, R\$ 4.715,92, R\$ 3.031,46, R\$ 4.070,41 e R\$ 4.359,00, respectivamente." - fl. 384;

- Ganho de Capital:

"Em 31/01/2006 houve a venda do imóvel identificado como lote urbano 01, quadra 05, loteamento Boa Vista, em Cascavel, conforme Escritura Pública de Compra e Venda apresentada.

O valor da operação foi de R\$ 630.000,00, sendo que o Sr. Ronaldo Scherer era proprietário de 50% do imóvel e a sra. Marionilce Gatto, a proprietária dos restantes 50%. Nos termos da escritura, a sra. Marionilce Gatto recebeu R\$ 63.000,00 em 22/12/2005 e R\$ 252.000,00 em 31/01/2006. O valor constante em sua Declaração de Ajuste relativo ao citado imóvel é de R\$ 45.724,92.

A época da venda a contribuinte possuía, pelo menos, outro imóvel em seu nome identificado como Chácara 03, Vila Industrial, em Toledo, registrado no 1º Ofício do Registro de Imóveis sob o nº 24415. Assim, nos termos da legislação de

regência, cabe o pagamento de imposto sobre o ganho de capital decorrente da diferença entre o valor de custo do bem adquirido e seu valor de venda. A seguir se demonstra a apuração do imposto sobre o ganho de capital devido." - fl. 384;

Intimada em 18/08/2009 (fl. 406), a Contribuinte apresentou Impugnação em 15/09/2009 (fls. 419/463 e docs. anexos fls. 464/476). Analisando a questão, a DRJ proferiu o acórdão nº 06-27.504, de 22/07/2010 (fls. 481/487), que negou provimento à defesa, e restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2006

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. TRIBUTAÇÃO. APURAÇÃO MENSAL. TABELA PROGRESSIVA ANUAL.

O acréscimo patrimonial da pessoa física, não justificado por rendimentos declarados ou comprovados, esta sujeito a incidência do imposto de renda. A apuração desse acréscimo patrimonial deve ser feita por meio de demonstrativo mensal de recursos e dispêndios, tributando-se as diferenças com base na tabela progressiva anual.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. SALDO DE RECURSOS INFORMADO NA DECLARAÇÃO DO ANO-ANTERIOR. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Na apuração de variação patrimonial a descoberto, o saldo em dinheiro informado pelo contribuinte na declaração de bens e direitos só pode ser considerado como origem de recursos no início do ano-calendário seguinte se houver comprovação da existência do valor declarado.

GANHO DE CAPITAL. ISENÇÃO DA LEI 11.196/2005. REQUISITOS. ONUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

O artigo 39 da Lei nº 11.196/2005 prevê isenção para o ganho de capital obtido com a alienação de imóveis residenciais, nos casos em que o alienante, no prazo de cento e oitenta dias, aplique o produto da alienação na aquisição de outros imóveis residenciais. O ônus de comprovar o preenchimento desses requisitos é do contribuinte interessado em beneficiar-se com a isenção.

Intimada em 04/08/2010 (fl. 493), e ainda inconformado, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 12/08/2010 (fls. 495/541), argumentando, em síntese:

- Que a Contribuinte tinha saldo de caixa no exercício anterior suficiente para fazer frente às aplicações maiores do que as origens dos recursos, devendo portanto ser afastada a autuação por Acréscimo Patrimonial a Descoberto;

-
- Que a Contribuinte havia declarado o saldo positivo no exercício anterior, declaração essa que foi aceita e homologada pela receita federal;
 - Que não há previsão legal para a desconsideração do saldo positivo de caixa do exercício anterior;
 - Que não é possível à Contribuinte comprovar a existência do saldo positivo, salvo se tivesse tirado foto do dinheiro; ainda assim, tal prova seria questionável pois as fotos poderiam ser contemporâneas à fiscalização;
 - Que a Contribuinte pessoa física não é obrigada a manter contabilidade de sua movimentação;
 - Que o CARF tem precedentes no sentido de que basta a inclusão do saldo na Declaração de Ajuste Anual (DAA) para que seja aceita em relação ao exercício seguinte;
 - Que o empréstimo foi recebido no primeiro semestre de 2006 e não em dezembro/2006, como considerou a autoridade lançadora, prejudicando toda a apuração do seu fluxo de caixa. Caso não se aceite que os recursos foram recebidos no primeiro semestre, ao menos que se seja considerado recebido 1/12 por mês ao longo de todo o exercício;
 - Que o mutuante é ex-marido da Contribuinte e, por isso, a relação privada dispensou as formalidades exigidas nas relações entre estranhos;
 - Que, em relação ao ganho de capital, a Contribuinte tem direito à isenção do art. 39 da Lei nº 11.196/2005 vez que vendeu imóvel residencial e, em menos de 180 dias, adquiriu outros imóveis residenciais;
 - Que não subsiste a tese da autoridade lançadora de que a Contribuinte não faz jus a esse direito tão somente por ter outros imóveis residenciais;
 - Que comprova a natureza residencial dos imóveis pela juntada de carnês de IPTU, de CND municipal e pela perícia *in loco*, caso a Receita ainda mantenha dúvidas;
 - Que cabe ao fisco provar a ocorrência do fato gerador, mas a Contribuinte conseguiu comprovar que não deve prosperar o lançamento;
 - Que o processo administrativo fiscal é regido pelo princípio da verdade material; e
 - Que, caso não se entenda demonstrada a natureza residencial do imóvel adquirido, sejam os autos convertidos em diligência para que a autoridade fiscalizadora possa visitá-lo *in loco* e, por meio de perícia, constatar qual a sua natureza.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Do Acréscimo Patrimonial a Descoberto

A Contribuinte foi autuada por acréscimo patrimonial a descoberto uma vez que a autoridade lançadora, identificando os recursos disponíveis em fluxo de caixa, constatou que ela utilizou-se, em cinco meses, de mais recursos do que dispunha.

A Contribuinte, por sua vez, busca se defender apontando dois argumentos, a saber:

Do saldo positivo do exercício anterior:

Sustenta a Contribuinte que tinha saldo de caixa no valor de R\$ 60.000,00 devidamente declarado na DAA do exercício anterior. Segundo desenvolve seu raciocínio, não há previsão legal para desconsiderá-los. Também, que é impossível a prova dessa disponibilidade.

A respeito desse argumento, a DRJ esclareceu que:

De qualquer forma, ainda que a Declaração de Ajuste Anual relativa ao ano-calendário 2005 contivesse rendimentos compatíveis com o saldo de caixa declarado, a exigência de comprovação da existência dos recursos informados seria válida, pois não é usual, nos dias atuais, que alguém guarde altas quantias de dinheiro em espécie, sem recorrer a depósitos em instituições bancárias. Deve-se esclarecer que a prova exigida pela fiscalização não é uma prova negativa, pois o que se exige é a prova de um fato positivo, qual seja, a existência do numerário. Se fosse o inverso, com exigência de demonstração da inexistência de determinado recurso (fato negativo), até se poderia falar em prova negativa, cuja exigência seria questionável, mas não é esse o caso.

Evidentemente, a prova que deveria ter sido apresentada não seria uma fotografia do dinheiro, como aventou a contribuinte, mas sim a demonstração de fatos que justificassem ou dessem verossimilhança à afirmação de que a contribuinte possuía dinheiro em espécie no dia 31/12/2005, o que poderia ser feito, por exemplo, com a comprovação da realização da venda de determinado bem em data próxima ao final do ano, com recebimento do preço em espécie.

Por outro lado, é certo que todas as informações constantes das declarações de rendimentos devem estar apoiadas em

documentos hábeis e idôneos, os quais devem ser apresentados a autoridade fiscal quando assim solicitado, sob pena de serem afastadas, por inconsistentes. Nesse sentido, o artigo 835 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99: "As declarações de rendimentos estarão sujeitas a revisão das repartições lançadoras, que exigirão os comprovantes necessários (Decreto-Lei n 25.844, de 1943, art. 74)". - fl. 484;

Irrepreensível a conclusão alcançada pela autoridade julgadora de 1º grau. O simples fato de que a Contribuinte informou determinado fato em sua DAA não pode ser prova de que dispunha daquele bem, direito ou rendimentos. Suas informações estão sujeitas à devida comprovação, conforme estabelece o art. 74 do Decreto-Lei nº 5.844/1943 (lastro legal do art. 835 do RIR/1999).

Também correta a conclusão da DRJ quando esclarece que a prova não é negativa. Poderia a Contribuinte ter comprovado a disponibilidade dos recursos de diversas formas, tais como a comprovação do recebimento de recursos em pecúnia ou o saque do dinheiro perante banco.

Registra-se, especificamente, que a autoridade lançadora intimou a Contribuinte a comprovar a disponibilidade desses recursos no item 2 do Termo de Início de Fiscalização, do qual a Recorrente foi intimada em 20/02/2009, meses antes, portanto, do lançamento.

Em suma, não é possível dar provimento ao recurso nesse ponto.

Do empréstimo:

Ventila ainda, a Recorrente, que os recursos recebidos a título de mútuo, não poderiam ter sido considerados como recebidos apenas em dezembro, como fez a autoridade lançadora, mas sim que deveriam ter sido considerados no fluxo de caixa como recebidos no 1º semestre do ano-calendário ou, no mínimo, rateado 1/12 por mês ao longo de todo o exercício.

Analisando esses argumentos, a DRJ entendeu que a prova da data do recebimento dos recursos cabia à Contribuinte. E, nesse sentido, que não há ilegalidade em relação ao procedimento da autoridade lançadora.

Pois bem.

Observa-se que, em verdade, a Contribuinte não trouxe aos autos quaisquer provas quanto à efetiva ocorrência do recebimento dos recursos. Se não há provas do efetivo recebimento dos recursos, por certo que não há provas quanto ao quando do recebimento. Ainda assim, a autoridade lançadora aceitou a entrada dos recursos para fins de apuração do fluxo de caixa. Portanto, não há que se questionar se houve ou não o empréstimo. A questão se resume, portanto, à definição de quando ocorreu.

Deve-se considerar, portanto: (1) que os valores foram aceitos como fonte de recursos para o fluxo de caixa, (2) ante a falta de regulamentação sobre a questão em relação ao possível arbitramento do quando do recebimento; (3) aplicando a máxima do *in dubio pro*

contribuinte, princípio aceito inclusive pelo STJ¹⁻², então (4) entendo que deve ser aceito o quanto alegado pela Contribuinte, qual seja, de que os valores foram recebidos ao longo do primeiro semestre.

Por essas razões, entendo que deve ser dado provimento ao pleito da Contribuinte quanto a esse ponto, devendo ser sendo realocado retificado o Demonstrativo de Variação Patrimonial para que sejam realocados os R\$ 50.000,00, de forma rateada 1/6 por mês, entre os seis primeiros meses do ano-calendário (janeiro-junho).

Do Ganho de Capital

Outrossim, a autoridade lançadora autuou a Contribuinte em relação ao ganho de capital apurado na venda de um imóvel residencial, cujo preço foi recebido em fins de 2005 e início de 2006. Constatou também que a Contribuinte dispunha de outro imóvel.

Diante da autuação, a Contribuinte impugnou o lançamento argumentando ter direito à isenção instituída pelo art. 39 da Lei nº 11.196/2005. Para tanto, afirmou que os imóveis adquiridos eram residenciais e que o fato de ser proprietária de outro imóvel residencial não é impeditivo para que usufrua do benefício fiscal.

Analisando a questão, a DRJ entendeu não ser possível revisar o lançamento ao argumento de que cabia à Contribuinte a prova da natureza do imóvel adquirido. Entendeu, pelo contrário, que as provas juntadas aos autos não demonstravam a natureza residencial: enquanto havia construção sem identificação de natureza em dois dos lotes, nos outros dois sequer há menção a construção.

Insiste a Recorrente que:

- tem direito à isenção do art. 39 da Lei nº 11.196/2005 vez que vendeu imóvel residencial e, em menos de 180 dias, adquiriu outros imóveis residenciais;
- não subsiste a tese da autoridade lançadora de que a Contribuinte não faz jus a esse direito tão somente por ter outros imóveis residenciais;
- a natureza residencial dos imóveis é comprovada pela juntada de carnês de IPTU, de CND municipal;
- caso perdure a dúvida quanto à natureza residencial do imóvel adquirido, pode ser determinada a realização de perícia *in loco*;

¹ Precedentes: AgRg no REsp nº 1.220.414/SC, AgRg no REsp nº 982.224/PR; REsp nº 254.276/SP e REsp nº 278.324/SC. Observa-se que esses acórdãos versam sobre a responsabilidade do Contribuinte em relação a ato ilícito, ainda assim reconhecem a existência do princípio.

² Ainda sobre o princípio do "in dubio pro contribuinte" ver, por exemplo, a monografia: Villas-Bôas, Marcos de Aguiar. In dubio pro contribuinte, dissertação de mestrado, Salvador, Universidade Federal da Bahia, 2009. Nesta, o autor conclui:

"Pelos argumentos apresentados, parece-nos ser possível a construção de um princípio constitucional do in dubio pro contribuinte, do qual desdobramos algumas regras e um postulado. Mesmo sem haver uma descrição literal destas normas, a sua construção é possível a partir de alguns dispositivos da CF/88, como do art. 5º, do seu §1º e do art. 150. Sendo possível a construção, é relevante a sua aplicação, uma vez que os direitos fundamentais do contribuinte ainda sofrem excessivamente com o poder estatal de tributar." (p. 197)

Pois bem.

Em primeiro lugar, não restam dúvidas quanto à aquisição dos imóveis e do prazo em que foi feito, vez que a própria autoridade lançadora levou esses dispêndios em consideração na apuração do fluxo de caixa (fls. 382).

Em segundo lugar, apesar de não o afirmar expressamente, é possível concluir do lançamento que o fundamento da autoridade lançadora para apurar o ganho de capital na alienação do imóvel foi pelo fato de que a Contribuinte possuía outro imóvel residencial. Convém transcrever novamente o Termo de Constatação Fiscal:

"A época da venda a contribuinte possuía, pelo menos, outro imóvel em seu nome identificado como Chácara 03, Vila Industrial, em Toledo, registrado no 1º Ofício do Registro de Imóveis sob o nº 24415. Assim, nos termos da legislação de regência, cabe o pagamento de imposto sobre o ganho de capital decorrente da diferença entre o valor de custo do bem adquirido e seu valor de venda. A seguir se demonstra a apuração do imposto sobre o ganho de capital devido." - fl. 384;

Não há, no referido Termo de Constatação Fiscal, nenhuma menção a dúvida quanto à natureza dos imóveis adquiridos. Há, portanto, verdadeira inovação por parte da DRJ, que fundamentou em argumento absolutamente diverso a manutenção do lançamento. Isso configura verdadeira hipótese de nulidade do julgamento, por cerceamento do direito de defesa, nos termos do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972.

Acontece que esse mesmo art. 59, em seu § 3º, determina que a nulidade poderá ser superada caso seja possível decidir no mérito em favor do Contribuinte.

In casu, constata-se que a autoridade lançadora utilizou argumento sem fundamento legal para afastar a isenção, qual seja, o de que a Contribuinte tinha outro(s) imóvel(eis) residencial(is). Acontece que a própria legislação de regência da isenção se refere a operações envolvendo múltiplos imóveis, como se observa especificamente dos §§ 1º e 3º do referido art. 39 da Lei nº 11.196/2005. Portanto, não subsistindo o lançamento, deve ser restituída a condição de isenta dos recursos provenientes da venda do imóvel.

Dispositivo

Diante de tudo quanto exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para, afastar a infração referente ao ganho de capital e para realocar os R\$ 50.000,00 provenientes do mútuo para os seis primeiros meses do ano-calendário, rateados 1/6 por mês.

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator