



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10945.721084/2015-05
ACÓRDÃO	2001-007.868 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EVANDRO PERIN
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012, 2014

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.

Sobras de recursos de ano-calendário anterior não comprovadas por suporte probatório hábil e idôneo, não servem para justificar acréscimo patrimonial apurado em ano-calendário subsequente.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. 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.

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.

JUROS DE MORA À TAXA SELIC. APLICABILIDADE.

Os juros calculados pela Taxa Selic são aplicáveis aos créditos tributários não pagos no prazo de vencimento consoante previsão do art. 161, § 1º, do

CTN, artigo 13 da Lei nº 9.065/95, art. 61 da Lei nº.9.430/96 e Súmulas nº 4 e 108 do CARF.

PAF. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei tributária.

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. DOUTRINA. 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 deliberando sobre a inconstitucionalidade da legislação.

A doutrina não é oponível ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário, dada sua estrita subordinação à legalidade. Inteligência do art. 150, I, da CF/88.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(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), Lilian Claudia de Souza, Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Cleber Ferreira Nunes Leite (substituto integral), Weber Allak da Silva (substituto integral) e Wilderson Botto. Ausente o conselheiro Raimundo Cassio Goncalves Lima, substituído pelo conselheiro Weber Allak da Silva.

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. 529/542):

Contra o contribuinte em epígrafe foi emitido o auto de infração do Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF (fls. 205/218), anos-calendário 2011, 2012 e 2014. O autuado teve ciência do lançamento em 28/09/2015, e o valor do crédito tributário apurado está assim constituído (fl. 205): (em Reais)

Imposto	490.130,94
Juros de Mora (cálculo até 09/2015)	99.989,18
Multa Proporcional	367.598,21
Total do Crédito Tributário	957.718,33

O referido lançamento teve origem na constatação das seguintes infrações (fls. 206/207):

Acréscimo Patrimonial a Descoberto. Omissão de rendimentos, tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, conforme Relatório fiscal e demonstrado abaixo. Enquadramento legal nos autos.

Fato Gerador	Valor Tributável	Multa (%)
31/08/2011	R\$ 7.932,33	75,00
31/12/2011	R\$ 213.977,87	75,00
28/02/2012	R\$ 73.055,48	75,00
31/03/2012	R\$ 116.895,00	75,00
31/08/2012	R\$ 89.481,15	75,00
31/12/2012	R\$ 15.898,13	75,00

Ganhos de Capital na alienação de bens e direitos – Omissão de ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza adquiridos em reais, conforme explicado no Relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Tributável	Multa (%)
27/09/2012	R\$ 18.455,70	75,00
17/02/2014	R\$ 2.301.474,02	75,00

O relatório fiscal (TVF) com a descrição dos fatos e enquadramento legal encontra-se às folhas 195/204. A fiscalização relata o que se segue.

– Histórico

A ação fiscal foi instaurada com a ciência regular do contribuinte do Termo de Início do Procedimento Fiscal pelo qual foi exigida a declaração de imposto de renda do período fiscalizado acompanhada dos documentos que embasaram os lançamentos efetuados, especialmente a escritura pública de aquisição e de alienação de um imóvel rural pertencente ao fiscalizado localizado no estado de Mato Grosso.

Posteriormente, outros documentos e informações foram solicitados, dentre esses foi **ressaltada a necessidade de comprovação da efetiva existência dos saldos declarados em DIRPF a título de “disponibilidade financeira” (dinheiro em espécie) no valor de R\$230.000,00 em 31.12.2010 e de R\$ 35.000,00 em 31.12.2011, bem como a apresentação de demonstrativos dos ganhos de capital obtidos na alienação de imóveis do fiscalizado.** Constatou-se ainda que ele possuía o estado civil de solteiro.

– **Das infrações verificadas**

A fiscalização colaciona a legislação sobre **os acréscimos patrimoniais** não correspondentes aos rendimentos conhecidos e diz que, **no caso em análise, observou-se um descompasso entre o acréscimo do patrimônio do contribuinte e os seus rendimentos conhecidos.**

Conforme evidenciado no demonstrativo de folhas 189/190, apurou-se **um acréscimo patrimonial de R\$ 221.910,20 no ano calendário de 2011 e de R\$ 295.329,76 no ano calendário de 2012, sem respaldo em rendimentos conhecidos.** Registra que no cômputo dessa variação patrimonial **não foram considerados os saldos declarados em DIRPF a título de “disponibilidade financeira” pela absoluta falta de comprovação da efetiva existência desses valores.** Por outro lado, foram devidamente lançados no demonstrativo **todos os valores comprovados pelo contribuinte tais como: saldos bancários, rendimentos declarados e valores decorrentes de alienação de bens.**

Instado a apresentar esclarecimentos e correções ao demonstrativo de variação patrimonial apresentado, o sujeito passivo argumentou apenas que o demonstrativo submetido a sua análise não levou em consideração a disponibilidade financeira em 01.01.2011, que segundo ele estava devidamente declarado nos exercícios anteriores ao período ora fiscalizado (fl. 192). **No entanto, não apresentou qualquer comprovação válida da existência desses valores.**

Sobre a **omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de bens e direitos**, o fiscal colaciona a legislação a respeito e aduz que no caso, verificou-se que o contribuinte alienou os seguintes imóveis de sua propriedade, um deles caracterizado como imóvel rural, sem efetuar pagamento do imposto relativo aos ganhos de capital obtidos nessas operações:

a) Lote urbano nº 02, quadra 32, situado no Município de Santa Terezinha de Itaipu, PR, matrícula nº 26.631. Imóvel adquirido em 12/11/2010 por R\$ 30.000,00 e alienado em 27/09/2012 por R\$ 50.000,00;

b) Lote rural, denominado Fazenda Santa Helena, com área de 968,8572 hectares, localizado no município de Nova Maringá – Mato Grosso, matriculado sob o nº 8.545. Esse imóvel foi adquirido em 29/12/2011 pelo preço total de R\$ 400.000,00, sendo que R\$ 220.000,00 pagos no ato da compra em 29/12/2011 e o restante em duas parcelas de R\$ 90.000,00 cada, a primeira paga em 30/08/2012 e a segunda em 30/08/2013 e alienado em 17/02/2014 por R\$ 3.200.000,00. Para fins de cálculo do ganho tributável, ao valor de aquisição foi adicionada a quantia de R\$ 311.800,00, valor que o contribuinte afirma ter sido aplicado em benfeitorias no imóvel no ano calendário de 2012 e que não foi deduzido a título de despesa da atividade rural, tais como: cercas, açudes, curva de nível, galpão e calcário.

No tocante a esse imóvel rural, como não foi localizado nos sistemas e arquivos da Receita Federal do Brasil a Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - DITR

relativa ao ano de aquisição e ao ano de alienação informado pelo contribuinte (com seu CPF), **portanto não há VTN de aquisição nem de alienação, para fins de apuração do ganho de capital tributável**, foram considerados os valores reais da transação que constam da Escritura Pública de Compromisso Irretratável de Compra e Venda de Imóvel Rural, no caso da aquisição, e da Escritura Pública de Compra e Venda, no caso da alienação.

Essas operações, conforme cálculo que consta do Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital, elaborado pela fiscalização, geraram respectivamente ganho de capital tributável na data da transação, **depois de consideradas as reduções de ganho de capital previstas na Lei 11.196/05, de R\$ 18.455,70 e de R\$ 2.301.474,02**. Assim, esses rendimentos, omitidos pelo contribuinte, foram objeto de lançamento de ofício do imposto da renda da pessoa física.

– **Multa aplicada e RFFP**

Informa que com base no artigo 44, inciso I da lei 9.430,96, foi aplicada a multa de ofício de 75% tendo como base o imposto incidente sobre as omissões apuradas no procedimento de fiscalização. Diz que a conduta do contribuinte representada pela omissão de rendimentos tributáveis ao Fisco, configura, em tese, crime contra a ordem tributária, na forma do disposto nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90 e sendo assim foi formalizada a representação fiscal para fins penais.

Todos os demais procedimentos fiscais adotados, bem como as verificações/análises/conclusões, incluindo planilhas contendo os valores apurados, encontram-se detalhadamente relatadas no Termo de Verificação Fiscal mencionado.

O contribuinte apresentou impugnação, em 28/10/2015 (fls. 226/257), na qual, em síntese, expõe os motivos de fato e de direito que se seguem.

Depois de identificar-se e descrever a autuação, diz que lhe foi atribuído um “descompasso” entre o acréscimo do patrimônio e seus rendimentos conhecidos.

Alega que os argumentos do Sr. Fiscal são infundados, uma vez que elementos necessários para a consolidação dos argumentos descritos no relatório final do procedimento de fiscalização foram desconsiderados. Dentre eles **os valores apresentados como “disponibilidade financeira” sob o argumento de que faltou comprovação dos valores.**

Sustenta que ao se analisar sua “vida fiscal” desde o início de suas declarações de IR em 2007, constará sua evolução patrimonial que está totalmente condizente com os valores declarados e mediante operações de alienações de bens imóveis como faz demonstrar nas planilhas juntadas às fls. 229 e 230 dos autos.

Ressalta que em nenhum momento durante a auditoria simulou e/ou ocultou tais valores.

Alega que a auditoria deixou de considerar e analisar que **nas DIRPF foram demonstradas as realizações de “Aquisições e Alienações” de bens declarados, sendo estes integrantes de seu patrimônio**, que geraram ganho de capital declarado explicitados nas referidas declarações.

Verifica-se nas DIRPF que houve venda de imóveis nos anos anteriores a 2011, datando a evolução de seu patrimônio desde 2003, os quais devem ser considerados como válidos.

Ressalta a necessidade de apuração da verdade real dos fatos na realização do procedimento de aferição dos dados lançados nas DIRPF, cita e transcreve princípios administrativos que devem nortear a administração pública.

Entende que não deve no caso em tela, vigorar a verdade formal como apresentada, uma vez que foi oferecida a demonstração substancial da realidade material. Junta doutrina e jurisprudência.

Aduz que de acordo com a constituição “os contribuintes são obrigados a fazer declaração de renda e não de vendas ou ganhos” e se foi oferecida toda documentação e informação solicitada faz-se desvio de poder que elas sejam desconsideradas, de plano, para fins de arbitramento fiscal.

Discorre sobre o conceito de disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica e conclui que se impõe ao agente lançador comprovar que ocorreu, a cada mês, a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica como fato gerador do imposto sobre a renda, e não oferecer mero convencimento subjetivo expresso em cálculos arbitrados.

Sobre a alienação do lote urbano nº 02, quadra 32, diz que a **aquisição se deu em 12/11/2010 pelo valor de R\$ 30.000,00 sendo alienado em 27/09/2012 e devidamente declarado, lançado com o código 13 com todos os dados da adquirente.**

Traz o seu fluxo de caixa do ano de 2012 e diz que a disponibilidade financeira declarada em 31/12 foi apresentada “zerada” justamente por conta das aquisições realizada.

Sobre a **alienação do lote rural** – Fazenda São Francisco – entende que houve nesse caso **comprovado excesso na tributação**, uma vez que o referido imóvel fazia parte de área maior de 3.033,8440 ha de terras como consta na matrícula 404 do Cartório de Registro de Imóveis do 1º Ofício de Campo dos Parecis, em anexo.

Informa que a alienação da área permaneceu inserida na área maior constante da matrícula 404 até a alienação em 17/12/2014 onde fora devidamente registrada sob a matrícula 8.545 do Cartório de Registro de Imóveis de São José do Rio Claro/MT. Somente o adquirente em 2014 foi quem realizou a declaração de DITR e consequente DIAT.

O artigo 136 do RIR/99 determina que para fins de apuração do ganho de capital será considerada o VTN - Valor da Terra Nua constante no ITR-DIAT.

Afirma que o VTN da área faz parte da área maior denominada Fazenda São Francisco com número do imóvel na Receita Federal NIRF 3.596.739-0. Nos DITR e DIAT dos exercícios 2011, 2013 e 2014, em anexo, consta os valores referentes a VTN **equivalentes a R\$ 202.985,37, recolhido, portanto imposto de R\$ 608,95.** Ressalta que os documentos foram apresentados ao auditor.

Para auxiliar na aferição, junta Laudo Técnico constando a evolução dos valores da VTN e da VTI desde a época da aquisição do imóvel em 2011. Por isso requer seja afastada a aferição de ganho de capital uma vez que os valores de VTN não foram por ele omitidos, mas sim podem ter passado despercebido pelo fiscal na busca dos valores de lançamento.

Questiona a aplicação das penalidades e o caráter confiscatório da multa aplicada. Junta jurisprudência. Afirma que também não podem ser consideradas as atualizações monetárias cumuladas com a multa por configurar verdadeiro confisco em seu patrimônio.

Requer o acolhimento da impugnação para que seja considerado improcedente o levantamento fiscal e também o encaminhamento do presente procedimento para fins penais, ante a inexistência de fundamentação na imputação de crimes contra a ordem tributária.

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: 2011, 2012, 2014

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Tributam-se, como rendimentos omitidos, os acréscimos patrimoniais a descoberto, quando verificado o excesso de aplicações de recursos sobre origens de recursos, que evidenciam a renda auferida e não declarada, não justificados pelos rendimentos declarados, tributáveis, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL.

Estão sujeitas à apuração de ganho de capital as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. Sobre os créditos tributários apurados em procedimento conduzido ex officio pela autoridade fiscal, aplicam-se as multas de ofício previstas na legislação tributária.

Cientificado da decisão, em 12/05/2016 (fls. 548), o contribuinte, por procurador habilitado interpôs, 09/06/2016, interpôs recurso voluntário (fls. 550/581), insurgindo-se contra a manutenção da autuação, reportando-se e repisando literalmente as alegações suscitadas na peça impugnatória, a seguir brevemente sintetizadas por meio dos seguintes tópicos: I – Síntese do Procedimento; Do Lançamento do Crédito Tributário: a – Das Alegações de Omissão de Ganhos de Capital obtidos na alienação de Bens e Direitos; a.1 – Da Alienação do Lote Urbano n.02 - Quadra 32; a.2 – Da Alienação do Lote Rural - Fazenda Helena; b – Dos Rendimentos Declarados em DIRF - Início da Vida Fiscal; c – Desconsideração dos Rendimentos declarados em DIRPF decorrentes de Aquisições e Alienações; d – Da Necessidade de Aferição da Verdade Real para Lançamento do Crédito Tributário; e – Da Busca da Verdade Material nas Fiscalizações Fiscais; f – Da Disponibilidade Financeira e Econômica; g – Do Lançamento de Ofício do Crédito Tributário; h – Da Declaração do Valor da Terra Nua - VTN; h – Do Lançamento do Imposto: h.1 – Da Penalidade Aplicada; h.2 – Da Multa - Desconsideração ante ao Evidente Caráter Confiscatório; h.3 – Da Taxa de Juros Aplicada – SELIC. Cita escólio doutrinário e jurisprudência administrativa e judicial para motivar as pretensões recusais. Requer, ao final, em sucessivos pedidos, a reforma da decisão recorrida em face da procedência das razões recursais, a importar na insubsistência da ação fiscal, com o cancelamento do débito fiscal reclamado.

Instrui a peça recursal com os documentos de fls. 582/708.

Em 21/09/2016, peticiona requerendo a juntada do instrumento de procuração conferida ao novo patrono constituído (fls. 713/715).

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

Não foram alegadas questões preliminares no presente recurso.

Mérito

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

O litígio recai sobre as omissões de rendimentos por acréscimo patrimonial a descoberto, nos valores de R\$ 221.910,20 (AC/2011) e 295.329,76 (AC/2012), e de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, nos valores de R\$ 18.455,70 (AC/2012) e R\$ 2.301.474,02 (AC/2014), constatadas em sede de verificação do cumprimento das obrigações tributárias dos anos-calendário de 2011, 2012 e 2014, importando na apuração do imposto suplementar, no valor de R\$ 490.130,94, 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. 529/542) e atendo-se às informações contidas no relatório fiscal e no auto de infração lavrado (fls. 195/218), não há como prosperar a pretensão recursal.

Assim, 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 a origem e aplicações de recursos utilizados nas operações realizadas no decorrer dos anos-calendário de 2011 e 2012, bem como a disponibilidade financeira levada ao ajuste anual nos referidos anos-calendário, restando assim subsistente o APD, por descompasso e/ou não correspondência entre o acréscimo do patrimônio e os rendimentos declarados, ao teor do demonstrativo de variação patrimonial elaborado (fls. 193/194), bem como constatada a omissão de rendimentos por ausência de apuração de ganho de capital na alienação de bens imóveis, cujo imposto devido foi apurado com base nos valores reais das transações de compra e de alienação realizadas, conforme descrito no relatório fiscal da autuação (fls. 195/204) – me convenço do acerto da decisão, pelo que adoto como razão de decidir os fundamentos lançados no voto condutor (fls. 534/540), mediante

transcrição dos excertos abaixo, à luz do art. 114, § 12, I da Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023 (Novo RICARF):

Do Acréscimo Patrimonial a Descoberto

A infração com base em acréscimo patrimonial a descoberto já foi prevista no próprio Código Tributário Nacional em seu artigo 43, inciso II. Posteriormente, em 1988, a Lei 7.713, no artigo 3º, § 1º, preceituou que constituem rendimento bruto os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados: Código Tributário Nacional:

(...)

Desta forma, a autoridade administrativa, em procedimento fiscal, **utiliza-se de fluxos de caixa com o objetivo de verificar a ocorrência de inconformidades entre a renda declarada e os dispêndios realizados pelo contribuinte.** O resultado dos demonstrativos poderá indicar variação patrimonial a descoberto, ou seja, a aquisição de bens e/ou gastos acima dos rendimentos informados.

Assim, pode-se dizer que o levantamento de acréscimo patrimonial não justificado é forma indireta de apuração de rendimentos omitidos, posto que à autoridade lançadora **cabe somente comprovar a sua existência que, uma vez ocorrido, a lei permite presumir a omissão de rendimentos.** Trata-se de uma **presunção que, além de legal, é perfeitamente lógica,** posto que ninguém realiza gastos desprovidos de disponibilidade financeira.

Ressalte-se que a **presunção** contida no dispositivo citado (CTN, art. 43, II) não é absoluta, mas relativa, na medida em que admite prova em contrário. Trata-se de prova que **deve ser feita pelo próprio contribuinte interessado,** uma vez que a legislação define o acréscimo patrimonial não justificado **como fato gerador do imposto de renda, sem impor outras condições ao sujeito ativo, além da demonstração do referido desequilíbrio.**

Dessa forma, não é a autoridade lançadora quem presume a omissão de rendimentos, **mas a lei,** especificamente a Lei nº 7.713/1988, art. 3º, § 1º. Provada, então, pelo Fisco a aquisição de bens e/ou aplicações de recursos, cabe ao contribuinte a prova da origem dos recursos utilizados, ou seja, ocorre a inversão do ônus da prova. A **mera alegação do impugnante, desacompanhada de qualquer prova documental, não tem o condão de ilidir a tributação em comento.**

No presente caso, a tese da defesa apresentada pelo impugnante é no sentido de que a análise de sua vida financeira e fiscal **não deveria ser feita a partir do ano de 2011 e sim desde que começou a enviar declarações à Receita Federal em 2007.** Entende que o saldo de disponibilidade financeira, por ele declarado em 2011, no valor de R\$ 230.000,00 e não considerado pela fiscalização **surgiu dos anos anteriores como resultado de venda de imóveis que constam das declarações apresentadas.**

Para demonstrar sua alegação apresenta os quadros de fls. 229 e 230, onde informa os valores de rendimentos tributados, as aquisições no exercício, as alienações e a disponibilidade financeira em cada ano calendário. **Junta as declarações de renda dos exercícios 2007 a 2015.**

A disponibilidade de R\$ 230.000,00 **não pode ser considerada como recurso por não ter sido comprovada a sua existência no final do ano-calendário pelo contribuinte.**

Como já tratado, o levantamento de acréscimo patrimonial não justificado é forma de apuração de rendimentos omitidos por meio de análise da evolução patrimonial. Demonstrado, portanto, o acréscimo patrimonial a descoberto **o fato gerador do imposto encontra-se devidamente comprovado.**

O lançamento, entretanto, pode ser contestado pelo contribuinte pela comprovação de recursos não utilizados ou de dispêndios inexistentes.

O ônus da prova é do contribuinte, cabe a ele a prova **da origem dos recursos para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos.** A sua impugnação deve, portanto, vir acompanhada de documentos hábeis a fundamentar o que alega.

Não é admissível a simples alegação **com base em informações inseridas na declaração de ajuste.** Não podem ser admitidas as provas de origem fundamentadas **somente em valores informados na declaração de ajuste, pois esta tem o mesmo valor probatório que uma mera alegação feita na impugnação.**

Por isso, o contribuinte no início do procedimento fiscal é intimado a comprovar a natureza dos rendimentos declarados como isentos, a comprovar as doações e empréstimos, a apresentar documentos de vendas de bens e assim por diante.

Tanto na fase de lançamento quanto na de impugnação, as informações prestadas pelo contribuinte nas Declarações de Ajuste desacompanhadas de documentos que as comprovem não tem nenhum valor probatório.

Assim, para que a disponibilidade em moeda nacional declarada possa servir como origem nas planilhas de evolução patrimonial, é necessária a prova de sua disponibilidade **no final do ano-calendário.**

(...)

A fiscalização **solicitou** ao impugnante a apresentação de elementos para comprovar a disponibilidade financeira declarada em 2011 **e no curso do procedimento fiscal não foi apresentada qualquer comprovação.** Junto a impugnação, foram juntadas as declarações de renda com a informação das alienações, mas sem qualquer elemento probatório tais como as respectivas escrituras públicas de compra e venda, extratos de contas bancárias, transferências bancárias, recibos de compras ou outros elementos aptos a comprovar os fatos ali estampados.

Sobre as planilhas, nota-se que desde o seu início verificam-se nos valores apresentados **indícios de descompasso entre origem e aplicação de recursos.** No ano de 2007, por exemplo, os rendimentos tributados são de R\$ 18.000,00 e o saldo declarado de disponibilidade financeira de R\$ 8.000,00. Isso perfaz R\$ 26.000,00 e o contribuinte informa aquisições de R\$ 46.000,00 e alienações de R\$ 90.000,00. **Não há como explicar aquisição de bens por R\$ 46.000,00 se só tem disponível R\$ 26.000,00 de recursos.**

Em sua sequência a planilha apresenta **as mesmas inconsistências.** Por esse motivo e pela falta de apresentação dos elementos que lhe deram suporte, a referida planilha não faz prova a favor do contribuinte.

Assim, **por falta de apresentação de elementos capazes de demonstrar as alegações,** é de se manter a infração de acréscimo patrimonial a descoberto, não cabendo reparos ao feito fiscal.

Do Ganho de capital

Inicialmente, cumpre assinalar que os dispositivos legais para apuração do ganho de capital para fins de tributação encontram-se nas Leis nºs 7.713/88, nº 7.766/89, nº 8.134/90, nº 8.846/94, nº 8.981/95, nº 9.249/95, nº 11.196/05; e especificamente, nos artigos 117 a 142 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, e alterações introduzidas em legislações posteriores.

Considera-se ganho de capital **a diferença positiva entre o valor de alienação do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição, auferido por pessoa física, nos termos do parágrafo 2º do artigo 3º da Lei nº 7.713/88.** Ressalte-se que a tributação **é definitiva**, sendo o imposto apurado mensalmente e devido à medida que o ganho de capital for obtido, e tais rendimentos **não integram a base de cálculo do imposto na Declaração de Ajuste Anual.**

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, conforme determina o parágrafo 3º do artigo 3º da Lei nº 7.713/88.

Na presente autuação, conforme relatado, foi apurada a infração de ganho de capital relativa a alienação de **dois imóveis sendo um deles área rural.**

Na peça de defesa, o contribuinte argumenta, quanto ao **lote urbano número 02, quadra 32,** que os valores auferidos foram devidamente declarados juntamente com as demais alienações daquele ano calendário. Diz que no ano calendário de 2012, **a disponibilidade financeira declarada em 31.12 foi apresentada “zerada” justamente por conta das aquisições realizadas.**

Novamente, o impugnante considera que apenas a informação da aquisição e alienação de um imóvel na declaração de renda é suficiente para ilidir a apuração do ganho de capital havido naquela transação. Ocorre que isso não é o que está previsto na legislação de regência. **Não foi apresentada a apuração de ganho de capital** e assim a fiscalização efetuou o cálculo **com as reduções permitidas pela legislação e com os documentos apresentados e apurou um ganho de capital tributável no valor de R\$ 18.455,70.**

Como **não** foi trazido qualquer documento novo com a impugnação, nada há a reparar no lançamento.

Sobre o **imóvel rural,** o impugnante pretende que seja utilizado no cálculo o valor da terra nua - VTN -, que segundo ele consta do documento de registro da área maior **da qual foi desmembrada a fazenda objeto da alienação aqui em análise.** Junta o registro do imóvel e um laudo onde afirma estar estampada a evolução dos valores da VTN.

Sobre a tributação definitiva incidente sobre o ganho de capital na alienação de bens ou direitos, o Regulamento do Imposto de Renda, cujo conteúdo e alcance restringe-se aos das leis vigentes à época da ocorrência do fato gerador da presente obrigação tributária, **orienta** expressamente no seguinte sentido:

Art. 117. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Lei nº 7.713, de 1988, arts. 2º e 3º, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21).

[...] § 4º 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 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 3º).

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

I - o preço efetivo da operação, nos termos do § 4º do art. 117;

[...] § 2º Na alienação de imóvel rural com benfeitorias, será considerado apenas o valor correspondente à terra nua, observado o disposto no art. 136.

[...] 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 custo de aquisição e valor da 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).

[...] Art. 138. O ganho de capital será determinado pela diferença positiva, entre o valor de alienação e o custo de aquisição, apurado nos termos dos arts. 123 a 137 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, §2º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 2º, § 7º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 17).

A Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001 que dispõe sobre a apuração e tributação dos ganhos de capital na alienação de bens e direitos de pessoas físicas, 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.

[...] § 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:**

[...] 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.

[...] § 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.

Assim, quando as benfeitorias forem deduzidas como custo ou despesa da atividade rural, determina-se a relação percentual entre o valor das benfeitorias deduzidas como custo ou despesa e o custo total do imóvel rural e aplica-se o percentual apurado sobre o valor de venda do imóvel rural, constante do instrumento de transmissão. Essa quantia deve ser oferecida à tributação como receita da atividade rural e a diferença entre o valor de venda e esta quantia será considerada valor de alienação para fins de apuração de ganho de capital.

O valor correspondente às benfeitorias, quando comprovadas, integra o custo de aquisição para efeito de apuração do ganho de capital na alienação do imóvel.

No presente caso, foi **exatamente esse o procedimento adotado pela fiscalização**.

Conforme explica o auditor fiscal em seu relatório, **não** foi localizado nos sistemas e arquivos da RFB a Declaração do imposto sobre a Propriedade Rural - DITR relativa ao ano de aquisição e ao ano de alienação informado pelo contribuinte (com seu CPF), **portanto não há VTN de aquisição nem de alienação e para fins de apuração do ganho de capital tributável foram considerados os valores reais da transação que constam da Escritura Pública**.

Com a impugnação, o contribuinte aduz que o imóvel fazia parte de uma área maior de 3.033,844 ha de terras e que teria sido desmembrado somente após sua alienação e que por isso, o ITR e DIAT estariam inseridos nos dados fornecidos pelo proprietário Sr. Francisco Angélico de Araújo. Afirma que ali consta um valor de terra nua - VTN de R\$ 202.985,37.

Da análise dos documentos juntados, verifica-se que foi anexado um DIAT do imóvel do Sr. Francisco, com 2.212,8 ha e não 3.033,844 como afirma o impugnante, com matrícula na Receita Federal Nirf 3.596.739-00 **dos anos de 2013 e 2014. Não foi juntado a DIAT do ano de 2011, que é o ano de aquisição dessa propriedade pelo impugnante, nem se pode ter certeza de que o imóvel em apreço é o mesmo constante na DIAT**.

Assim, na falta desses elementos, agiu com acerto a fiscalização **ao considerar os valores contidos no documento de transmissão para apuração do ganho de capital e com a impugnação também não foram trazidos elementos com a força probante necessária para mudar esse entendimento**.

Ademais, se pudesse ser considerada como custo de aquisição o valor de terra nua constante dessa DIAT, **o cálculo seria desfavorável ao impugnante**, pois a fiscalização considerou **o valor pago pela fazenda** de R\$ 400.000,00 mais as benfeitorias de R\$ 311.800,00 **totalizando R\$ 711.800,00. O VTN da área total perfaz R\$ 202.985,37**.

Diante do exposto, não se verifica qualquer reparo a se fazer no lançamento dessa infração.

Destarte, não restando comprovado o recebimento dos valores que motivaram o acréscimo patrimonial não justificado, ao teor dos arts. 806 e 807 do RIR99, sem que se tenha havido a efetiva comprovação da origem dos valores lançados, bem como constatada a omissão de rendimentos sobre ganhos de capital na alienação de bens imóveis urbano e rural – aliado à mingua de suporte probatório hábil e 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.

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

No mesmo sentido também deverá incidir juros de mora à taxa SELIC sobre o crédito tributário apurado. Cabe ressaltar, que a tal matéria também já se encontra pacificada neste CARF, culminando com a edição das Súmulas nº 4 e 108:

Súmula nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, **no período de inadimplência**, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Súmula nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Em relação as supostas inconstitucionalidades aventadas, com especial destaque para o caráter confiscatório da multa de ofício aplicada, também nada a prover. Como é sabido, e reforçando o acerto da decisão recorrida, este CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade e ilegalidade de lei tributária, matéria também já pacificada, ao teor da Súmula nº 2:

Sumula nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, 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. Na mesma toada, tem-se que a doutrina também não é oponível ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade, tudo à inteligência do art. 150, I, da CF/88.

Quanto ao pedido de afastamento do encaminhamento da representação fiscal para fins penais - RFFP formalizada pela unidade de origem da RFB, nada a prover, uma vez que este Conselho Administrativo não é competente para se pronunciar sobre controvérsias da espécie, cujo tema inclusive já se encontra pacificado neste CARF, por meio da Súmula nº 28:

Súmula nº 28:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Por fim, vale relembrar 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.

Conclusão

Ante o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao presente recurso, para manter incólume o auto de infração lavrado.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto