



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10945.720419/2016-41
ACÓRDÃO	2001-007.811 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de maio de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ROSALY BRESOLIN
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013

PAF. NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Estando devidamente circunstanciadas no lançamento as razões de fato e de direito que o fundamentam, e não ocorrendo cerceamento de defesa, não há motivos para decretação de sua nulidade.

PAF. NOTIFICAÇÃO FISCAL. RECEBIMENTO. ASSINATURA DO RECEBEDOR NO DOMICÍLIO ELEITO PELO CONTRIBUINTE. VALIDADE. SUMULA CARF Nº 9.

É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal indicado pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. PRESUNÇÃO LEGAL.

São tributáveis as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, isentos e não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

A disponibilidade de recursos decorrentes da venda imóvel em ano-calendário anterior poderá ser computada em ano-calendário posterior desde que declarada e comprovada por documentação hábil e idônea.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL. APURAÇÃO.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda o ganho de capital correspondente a diferença positiva entre os custos de aquisição e os valores de transmissão dos bens imóveis declarados.

A apuração de ganho de capital sobre imóvel rural adquirido após 01/01/1997, deverá ser realizada considerando-se como custo de aquisição e valor de alienação do imóvel rural, o Valor da Terra Nua (VTN) declarado no Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT), observados, respectivamente, os anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

Mantém-se a autuação quando o contribuinte não traz suporte probatório documental consistente a refutar o feito fiscal, demonstrando a existência de erro na apuração de ganho de capital nas transações imobiliárias realizadas.

MULTA DE OFÍCIO PREVISÃO LEGAL. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício tem como base legal o art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96, segundo o qual, nos casos de lançamento de ofício, será aplicada a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição.

Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

PAF. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo CARF e as judiciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão aquele objeto da decisão, à exceção das decisões do STF acerca de inconstitucionalidade da legislação.

PAF. INTIMAÇÃO PESSOAL DO PATRONO DO RECORRENTE. DESCABIMENTO. SÚMULA Nº 110.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e cerceamento de defesa suscitadas e, no mérito, em negar provimento

ao Recurso Voluntário, para manter o lançamento e as alterações decorrentes realizadas na base de cálculo do imposto de renda.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima (Presidente), Raimundo Cassio Goncalves Lima, Lilian Claudia de Souza e Wilderson Botto.

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 344/369):

Em ação fiscal levada a efeito na contribuinte acima qualificada, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 297/306, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, anos-calendário 2012 e 2013, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 105.185,19 (cento e cinco mil, cento e oitenta e cinco reais e dezenove centavos), sendo R\$ 50.827,59 referentes ao imposto, R\$ 38.120,68, à multa proporcional, e R\$ 16.236,92, aos juros de mora (calculados até 04/2016).

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 298/299), foram apuradas as seguintes infrações:

1. Acréscimo Patrimonial a Descoberto

De acordo com o Relatório Fiscal, às fls. 290/296, foi apurado um **acréscimo patrimonial de R\$ 175.142,67 no ano-calendário de 2012, sem respaldo em rendimentos conhecidos.**

A contribuinte foi, então, intimada, mediante o Termo de Intimação Fiscal nº 029, de 24/02/2016, a apresentar esclarecimentos e correções **ao demonstrativo de variação patrimonial elaborado e a comprovar a natureza jurídica do valor de R\$ 100.000,00, recebido de Nelson Paulo Borgman, que havia sido declarado a título de rendimento isento.**

Em resposta, a contribuinte esclareceu que o referido valor originou-se da **alienação de parte do Lote Rural 92/B, matrícula nº 35.621, cujo pagamento se deu mediante transferência bancária (TED) para sua conta, cabendo a ela apenas 50% do total transferido.**

No tocante ao **Lote Rural 70/B, matrícula nº 38.463, cuja aquisição foi lançada no demonstrativo de variação patrimonial em janeiro de 2012, a interessada argumentou apenas que tal imóvel já constava em seu nome no ano-calendário de 2012.**

Entretanto, **ao contrário do alegado**, os registros constantes da matrícula do imóvel mostram que o mesmo **foi alienado por ela e seu cônjuge em 08/02/2010, por R\$65.700,00, e readquirido, após a viuvez dela, em 31/01/2012, por R\$ 84.520,00, estando correto o demonstrativo elaborado pela fiscalização.**

Dessa forma, **restou configurada a infração caracterizada pela variação patrimonial a descoberto, no montante de R\$ 175.142,67, no ano-calendário de 2012**, tendo sido efetuado o lançamento do respectivo imposto de renda pessoa física.

2. Omissão/Apuração Incorreta de Ganhos de Capital na Alienação de Bens e Direitos Adquiridos em Reais

Constatou a fiscalização que a contribuinte **alienou dois imóveis registrados em seu nome, sendo um deles caracterizado como imóvel rural, sem efetuar o pagamento de imposto relativo aos ganhos de capital obtidos nessas operações.**

Conforme certidão da matrícula nº 38.463, o imóvel rural, **denominado Lote Rural 70/B**, perímetro 26, localizado no município de Marechal Cândido Rondon, foi adquirido em 31/01/2012, por R\$ 84.520,00, e alienado em 04/12/2013, por R\$ 65.095,00.

O VTN constante do Documento de Informação e Apuração do ITR - DITR, do ano de aquisição era de R\$ 73.000,00 (fls. 277/278) e o VTN do ano de alienação era de R\$ 121.321,00 (fls. 283). Assim, **em atendimento ao art. 136, do Regulamento do Imposto de Renda**, o ganho de capital foi calculado, levando-se em consideração **os Valores da Terra Nua - VTNs correspondentes ao ano de aquisição e de alienação do imóvel, informados pela contribuinte nos respectivos Documentos de Informação e Apuração do ITR - DITR.**

De acordo com a certidão da matrícula nº 33.936 (fls. 211/213), o Lote Urbano nº 12/A, quadra nº 03, situado no Loteamento Residencial Nova América, no município de Marechal Cândido Rondon, foi adquirido em 15/02/2012, por R\$ 40.016,00, e alienado, em 04/10/2013, por R\$ 42.250,00.

Essas operações geraram, respectivamente, **ganhos de capital tributáveis de R\$ 44.434,36 e R\$ 2.075,96**, após consideradas as reduções de ganho de capital previstas na Lei nº 11.196/05, conforme apontado no Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital (fls. 284/288).

Assim, foi efetuado o lançamento de ofício do imposto de renda pessoa física **sobre os rendimentos decorrentes de ganho de capital, apurados na forma relatada, sujeitos à alíquota definitiva de 15%, com base nos artigos 117, 142 e 852 do Regulamento do Imposto de Renda.**

Com base no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, foi aplicada a multa de ofício de 75% sobre o imposto decorrente das omissões apuradas.

Foi formalizada, ainda, a **Representação Fiscal para Fins Penais**, para cumprimento do disposto no inciso I, do artigo 1º do Decreto nº 2.730/98, disciplinado pela Portaria RFB nº 2.439/2010, com as alterações da Portaria RFB nº 3.182/2011.

Cientificada da autuação em **21/04/2016 (fls. 310)**, a contribuinte protocolizou, em **10/05/2016, a impugnação de fls. 312/325**, alegando, em resumo, o que segue:

1. a autoridade fazendária optou pela notificação da contribuinte por meio dos serviços dos correios e, assim, deveria a contribuinte ter sido intimada em seu endereço, na forma prevista no inciso II, do artigo 23 do Decreto nº 70.235/72;
2. entretanto, **a contribuinte não foi regularmente intimada do lançamento fiscal**, tendo tomado conhecimento do mesmo quase que ao acaso, pois a correspondência não foi entregue no seu endereço, mas a uma pessoa identificada como Balduino Jope, a qual possui residência diversa e não mantém qualquer grau de parentesco com a autuada, ainda que seja morador da mesma rua, como faz prova o comprovante de endereço;
3. desta forma, **nula é a notificação e, conseqüentemente, nulo o processo;**
4. no caso dos autos, **o pleno direito de defesa não foi assegurado à contribuinte**, porque, como demonstrado, **a mesma não recebeu a notificação de lançamento em seu endereço** e também não recebeu cópia de todos os documentos que dão sustentação ao lançamento fiscal, como prescreve o art. 9º do Decreto nº 70.235/72;
5. só obteve cópia dos autos na forma integral em 05/05/2016, após diligenciar até a sede da Receita Federal na cidade de Marechal Cândido Rondon, para tal fim;
6. *“como o documento dos correios não registra o prazo da entrega, e assim com a utilização do previsto no inciso II do parágrafo 2º do artigo 23, o prazo de intimação teria ocorrido em 21/04/2016, porém, os documentos somente lhe foram entregues em 05/05/2016.”*
7. assim, a contribuinte teve reduzido o seu prazo de defesa de 30 (trinta) dias para apenas 15 (quinze) dias, o que evidentemente lhe cerceou o direito de defesa;
8. há também **a nulidade por agressão ao princípio da isonomia** (tratamento desigual para pessoas em situação igual), já que aos outros contribuintes também autuados são assegurados efetivamente 30 dias para se defenderem;
9. *“cumpre assinalar que descabe alegar, com o propósito de afastar as nulidades levantadas, que os documentos são conhecidos da contribuinte por dizerem respeito a sua declaração de rendimentos. Ora, tal alegação não prospera pois não poderia saber o contribuinte, quais documentos foram validados pela fiscalização após a entrega dos últimos documentos requeridos, o que impedia de saber qual a real origem dos lançamentos, em quais valores de exclusão de fluxo de caixa que foram gerados.”;*
10. cabe, portanto, ao julgador **anular o lançamento por cerceamento do direito de defesa e agressão ao princípio constitucional da isonomia;**
11. de acordo com o relatório apresentado, a variação patrimonial a descoberto teve início no mês de janeiro de 2012, quando a contribuinte **readquiriu imóvel rural** ao preço de R\$ 84.520,00, que, **somado ao valor de aquisição de um lote urbano (3/B)** ao preço de R\$ 35.000,00 e **gastos com a aquisição de imóveis** no importe de R\$ 4.002,31, totalizou o valor de R\$ 123.522,31;
12. o lote rural, adquirido ao preço de R\$ 84.520,00, havia sido vendido pela contribuinte no ano de 2010 por R\$ 65.700,00, e, por isso, a sua re aquisição em 2012 **foi efetuada com a disponibilidade de caixa decorrente da venda do imóvel em 2010;**

13. assim, o valor de R\$ 65.700,00, originário da alienação do imóvel em 2010, **deve ser acrescido ao caixa relativo ao mês de janeiro de 2012, no item 4**, por ter origem lícita e declarada e por ser saldo remanescente de exercícios anteriores (quando não estava a contribuinte obrigada à declaração de rendimentos);

14. o imóvel identificado como **imóvel urbano 3/B**, cuja escritura pública foi lavrada em 25 de janeiro de 2012, foi, na verdade, **adquirido no ano de 2011**, conforme evidencia o preâmbulo da escritura pública constante às fls. 100 dos autos, de onde se extrai a seguinte informação: *“dizendo já haver recebido o preço ajustado e total de R\$ 35.000,00 (trinta e cinco mil reais)”*...;

15. assim, deve ser **excluído do fluxo de caixa o valor de R\$ 35.000,00**;

16. considerando, ainda, que a contribuinte estava isenta da entrega da declaração do imposto de renda no ano de 2011, deveria a autoridade fazendária considerar como saldo o limite de isenção para o ano-calendário de 2011, qual seja, o valor até 19.645,32;

17. assim, inserindo os valores, teremos que o total de entradas no mês de janeiro de 2012 seria de R\$ 104.485,07 e o total de saídas, R\$ 88.522,31, restando um saldo credor de R\$ 15.962,76;

18. *“considerando que os lançamentos de caixa estão sendo realizados através de registros em matrículas e escrituras públicas, que não delimitam em geral as datas efetivas de pagamento, para evitar prejuízo à contribuinte e autuação sem base legal, deve ser considerado o fluxo de caixa do ano todo, de forma que o saldo credor verificado em 31/12/2012, no importe de R\$ 24.548,56, seja deduzida do saldo devedor apontado.”*;

19. o reconhecimento dos créditos gera reflexos para todos os meses, devendo, assim, **ser recomposto o saldo de caixa**, chegando-se ao mês de dezembro de 2012, com saldo final negativo de R\$ 30.248,79;

20. para a apuração **do ganho de capital na alienação de dois imóveis rurais**, a autoridade fazendária lançou o valor pelo que constava na declaração do ITR - DIAT, utilizando-se da previsão do artigo 136 do Regulamento do Imposto de Renda, com a aplicação do VTN, sem levar em consideração o valor constante da escritura pública;

21. a escritura pública é o documento que reflete a realidade dos negócios praticados entre as partes, devendo ser observado, para fins de apuração do ganho de capital;

22. de acordo com as escrituras públicas, o imóvel foi adquirido em 2012, pelo preço de R\$ 84.520,00 e vendido em 2013, por R\$ 65.095,00, **não se podendo falar em ganho de capital**, pois não se pode tributar por presunção, mas efetivamente o que se ganhou;

23. os valores dos imóveis rurais, especialmente em região de cultivo de produção agrícola, sofrem variações, que, na maioria das vezes, não são consideradas para fins tributários, sendo que o VTN para o caso concreto teve o acréscimo de 66,19% em um ano, quando a inflação do período não chegou a 10%;

24. *“lado outro, ainda que se validasse a aplicação do VTN para fins de ganho de capital, como a aquisição foi ao preço acima da avaliação do ano de 2012, logo, a*

conta deveria ser realizada tendo como base o VTN para a venda, qual seja, R\$ 121.321,00, deveria ser utilizado o cálculo sobre o valor da aquisição efetiva ou seja, R\$ 84.520,00. Assim, a base de cálculo seria reajustada para R\$ 36.801,00, que após as deduções legais, chegar-se-ia ao valor de R\$ 33.840,96, gerando assim um ganho de capital no importe de R\$ 5.076,14.”;

25. a Receita Federal fixou multa de 75% do valor do débito, mas o juiz federal da 2ª Vara Federal de São Carlos/SP diminuiu para 20% a multa imposta a um homem autuado por deixar de declarar informações no Imposto de Renda;

26. os tribunais superiores também têm reconhecido a ilegalidade nas multas previstas na Lei nº 9.430/1996 e, por isso, caso algum tributo seja devido e mantido, requer que a multa seja reduzida para o percentual de 20%, eis que inexistente a demonstração de qualquer espécie de dolo ou, ainda, de prática de ato ilícito pelo contribuinte, mostrando-se a multa de 75% confiscatória, ferindo o princípio da razoabilidade e proporcionalidade;

27. por todo o exposto, pede que: i) sejam reconhecidas as preliminares de nulidade da intimação e de cerceamento de defesa; ii) seja, no mérito, reconhecida a ilegalidade na recomposição do saldo de caixa, acatando-se os argumentos trazidos com a impugnação, especialmente pela origem do crédito para a aquisição do imóvel rural 3/B, e ainda, pelas demais razões apontadas; iii) seja reconhecida a inexistência de ganho de capital, devendo ser considerado o valor constante das escrituras para fins de apuração de ganho de capital, tendo em vista a discrepância apresentada pelo VTN do ano de 2012 para 2013; iv) caso mantido algum valor de imposto, seja a multa reduzida para 20%; v) da decisão da Delegacia de Julgamento, seja expedida notificação para o contribuinte e para o procurador constituído.

A decisão de primeira instância, por unanimidade, manteve o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Não restando comprovada a incompetência do autuante nem a ocorrência de preterição do direito de defesa, não há que se falar em nulidade do lançamento.

VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

O contencioso administrativo não é o foro próprio para examinar arguições de ofensa a princípios constitucionais.

CIÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA INTIMAÇÃO POR VIA POSTAL.

Considera-se válida a ciência do auto de infração, efetuada mediante intimação por via postal enviada ao domicílio eleito pelo sujeito passivo, ainda que o Aviso de Recebimento não tenha sido assinado pessoalmente pelo sujeito passivo, mas, por terceira pessoa.

CERCEAMENTO DE DEFESA.

Improcedente a alegação de cerceamento de defesa por não terem sido entregues, juntamente com o auto de infração, cópias de todo o processo, quando a interessada demonstra, na peça impugnatória, conhecer plenamente a infração a ela imputada.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva, devidamente comprovados.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ORIGEM DE RECURSOS. DISPONIBILIDADE DE RECURSOS DE ANOS ANTERIORES.

A alegação de disponibilidade de recursos decorrente da venda imóvel em ano-calendário anterior só pode dar suporte ao descompasso patrimonial de anos-calendário posteriores caso tais recursos estejam declarados e devidamente comprovados, mediante documentação hábil e idônea.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. APLICAÇÃO DE RECURSOS. DATA DA AQUISIÇÃO DE BEM IMÓVEL.

Tendo em vista que a contribuinte não conseguiu demonstrar documentalmente que o pagamento relativo à aquisição de bem imóvel foi efetuado no ano de 2011, como alega, resta mantida a sua inclusão, a título de aplicação de recursos no mês de janeiro de 2012, data da lavratura da escritura pública de compra e venda.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL.

Tendo em vista que o imóvel rural foi adquirido a partir de 1º de janeiro de 1997, a apuração de ganho de capital deve ser efetuada considerando-se como custo de aquisição e valor de alienação do imóvel rural, o Valor da Terra Nua (VTN) declarado no DIAT (Documento de Informação e Apuração do ITR), nos anos de ocorrência de sua aquisição e de sua alienação, respectivamente.

MULTA DE OFÍCIO.

É cabível, por disposição literal de lei, a incidência de multa de ofício sobre o valor do imposto apurado em procedimento de ofício, que deverá ser exigida juntamente com o imposto não pago espontaneamente pelo contribuinte, independentemente do motivo determinante da falta.

MULTA DE OFÍCIO. ARGUIÇÃO DE EFEITO DE CONFISCO.

A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal.

Cientificada da decisão, em 17/02/2017 (fls. 373 e 391), a contribuinte, por procurador habilitado interpôs, 13/03/2017, interpôs recurso voluntário (fls. 374/390), insurgindo-se contra a manutenção da autuação, reportando-se e repisando literalmente as alegações da peça impugnatória, a seguir brevemente sintetizadas por meio dos seguintes tópicos: I – Histórico processual; II – Da decisão recorrida; III – Preliminares de mérito; III.1 – Da nulidade da intimação; III.2 – Preliminar de mérito – Da nulidade por cerceamento de defesa; IV – Da inexistência de

omissões de receitas; V – Do ganho de capital: V.1 - Da aquisição e venda do imóvel rural matrícula n. 38.463; VI – Da ilegalidade na cobrança de multa de 75%. Cita jurisprudência judicial para motivar as pretensões recursais. Requer, ao final, i) sejam reconhecidas as preliminares de nulidade da intimação e de cerceamento de defesa; ii) no mérito, seja reconhecida a ilegalidade na recomposição do saldo de caixa, acatando-se os argumentos trazidos com a impugnação, especialmente pela origem do crédito para a aquisição do imóvel rural 3/B, e ainda, pelas demais razões apontadas; iii) seja reconhecida a inexistência de ganho de capital, devendo ser considerado o valor constante das escrituras para fins de apuração de ganho de capital, tendo em vista a discrepância apresentada pelo VTN do ano de 2012 para 2013; iv) caso mantido algum valor de imposto, seja a multa reduzida para 20%; v) da decisão da Delegacia de Julgamento, seja expedida notificação para o contribuinte e para o procurador constituído

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Wilderson Botto - Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razões por que dele conheço e passo à sua análise.

Preliminares

A Recorrente, em sede de preliminar, alega haver ocorrido nulidades por ausência de intimação, porquanto recebida por terceiros, não mantendo qualquer grau de parentesco com o aludido recebedor, e por cerceamento de defesa, porquanto ao receber a notificação que lhe fora entregue por seu vizinho, necessitou diligenciar junto à RFB obtendo cópia dos autos já no curso do prazo para defesa, restando vulnerado o prazo de 30 dias, em total desrespeito ao princípio da isonomia, cabendo assim, em obediência ao princípio da legalidade, a anulação do lançamento fiscal realizado.

Contudo, razão não lhe assiste.

Ademais, as alegações ora novamente repisadas já foram detidamente apreciadas pela DRJ/SPO, estando a decisão recorrida assim fundamentada (fls. 351/358):

NULIDADE DO LANÇAMENTO

Em sede de impugnação, a interessada pugna pela nulidade do lançamento, alegando que não foi regularmente intimada do mesmo, pois a correspondência não foi entregue no seu endereço, mas a terceira pessoa, que possui residência diversa da sua e com a qual não mantém qualquer grau de parentesco, ainda que seja morador da mesma rua, como faz prova o comprovante de endereço.

Afirma também que teria ocorrido a nulidade do lançamento pelo fato de **não lhe ter sido assegurado o pleno direito de defesa**, uma vez que, além de não ter recebido a notificação de lançamento em seu endereço, não lhe foram encaminhados todos os documentos que dão sustentação ao lançamento fiscal, aos quais só teve acesso em 05/05/2016, quando se dirigiu até a sede da Receita Federal na cidade de Marechal Cândido Rondon para tal fim.

Considerando que a ciência da intimação teria ocorrido **em 21/04/2016**, conforme o previsto no inciso II, do parágrafo 2º do art. 23 do Decreto nº 70.235/1972, uma vez que o documento dos correios não registra a data do recebimento, **e que os documentos do processo somente lhe foram entregues em 05/05/2016, teve reduzido o seu prazo de defesa de trinta para quinze dias, o que lhe teria cerceado o direito de defesa**.

Suscita, ainda, a nulidade **por agressão ao princípio da isonomia** (tratamento desigual para pessoas em situação igual), já que aos outros contribuintes também autuados são assegurados efetivamente 30 dias para se defenderem.

A arguição de nulidade nos remete, inicialmente, às exigências para a validade do auto de infração, preconizadas no Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, que regula o processo administrativo fiscal, *in verbis*:

“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 30 (trinta) dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

O auto de infração ora impugnado atende a todas as prescrições do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, posto que identifica por nome e CPF a autuada, foi lavrado na DRF Foz do Iguaçu/PR, às 09 horas e 12 minutos do dia 05 de abril de 2016 e descreve adequadamente no relatório fiscal e documentos que o acompanham, os fatos que deram suporte ao lançamento, mencionando os procedimentos realizados durante o curso da ação fiscal e as irregularidades apuradas.

Além disso, o dito lançamento apontou as disposições legais infringidas e determinou a exigência com a respectiva intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo legal, contendo também a assinatura e matrícula do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) autuante.

Não obstante, ainda que omissões dessa natureza tivessem ocorrido, **elas não seriam suficientes para eivar de nulidade o Auto de Infração em comento**. O próprio Decreto nº 70.235/72, assim dispõe:

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.

(...)

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."

Da leitura dos dispositivos legais anteriormente transcritos, depreende-se que somente ensejam a nulidade **os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.**

Outras irregularidades **não** importariam nulidade. Simplesmente deveriam ser sanadas se capazes de prejudicar o contribuinte ou se influíssem na solução do litígio, circunstância que não se verificou nos autos, conforme se esclarece a seguir.

Violação a Princípios Constitucionais

No tocante à arguição de nulidade com base na ofensa ao princípio da isonomia, cumpre ressaltar que o contencioso administrativo **não é o foro próprio para examinar tais questões.**

A autoridade administrativa, por força de sua subordinação ao poder vinculado ou regrado, deve se limitar à aplicação da lei, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da legalidade ou constitucionalidade da norma legal.

Por força do princípio da hierarquia, a autoridade julgadora de primeira instância no processo administrativo fiscal tem sua liberdade de convicção restrita aos entendimentos expedidos em leis em pleno vigor, atos normativos do Sr. Ministro de Estado da Fazenda e do Sr. Secretário da Receita Federal, não cabendo manifestar-se sobre eventual ferimento, por parte de dispositivos da legislação ou de procedimentos adotados no curso da fiscalização, a princípios insculpidos na Constituição Federal, haja vista tratar-se de matéria reservada, por força de determinação constitucional, ao Poder Judiciário.

Cerceamento de Defesa

Com respeito ao direito de defesa, importa salientar que os princípios do contraditório e da ampla defesa estão garantidos aos litigantes, tanto no processo administrativo quanto no judicial, por força do art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

No caso dos autos, a contribuinte entende que teve seu direito de defesa cerceado pelo fato de não ter sido regularmente intimada da autuação e de não ter recebido todos os documentos que dão sustentação ao lançamento fiscal.

Validade da Ciência do Auto de Infração

Quanto à ciência do lançamento, cabe esclarecer que, no rito do processo administrativo fiscal, a intimação da exigência deve ser feita conforme preconiza o art. 23 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, e alterações posteriores. Dispõe o referido dispositivo legal, *in verbis*:

“Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (destaque da transcrição)

(...)

§ 2º Considera-se feita a intimação:

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997);

(...)

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Como se vê, o inciso II do art. 23, acima transcrito, determina que a intimação por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, efetiva-se com a prova de seu recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, ou, caso seja omitida a data do recebimento, quinze dias após a data da expedição da intimação.

Por outro lado, o § 4º estabelece que, para fins de intimação, **o domicílio tributário eleito pelo contribuinte é o do endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária, ou o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que por ele autorizado.**

No caso em concreto, de acordo com o Aviso de Recebimento (AR) de fls. 310, o auto de infração foi enviado à Rua 7 de Setembro, nº 2.810, Casa, Centro, Marechal Cândido Rondon, PR, CEP 85960-000, endereço este que **coincidia** com o constante dos sistemas da Receita Federal do Brasil desde 11/04/2013 (fls. 334). **Diga-se, domicílio tributário indicado pela contribuinte, visando à concretização da comunicação entre ele e a Administração Tributária.**

Vale frisar que não consta que tenha havido alteração perante o Fisco do domicílio fiscal da recorrente, visto que, no sistema CPF, permanece informado o supracitado endereço (fls. 333), que é também o identificado em sua impugnação (fls. 312).

Também não há, na legislação atinente à matéria, qualquer menção no sentido de **condicionar a ciência da intimação ao seu recebimento pelo próprio sujeito passivo**.

Desse modo, quando a intimação é por via postal, o Fisco **não tem a obrigação de intimar pessoalmente o contribuinte, mas sim de enviar a intimação para o domicílio fiscal informado por ele**.

Sobre o assunto, já se pronunciou o Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mediante a Súmula CARF nº 9:

*“Súmula CARF nº 9: É **válida** a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, **ainda que este não seja o representante legal do destinatário**.”*

Esse foi também o entendimento do Superior Tribunal de Justiça em Acórdão proferido no Recurso Especial nº 1.029.153 - DF (2008/0027735-4), do qual se transcreve, a seguir, a ementa:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INTIMAÇÃO POSTAL. FALTA DE CIÊNCIA DO CONTRIBUINTE. INTEMPESTIVIDADE DA IMPUGNAÇÃO. ART. 23 DO DECRETO Nº 70.235/72. OFENSA AOS ARTS. 458 E 535 DO CPC AFASTADA.

I - O Tribunal a quo realizou a prestação jurisdicional invocada, não havendo que se falar em omissão, obscuridade ou contradição no acórdão recorrido, visto ter se manifestado acerca da necessidade da intimação postal por meio do ciente do próprio contribuinte, afastando-se, com isso, a intempestividade do recurso administrativo interposto em momento posterior.

II - Conforme prevê o art. 23 do Decreto nº 70.235/72, inexistente obrigatoriedade para que a efetivação da intimação postal seja feita com a ciência do contribuinte, exigência extensível tão-somente para a intimação pessoal, bastando apenas a prova de que a correspondência foi entregue no endereço de seu domicílio fiscal, podendo ser recebida por porteiro do prédio.

III - Impugnação ao procedimento administrativo fiscal protocolizada em momento posterior ao prazo legal do art. 15 do citado Decreto. Intempestividade verificada.

IV - Recurso especial provido.”

Se a intimação da notificação de lançamento foi enviada para **o endereço regular da contribuinte, ainda que recebida por terceiro, ela é válida para efeitos de ciência**.

Portanto, a despeito das alegações da impugnante, considera-se a mesma **regularmente cientificada da autuação em comento em 21 de abril de 2016**, quinze dias após a data de expedição da intimação (06 de abril de 2016), uma vez omitida a data de recebimento da correspondência (fls. 310), a teor do que dispõe o art. 23, § 2º, II, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Acesso aos Documentos

No que tange ao suposto **cerceamento de defesa pelo fato de não ter tido acesso a todos os documentos do processo**, o que só teria se dado em 05/05/2016, quando obteve cópia dos mesmos na sede da Receita Federal em Marechal Cândido Rondon, convém assinalar que **não há previsão legal** que obrigue o Fisco a remeter, com o auto de infração, cópia de todos os documentos que instruem o respectivo processo.

No presente caso, conforme se extrai do Aviso de Recebimento dos Correios (fls. 310), junto com o Auto de Infração, foram enviados à contribuinte, para ciência, **todos os documentos essenciais que embasaram o lançamento, tais como o Relatório Fiscal, o Demonstrativo Mensal do Fluxo de Caixa e o Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital (fls. 284/296)**.

Tais documentos, destaque-se, contêm um histórico pormenorizado do procedimento, descrevem e demonstram com clareza e precisão a forma como foram apurados o acréscimo patrimonial a descoberto e a omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, assim como as conclusões da autoridade autuante, permitindo o conhecimento pleno da motivação da ação fiscal, sem dar margem a dúvidas quanto às matérias tidas como infringidas.

Os demais documentos integrantes dos autos consistem em esclarecimentos e documentos fornecidos pela própria interessada (fls. 32/273), em resposta às várias intimações que recebeu, e, por essa razão, não pode ela alegar o seu desconhecimento.

Não obstante, conforme art. 3º, II, da Lei nº 9.784, de 29/01/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, o administrado tem direito a *“ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas”*. É facultado ao sujeito passivo ou a seu mandatário a requisição do fornecimento de cópia do processo (art. 38, § 2º, da Lei nº 9.250, de 26/12/1995).

Ainda nesse sentido, o art. 46 da Lei nº 9.784/1999, dispõe que *“os interessados têm direito à vista do processo e a obter certidões ou cópias reprográficas dos dados e documentos que o integram, ressalvados os dados e documentos de terceiros protegidos por sigilo ou pelo direito à privacidade, à honra e à imagem”*. A lei, portanto, garante acesso aos documentos que integram o processo, bastando a iniciativa do interessado.

Se, entretanto, o objetivo de vista aos autos é a reunião de elementos para embasar sua defesa, deve o contribuinte exercer o seu direito no prazo para a impugnação e, por questão lógica, antes de apresentá-la.

Considerando-se que a intimação da autuada ocorreu em 21/04/2016, como visto anteriormente, poderia ela ter obtido vistas e cópia dos autos até a data limite de 23/05/2016 (segunda-feira), prazo fatal para protocolização de sua defesa.

Examinando-se os autos, constata-se que **não há evidências que atestem** que a impugnante somente teve acesso à documentação constante do processo em 05/05/2016, como assevera, nem que eventual atraso no recebimento desses documentos tenha decorrido do órgão preparador.

Há apenas a **mera alegação** da impugnante desacompanhada de qualquer elemento de prova da situação narrada. É de se ressaltar, ainda, que não consta dos presentes autos o termo de vista, que comprovaria que a impugnante teve vista dos autos, como afirma.

Ressalte-se, ainda, que a contribuinte apresentou a impugnação em 10/05/2016 e, portanto, antes de encerrado o prazo regulamentar de 30 dias, **o que indica que a vista dos autos do processo não chegou a ser determinante para o exercício de seu direito de defesa.**

Conclui-se, portanto, que, se a interessada **não logrou produzir as provas que porventura desejaria apresentar, não foi em razão dos prazos determinados pela legislação nem devido a qualquer óbice ou omissão da autoridade preparadora.**

Ademais disso, o conteúdo da impugnação apresentada (fls. 312/329) revela de forma cristalina que a interessada tinha conhecimento preciso da autuação que lhe foi imputada, já que contestou cada ponto da imposição fiscal, insurgindo-se não só quanto às questões preliminares, mas com relação ao mérito da autuação em si, não tendo demonstrado quaisquer dúvidas quanto à extensão formal e material do lançamento formalizado.

O artigo 59, inciso II, do Decreto 70.235/72, que prevê a nulidade dos despachos e decisões proferidas com preterição do direito de defesa, pressupõe que o dano causado ao impugnante seja concreto e que este dano reste inequivocamente demonstrado. A professora Ada Pellegrini Grinover (As Nulidades do Processo Penal, 6ª ed., RT, São Paulo, 1997, pp.26/27) afirma que o “*princípio do prejuízo constitui, seguramente, a viga mestra do sistema de nulidades e decorre da idéia geral de que as formas processuais representam tão somente um instrumento para correta aplicação do direito*”.

Estes ensinamentos nos levam a concluir pela necessidade de que a parte que se sinta lesada efetivamente demonstre o prejuízo causado.

(...)

Destarte, como a interessada teve ciência da descrição detalhada das infrações imputadas e da fundamentação legal que baseou a autuação, bem assim, de todos os valores e cálculos considerados para determinar as matérias tributadas, **não se vislumbra prejuízo processual que tenha acarretado embaraço ao seu exercício do direito de defesa.**

Por tais razões, e restando claro e evidente o enfrentamento direto e objetivo na decisão recorrida das questões novamente pautadas, rejeito as preliminares suscitadas.

Mérito

Das omissões apuradas – da variação patrimonial a descoberto e do ganho de capital na alienação de bens e direitos:

O litígio recai sobre as omissões de rendimentos por variação patrimonial a descoberto, no valor de R\$ 175.142,67 (AC/2012), e de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, no valor de R\$ 46.510,32 (AC/2013), constatadas em sede de verificação do cumprimento das obrigações tributárias dos anos-calendário de 2012 e 2013, importando na apuração do imposto suplementar, no valor total de R\$ 50.827,59, a ser acrescido dos encargos legais, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do processado, com o afastamento das omissões apuradas.

Pois bem. Em que pese as alegações recursais, do cotejo dos documentos carreados, aliado aos fundamentos traçados no voto condutor da decisão recorrida (fls. 344/369)

e atendo-se às informações contidas no relatório fiscal e na autuação lavrada (fls. 290/308), não há como prosperar a pretensão recursal.

Quanto ao mérito, considerando que o Recorrente, nesta fase processual, não trouxe novas razões contundentes para modificar o julgado – limitando-se basicamente em repisar as alegações da peça impugnatória, contudo sem demonstrar por documentação hábil e consistente a origem e aplicações de recursos utilizados nas operações realizadas no decorrer dos anos-calendário de 2012 e 2013, restando assim subsistente o APD, por descompasso entre o acréscimo do patrimônio da Recorrente e os rendimentos declarados, bem como constatada a omissão de rendimentos diante da apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de bens imóveis, conforme devidamente descrito no relatório fiscal da autuação (fls. 290/296) – me convenço do acerto da decisão, pelo que adoto como razão de decidir os fundamentos lançados no voto condutor (fls. 358/367), mediante transcrição dos excertos abaixo, à luz do art. 114, § 12, I da Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023 (Novo RICARF):

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

Impende destacar que o acréscimo patrimonial é uma das formas colocadas à disposição do Fisco para detectar omissão de rendimentos, edificando-se aí, uma presunção legal do tipo condicional ou relativa (*juris tantum*), que, embora estabelecida em lei, não tem caráter absoluto de verdade, impondo ao contribuinte a comprovação da origem dos rendimentos determinantes do descompasso patrimonial.

(...)

A tributação do acréscimo patrimonial a descoberto está especificada, ainda, no Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (RIR/1999), art. 55, XIII, e arts. 806 e 807:

Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

(...)

XIII - as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não-tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

(...)

Art. 806. A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição do patrimônio (Lei nº 4.069/1962, art. 51, § 1º).

Art. 807. O acréscimo do patrimônio da pessoa física está sujeito à tributação quando a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos e de bens, não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se o contribuinte provar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.” (destaques da transcrição)

À Fazenda Pública **cabe tornar evidente o fato constitutivo do seu direito**. Desta forma, a autoridade administrativa, em procedimento fiscal, utiliza-se de planilhas de cálculo com o fito de apurar se houve ou não a ocorrência de inconformidades entre a renda informada e os dispêndios e aplicações realizados pelo contribuinte. Detectadas diferenças negativas, ou seja, despesas e/ou aplicações sem cobertura dos rendimentos declarados, **verifica-se a ocorrência de acréscimo não justificado, que, conforme expressa disposição legal, é fato gerador do imposto de renda**.

O objetivo da análise patrimonial é **verificar a situação do contribuinte**, pela comparação, em determinado período, dos valores que ingressaram no seu patrimônio (origens de recursos) com aqueles efetivamente saídos (aplicações de recursos); a metodologia permite detectar se houve excesso de aplicações com relação às origens de recursos, situação que somente pode ser explicada pela omissão de rendimentos por parte do contribuinte. Em outras palavras, **a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto pressupõe a disponibilidade econômica ou jurídica de renda**.

Desse modo, verificada a existência de acréscimos patrimoniais incompatíveis com a renda declarada, é certa também a ocorrência de omissão de rendimentos à tributação.

Nesse contexto, **cabe ao contribuinte provar os fatos modificativos ou extintivos desse direito, ou seja, demonstrar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, que o acréscimo patrimonial apurado é suportado por rendimentos já tributados ou isentos e não tributáveis**.

É de se ressaltar que o ônus dessa prova recai **exclusivamente sobre o contribuinte**, não bastando, para tal mister, a simples apresentação de justificativas trazidas na peça impugnatória; mas, também, que estas sejam amparadas por provas hábeis, idôneas e robustas.

Portanto, se o impugnante **não apresentar documentos que comprovem de maneira inequívoca** a utilização de recursos isentos, não tributáveis ou cuja origem foi submetida à tributação, **a presunção legal de omissão de rendimentos se concretiza, por não ter sido elidida**. É o ônus com o qual o contribuinte tem que arcar.

(...)

No presente lançamento, o acréscimo patrimonial a descoberto foi evidenciado **pelo demonstrativo mensal de fluxo de caixa do ano-calendário de 2012 (fls. 289), onde foram considerados as informações e esclarecimentos prestados pela contribuinte em atendimento às intimações, levando-se em conta todos os recursos conhecidos e comprovados**.

Passa-se agora à análise das questões de mérito levantadas pela contribuinte em sua impugnação.

Disponibilidade de Recursos. Venda de Imóvel em 2010

Objetivando justificar a aplicação de recursos no importe de R\$ 84.520,00, decorrente da aquisição do lote rural nº 70/B, situado em Marechal Cândido Rondon - PR, a impugnante **alega que dita operação foi realizada com recursos provenientes da venda do mesmo imóvel ocorrida em 2010, pela qual recebeu a importância de R\$ 65.700,00**. Entende, assim, que esse **último valor deve compor o caixa do mês de janeiro de 2012, por ter origem lícita e declarada e se constituir em saldo remanescente de exercícios anteriores (quando não estava a contribuinte obrigada à declaração de rendimentos)**.

A legislação tributária não impede o transporte dos recursos declarados nos anos-calendário anteriores para os seguintes, apenas condiciona o aproveitamento de tais disponibilidades à sua comprovação mediante documentação hábil e idônea. Portanto, somente poderá ser aproveitado, nos anos subsequentes, o saldo de disponibilidade que constar na declaração do imposto de renda - declaração de bens (original ou retificada antes de qualquer procedimento fiscal sobre os respectivos exercícios), devidamente lastreado em documentação hábil e idônea.

Logo, deve haver provas da efetiva disponibilidade desses valores e de sua consequente aplicação nos eventos que deram origem à variação patrimonial nos exercícios seguintes, visto que prevalece a presunção de que a renda foi consumida dentro do próprio ano.

Este é o entendimento do Conselho de Contribuintes:

“SALDO DE RENDIMENTO APURADO NO MÊS DE DEZEMBRO DO ANO-CALENDÁRIO – O ônus de provar que o saldo de recursos apurado em dezembro do ano-base foi mantido e transferido para janeiro do ano seguinte é do contribuinte. Inaceitável simples alegação de que por constarem no demonstrativo anexado aos autos deveriam ser transferidos para o ano posterior.” (1º CC, 2ª Câmara, Ac. nº 102-42625/98)

Assim, se a contribuinte estivesse de posse da totalidade dos recursos provenientes da alienação do imóvel em 08/02/2010, eles deveriam, necessariamente, constar de sua declaração de bens do ano-calendário 2010 e, caso, também não tivessem sido consumidos nesse ano, deveriam figurar na declaração de bens do ano-calendário 2011.

Do exame dos autos, constata-se que, embora a certidão da matrícula nº 38.463 do Registro Geral de Imóveis - Livro nº 2 (registro R-2/38.463), às fls. 262, aponte a venda do imóvel em questão pela interessada e seu cônjuge, em 08 de fevereiro de 2010, ao preço de R\$ 65.700,00, tal transação não foi informada na declaração de bens e direitos da Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física, do exercício 2011, ano-calendário de 2010 – DIRPF/2011 (fls. 337/338). O dito imóvel, mencione-se, sequer constou da referida declaração.

É possível constatar, ainda, que os recursos advindos da alienação mencionada não foram consignados nas declarações de bens das DIRPF relativas aos anos-calendário de 2011 e 2012 (fls. 342 e 05/07).

Também não foi acostado aos autos nenhum elemento de prova da real disponibilidade dos recursos alegados, que justificassem o seu aproveitamento como origem no fluxo financeiro do ano de 2012.

De se salientar que, em se tratando de valor elevado, a existência desses recursos poderia ser facilmente comprovada, eis que deveriam estar depositados em alguma instituição financeira em 31/12/2010 e 31/12/2011.

Não comprovada a disponibilidade, como é o caso, a presunção é de que a receita foi integralmente consumida no próprio ano-calendário de 2010. Desse modo, não se pode admitir que tais recursos, não comprovados pela declaração de rendimentos e tampouco de forma material, dêem suporte ao descompasso patrimonial do ano-calendário de 2012.

Aquisição do Lote Urbano 3/B

No que concerne à aquisição do lote urbano 3/B, situado no Loteamento Condomínio Residencial Espelho das Águas, localizado em Marechal Cândido Rondon - PR, constante da escritura pública lavrada em 25 de janeiro de 2012, sustenta a interessada que a mesma ocorreu, na verdade, em 2011, conforme demonstra a leitura das fls. 100, de onde se extrai a seguinte informação: **“dizendo já haver recebido o preço ajustado e total de R\$35.000,00 (trinta e cinco mil reais)...”**

Por essa razão, entende que deve ser excluído do fluxo de caixa o montante de R\$ 35.000,00, correspondente ao valor de aquisição desse imóvel.

A Escritura Pública de Compra e Venda, lavrada junto ao Serviço Notarial e Registral da Comarca de Marechal Cândido Rondon - PR (fls. 100/102), atesta que o imóvel em comento foi adquirido por R\$ 35.000,00, em 25 de janeiro de 2012, data de celebração da escritura.

Não obstante haja a informação de que, na data acima citada, a compradora já havia recebido o preço ajustado e total de R\$ 35.000,00, a escritura pública não menciona expressamente que isso ocorreu no ano de 2011.

A contribuinte, por outro lado, não informou o imóvel em comento na declaração de bens da DIRPF referente ao ano-calendário de 2011 (fls. 342) e somente passou a registrá-lo na DIRPF do ano-calendário de 2012, na coluna de 31/12/2012, permanecendo “zerada” a coluna de 31/12/2011 (fls. 07). Também não trouxe aos autos nenhum documento que demonstrasse que efetuou o pagamento do valor em discussão (R\$ 35.000,00) em 2011, como assegura.

Nesse momento cabe recordar um brocardo jurídico que se aplica à situação que está sendo apreciada : *“Allegatio et non probatio, quasi non allegatio”*, que significa que *“quem alega e não prova, se mostrará como se estivesse calado ou que nada alegasse”*. Portanto, ao questionar os argumentos do fisco, deve a contribuinte rebatê-los de forma coerente e respaldá-los com meios de prova idôneos.

Destarte, resta mantida, a título de aplicação de recursos no mês de janeiro de 2012, a importância de R\$ 35.000,00, proveniente da aquisição do lote urbano 3/B, tal como procedeu a autoridade autuante.

Retificação do Saldo de Caixa até o Limite de Isenção para o Ano de 2011

Argumenta a contribuinte que como estava isenta da entrega da declaração do imposto de renda no ano de 2011, a autoridade fazendária deveria considerar como saldo o limite de isenção para o ano-calendário de 2011. Por conseguinte, necessária a retificação do saldo de caixa, até o montante do valor de isenção para o ano-calendário de 2011, qual seja, o valor de R\$ 19.645,32.

Em primeiro lugar, importa informar que o limite de isenção do imposto de renda do ano-calendário de 2011 era de R\$ 23.499,15 e não de R\$ 19.645,32, como disse a impugnante.

Em segundo lugar, só se pode computar como origem no demonstrativo de variação patrimonial de um determinado ano-calendário os rendimentos efetivamente auferidos naquele ano-calendário. Ainda assim, como discutido previamente, a sobra de recursos verificada em um ano não pode ser transposta para o ano subsequente a menos que fique comprovada a sua real disponibilidade na virada do ano.

Dedução da Variação Patrimonial do Saldo Credor Apurado em Dezembro

Pleiteia a impugnante que o saldo credor de R\$ 24.548,56, obtido em 31 de dezembro de 2012, **absorva** parte da variação patrimonial a descoberto apurada no ano todo, considerando-se as alterações por ela pleiteadas na impugnação, o que reduziria o saldo negativo final para R\$ 30.248,79.

Na elaboração do demonstrativo de evolução patrimonial, os saldos de recursos existentes em um determinado mês podem ser transportados para o mês seguinte, servindo para justificar acréscimos patrimoniais ocorridos em meses subsequentes, dentro do mesmo ano-calendário.

No entanto, é totalmente desprovido de lógica o raciocínio de que eventuais saldos de recursos existentes ao final do ano possam suportar acréscimos patrimoniais apurados em meses anteriores.

Os recursos necessários para respaldar os dispêndios e aplicações **devem** estar de posse dos contribuintes previamente à sua realização, de nada adiantando a sua disponibilidade posterior.

Destarte, **não tendo sido trazido aos autos nenhum documento e/ou esclarecimento com vistas a justificar a variação patrimonial a descoberto apurada no ano-calendário de 2012**, resta confirmada a omissão de rendimentos lançada no auto de infração em análise.

GANHO DE CAPITAL

Relativamente ao lançamento de ganho de capital, antes de se proceder à análise das razões apresentadas pela impugnante, oportuna se faz a visualização da legislação vigente na data do fato gerador sobre a tributação em apreço, no caso, os artigos 1º e 3º, §§ 1º, 2º e 3º, todos da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, que, assim, determinam:

“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.

§ 1º - Constituem rendimento bruto todo o produto do Capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

*§ 2º - Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como **ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.*** (destaques da transcrição).

§3º - Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda,

permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.”

Da análise dos textos transcritos, depreende-se que a compra e venda de bens configura uma das hipóteses de alienação legalmente previstas, ensejando a apuração de ganho de capital, caso haja diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição.

A fiscalização calculou o ganho de capital relativamente à venda do imóvel rural, denominado Lote Rural 70/B, localizado no município de Marechal Cândido Rondon, levando em consideração os Valores da Terra Nua - VTN, **correspondentes ao ano de aquisição e de alienação do imóvel, informados pela contribuinte nos respectivos Documentos de Informação e Apuração do ITR – DITR, em cumprimento ao disposto no art. 136, do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.**

Considerando que o lote rural nº 70/B foi **adquirido em 31 de janeiro de 2012 e vendido em 04 de janeiro de 2013**, como revelam os registros R-3/38.463 e R-4/38.463 da matrícula do imóvel (fls. 263/264), e, tendo em conta que os VTNs informados nas DIATs dos anos de alienação e aquisição foram de R\$ 121.321,00 (fls. 283) e R\$ 73.000,00 (fls. 278), respectivamente, **obteve-se um ganho de capital inicial de R\$ 48.321,00.**

Aplicados os **fatores de redução** previstos no art. 40, § 1º, I e II, da Lei nº 11.196, de 2005, foi apurado um ganho de capital de R\$ 44.434,36, como evidencia o Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital - Bens Imóveis (fls. 284/288).

Em sede de impugnação, a interessada manifesta o entendimento de que **devem** ser observados os valores de alienação e de aquisição do imóvel que constaram das respectivas escrituras públicas e não os valores da terra nua informados em DIAT, como procedeu a fiscalização. Assim, tendo em vista que o imóvel em apreço foi vendido por R\$65.095,00 e adquirido por R\$ 84.520,00, **não há que se falar em ganho de capital.**

O artigo 136 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, que reproduz o artigo 19 da Lei nº 9.393/1996, estabelece:

Art. 136. Em relação aos imóveis rurais adquiridos a partir de 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, considera-se o custo de aquisição e valor de venda do imóvel rural o Valor da Terra Nua – VTN, constante do Documento de Informação e Apuração do ITR – DIAT, observado o disposto no art. 14 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação (Lei nº 9.393, de 1996, art. 19).

Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no § 9º do art. 128 (Lei nº 9.393, de 1996, art. 19, parágrafo único).

A Instrução Normativa SRF nº 84, de 11/10/2001, por sua vez, esclarece:

Art. 9º Na apuração do ganho de capital de imóvel rural é considerado custo de aquisição o valor relativo à terra nua.

§ 1º Considera-se valor da terra nua (VTN) o valor do imóvel rural, nele incluído o da respectiva mata nativa, não computados os custos das benfeitorias (construções, instalações e melhoramentos), das culturas permanentes e temporárias, das árvores e florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas.

§ 2º Os custos a que se refere o § 1º, quando não tiverem sido deduzidos como despesa de custeio, na apuração do resultado da atividade rural, podem ser computados para efeito de apuração de ganho de capital.

Art. 10. Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se custo de aquisição o valor da terra nua declarado pelo alienante, no Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat) do ano da aquisição, observado o disposto nos arts. 8º e 14 da Lei nº 9.393, de 1996.

§ 1º No caso de o contribuinte adquirir:

I - e vender o imóvel rural antes da entrega do Diat, o ganho de capital é igual à diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição;

II - o imóvel rural antes da entrega do Diat e aliená-lo, no mesmo ano, após sua entrega, não ocorre ganho de capital, por se tratar de VTN de aquisição e de alienação de mesmo valor.

§ 2º Caso não tenha sido apresentado o Diat relativamente ao ano de aquisição ou de alienação, ou a ambos, considera-se como custo e como valor de alienação o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação.”

(...)

Art. 19. Considera-se valor de alienação:

I - o preço efetivo da operação de venda ou de cessão de direitos;

II - o valor de mercado, nas operações não expressas em dinheiro;

III - no caso de bens ou direitos vinculados a qualquer espécie de financiamento ou a consórcios, em que o saldo devedor é transferido para o adquirente, o valor efetivamente recebido, desprezado o valor da dívida transferida;

IV - no caso de bens em condomínio, a parcela do preço que couber a cada condômino ou co-proprietário;

V - no caso de permuta com recebimento de torna, o valor da torna;

VI - no caso de imóvel rural com benfeitorias, o valor correspondente:

a) exclusivamente à terra nua, quando o valor das benfeitorias houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural;

b) a todo o imóvel alienado, quando as benfeitorias não houverem sido deduzidas como custo ou despesa da atividade rural.

§ 1º Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se valor de alienação da terra nua:

I - o valor declarado no Diat do ano da alienação, quando houverem sido entregues os Diat relativos aos anos de aquisição e alienação;

II - o valor efetivamente recebido, nos demais casos.

§ 2º Na alienação dos imóveis rurais, a parcela do preço correspondente às benfeitorias é computada:

I - como receita da atividade rural, quando o seu valor de aquisição houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural;

II - como valor da alienação, nos demais casos.

§ 3º Os valores recebidos a título de reajuste, no caso de pagamento parcelado, qualquer que seja sua designação, a exemplo de juros e reajuste de parcelas, não compõem o valor de alienação, devendo ser tributados à medida de seu recebimento, na fonte ou mediante o recolhimento mensal obrigatório (Carnê-Leão), quando a alienação for para pessoa jurídica ou para pessoa física, respectivamente, e na Declaração de Ajuste Anual.

§ 4º O valor da corretagem, quando suportado pelo alienante, é deduzido do valor da alienação e, quando se tratar de venda a prazo, com diferimento da tributação, a dedução far-se-á sobre o valor da parcela do preço recebida no mês do pagamento da referida corretagem.

Vê-se, portanto, que, de acordo com os dispositivos acima transcritos, a partir de 01/01/1997, passaram a ser considerados como custo de aquisição e valor de alienação do imóvel rural, **o Valor da Terra Nua (VTN) declarado no Diat (Documento de Informação e Apuração do ITR), nos anos de ocorrência de sua aquisição e de sua alienação, respectivamente.**

Correto, portanto, o cálculo efetuado pela fiscalização para apuração do ganho de capital, não merecendo reparos, sob esse aspecto, o lançamento.

Destarte, não restando comprovado o efetivo recebimento dos valores que motivaram o acréscimo patrimonial não justificado, ao teor dos arts. 806 e 807 do RIR99, bem como constatada a omissão de rendimentos por apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de bens imóveis, sem que se tenha havido a efetiva comprovação da origem dos respectivos valores lançados – aliado à mingua de suporte probatório contundente a demonstrar a incorreção da autuação, conforme aliás bem fundamentado na decisão recorrida – correta é manutenção do lançamento, acompanhado das penalidades cabíveis, tudo em sintonia com a legislação de regência, razão pela qual reconheço a subsistência do crédito tributário exigido.

Vale lembrar, por oportuno, que o lançamento fiscal rege-se por expressa determinação legal, sendo portanto, a atividade fiscalizatória, vinculada e obrigatória, na exata dicção do art. 142 do CTN, competindo ao Fisco revisar a declaração de ajuste, calcular a exigência e constituir o crédito tributário, sob pena de responsabilidade funcional.

Quanto à multa de ofício, nada a prover. Vale salientar, que sua incidência à base de 75% sobre o crédito tributário mantido, decorre de expressa previsão legal (art. 44, I da Lei nº 9.430/96), **não podendo ser reduzida e nem dispensada**, cabendo ao Fisco aplicá-la, sob pena de violação do dever de ofício. Portanto, escorreita e legal é a conduta fiscal no particular. Enquanto

vigentes, os dispositivos legais devem ser aplicados, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

No que tange ao entendimento jurisprudencial trazido para justificar as pretensões recursais, o mesmo nesta seara é improfícuo, porquanto as decisões, mesmo que colegiadas, sem um normativo legal que lhe atribua eficácia, não se traduzem em normas complementares do Direito Tributário, e somente vinculam as partes envolvidas nos litígios por elas resolvidos.

Por fim, quanto ao pedido de intimação pessoal do patrono acerca dos andamentos processuais que se realizarem, não há como acolhê-lo, uma vez que tal pleito não encontra amparo no Regimento Interno (RICARF), cujo assunto já se encontra sumulado neste CARF:

Súmula nº 110:

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e cerceamento de defesa suscitadas e, no mérito, em NEGAR PROVIMENTO ao presente recurso, para manter o lançamento e as alterações decorrentes realizadas na base de cálculo do imposto de renda.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto