



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

Processo nº 10950.004608/2007-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-004.498 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de junho de 2018
Matéria GANHO DE CAPITAL
Recorrente CARLOS DE OLIVEIRA BELLI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002, 2003

DEPÓSITO BANCÁRIO. PRESUNÇÃO RELATIVA ESTABELECIDADA POR LEI.

A Lei nº 9.430/1996 estabelece, em seu art. 42, uma presunção relativa de omissão de rendimentos quando, identificados depósitos bancários em favor do sujeito passivo, e previamente intimado, este não é capaz de apresentar provas da origem dos mesmos.

DEPÓSITO BANCÁRIO. COMPROVAÇÃO. IDENTIFICAÇÃO INDIVIDUALIZADA. DOCUMENTOS HÁBEIS E IDÔNEOS.

Para comprovar a origem dos depósitos bancários, é necessário trazer aos autos documentos hábeis e idôneos, além de indicar individualizadamente quais os depósitos a que se referem.

ARREMATACÃO JUDICIAL. ALIENAÇÃO À VISTA. GANHO DE CAPITAL.

Com a arrematação em hasta pública e consequente pagamento do preço, tem-se alienação à vista sujeita à apuração de ganho de capital, tributável pelo imposto de renda.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. SÚMULA CARF Nº 2.

Quando o questionamento da multa de ofício se atém à matéria de índole constitucional, aplica-se a Súmula CARF nº 2: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Dilson Jatahy Fonseca Neto (relator) e Júnia

Roberta Gouveia Sampaio, que lhe deram provimento parcial, para cancelar o lançamento relativo à omissão de ganho de capital e à omissão de rendimentos de atividade rural. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ronnie Soares Anderson. O conselheiro Reginaldo Paixão Emos (suplente convocado) não votou por estar substituindo a conselheira Rosy Adriane da Silva Dias, que já havia votado na sessão anterior.

(assinado digitalmente)

Ronnie Sores Anderson - Presidente e Redator Designado.

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Martin da Silva Gesto, Waltir de Carvalho, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Reginaldo Paixão Emos (suplente convocado) e Ronnie Soares Anderson.

Relatório

Trata-se, em breves linhas, de auto de infração lavrado em desfavor do Contribuinte para constituir crédito tributário decorrente da omissão de rendimentos da atividade rural, por depósitos bancários de origem não comprovada e de ganho de capital. Intimado, o Contribuinte apresentou impugnação, que foi julgada improcedente pela DRJ. Ainda inconformado, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, ora sob julgamento.

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

Em 24/09/2007 foi lavrado auto de infração (fls. 472/480), para constituir crédito de IRPF, identificando:

- 1) "*OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL*";
- 2) "*OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS*"; e
- 3) "*OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIO COM ORIGEM NÃO COMPROVADA*".

Conforme o Termo de Constatação Fiscal (fls. 450/471),

- O Contribuinte é sócio-administrador da empresa Soalgo Sociedade Algodeira Paranaense Ind e Com Ltda.;

- Na elaboração do Demonstrativo de rendimentos creditados nas contas correntes foram considerados apenas os valores iguais ou superiores a R\$ 500,00 e já foram excluídos os valores decorrentes de resgates de aplicações financeiras e poupança;
- Os valores depositados ou creditados em suas contas bancárias cuja origem o Contribuinte, intimado, não logrou comprovar foram considerados omitidos nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/1996;
- O contribuinte omitiu ganhos de capital obtidos na alienação de bens, por meio de dação em pagamento de dívidas, especificamente lotes de área rural alienados em arrematação judicial em decorrência de dívida assumida pela Soalgo Sociedade Algodeira Paranaense Ind Com Ltda. perante o Banco Banestado S.A., nas quais o Sujeito passo figurou como avalista;
- Esclareceu ainda a autoridade lançadora que, em sua Declaração de Bens e Direitos o Contribuinte diferiu o pagamento do ganho de capital para o momento em que receber o valor da dívida da Soalgo;
- Entretanto, entendeu a autoridade lançadora que o Contribuinte equivocou-se, vez que para o fato gerador do imposto se a dívida é da pessoa jurídica nem as convenções particulares podem ser opostas ao Fisco; e
- Uma vez que nem o Laudo de Avaliação e nem o Auto de Arrematação dos imóveis rurais contém o valor segregado da terra nua e das benfeitorias, a autoridade lançadora entendeu que 9,01% dos valores recebidos deveriam ser tidos como receita da atividade rural, e os 90,99% restante como ganhos de capital.

Intimado em 01/10/2007 (fl. 487), o Contribuinte apresentou Impugnação em 30/10/2007 (fls. 488/512 e docs. anexos fls. 513/553). Analisando a questão, a DRJ proferiu o acórdão nº 06-20.895, de 05/02/2009 (fls. 555/568), que negou provimento à defesa, e restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002, 2003

GANHO DE CAPITAL. BEM HIPOTECADO. GARANTIA DE CREDITO DE TERCEIRO. VENDA E ARREMATAÇÃO

Está sujeita à apuração de ganho de capital a venda e arrematação de bem que O contribuinte hipotecou para garantir crédito tomado por um terceiro.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS CUJA ORIGEM NAO POI COMPROVADA.

Caracterizam omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituições

financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados.

LANÇAMENTO COM BASE EM PRESUNÇÃO LEGAL. ONUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

O lançamento com base em presunção legal transfere ônus da prova ao contribuinte em relação aos argumentos que tentem descaracterizar a movimentação bancária detectada.

SÚMULA 182 DO TER. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO COM LANÇAMENTOS RELATIVOS A FATOS GERADORES OCORRIDOS SOB A EGIDE DE LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE.

A Súmula 182 do TF R, tendo sido editada antes do ano de 1988 e por reportar-se à legislação então vigente, não serve como parâmetro para decisões a Serem proferidas em lançamentos fundados em lei editada após aquela data.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO E PERCENTUAL. LEGALIDADE

Aplicável a multa de ofício no lançamento de crédito tributário que deixou de ser recolhido ou declarado e no percentual determinado expressamente em lei.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. Apreciação. VEDAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

PROVAS DE NOVAS PROVAS.

As provas devem ser apresentadas junto com a impugnação, precluindo o direito de o interessada fazê-lo em outra ocasião, ressalvada a impossibilidade por motivo de força maior, quando se refira a fato ou direito superveniente ou no caso de contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos

PERÍCIA. QUESITOS.

Considera-se não formulado pedido de perícia genérico, sem formulação de quesitos específicos nem indicação de perito.

OITIVA DE TESTEMUNHAS.

Indefere-se o pedido para oitiva de testemunhas, no âmbito da primeira instância do contencioso administrativo fiscal, por falta de previsão legal.

Intimado em 18/02/2009 (fl. 571), e ainda inconformado, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 04/03/2009 (fls. 572/597), argumentando, em síntese:

-
- Que em 13/08/2003 foi realizada arrematação judicial dos imóveis rurais de propriedade do Recorrente em função de execução de título extrajudicial da empresa Soalgo, da qual o Contribuinte era avalista;
 - Que a arrematação judicial foi registrada da DAA, constando como créditos a receber da Soalgo;
 - Que arrematação judicial não se confunde com dação em pagamento, vez que essa é voluntária enquanto aquela é execução forçada;
 - Que, não estando a arrematação judicial elencada na legislação, não se configura hipótese de fato gerador do ganho de capital;
 - Que não há capacidade contributiva vez que "*o Recorrente nada alienou e nada recebeu, mas ao contrário, a transferência do patrimônio se deu sem manifestação de sua vontade, realizada compulsoriamente pelo poder judiciário, sem que o Recorrente pudesse influir sobre o valor de tal arrematação e, principalmente, sem que o Recorrente tivesse recebido o preço da referida alienação ou dela tirado vantagem, uma vez que a arrematação se deu para pagamento de dívida contraída por terceiro, e não pelo Recorrente.*" (fl. 576, grifos no original);
 - Que a infração de omissão de rendimentos por depósitos bancários de origem não comprovada tampouco pode prevalecer, vez que a autoridade lançadora exigiu a apresentação de documentos que coincidissem em datas e valores mas, na atividade rural, mormente na venda de gado, é comum que se garanta um prazo para o pagamento, e que parte dos valores sejam mantidos em caixa para saldar despesas correntes;
 - Que devem ser considerados os valores de:
 - R\$ 9.000,00 referente a venda de um veículo monza em 17/05/2002;
 - R\$ 41.000,00 referente a venda de um veículo Passat, em 04/12/2002;
 - R\$ 56.404,00 referente a resgate de poupança junto ao Banco Itaú;
 - R\$ 3.58,00 referente ao resgate de plano previdenciário Itaú;
 - R\$ 99.211,00 referente ao resgate do FAQ Bradesco; e
 - R\$ 98.800,00 referente ao saldo de caixa em espécie existente em 31/12/2001.
 - Que é absurdo a presunção de que meras movimentações em contas bancárias significam auferimento de renda;
 - Que a tributação imposta ofende inúmeros princípios constitucionais, inclusive o do não-confisco, em decorrência da utilização de presunção de

omissão de rendimento e da aplicação de multa de 150% quando o STF já as limitou a 30%; e

- Que é inconstitucional a exigência de garantia de 30% para o manejo do recurso voluntário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

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

Da exigência de garantia para interposição de Recurso Voluntário

Argumenta o Contribuinte, ainda, contra a exigência de garantia para a admissibilidade do recurso voluntário. A questão já foi objeto da Súmula Vinculante nº 21 do STF, que deve ser reiterada no âmbito deste tribunal, nos termos do art. 62, §1º, II, 'a', do Anexo II ao RICARF.

Por esse motivo, com razão o Contribuinte.

Da presunção de omissão de rendimentos decorrentes da identificação de depósitos bancários de origem não comprovada

Argumenta o Contribuinte contra a utilização da presunção de omissão de rendimentos pela identificação de depósitos bancários de origem não comprovada.

Trata-se de questionamento de grande valia para o Poder Judiciário, o que é atestado, inclusive, pela recente declaração do STF de que o argumento é objeto de repercussão geral, no Tema nº 842, em decisão que restou assim ementada:

“IMPOSTO DE RENDA – DEPÓSITOS BANCÁRIOS – ORIGEM DOS RECURSOS NÃO COMPROVADA – OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA – INCIDÊNCIA – ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996 – ARTIGOS 145, § 1º, 146, INCISO III, ALÍNEA “A”, E 153, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca da constitucionalidade do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, a autorizar a constituição de créditos tributários do Imposto de Renda tendo por base, exclusivamente, valores de depósitos bancários cuja origem não seja comprovada pelo contribuinte no âmbito de procedimento fiscalizatório. (RE 855649 RG, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 27/08/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-188 DIVULG 21-09-2015 PUBLIC 22-09-2015)

Em sede de processo administrativo, entretanto, essa tese não pode prevalecer. A verdade é que a presunção foi criada por Lei, que permanece vigente, não sendo possível a este Conselho afastar a sua aplicação, nos termos do *caput* do art. 62 do RICARF. Ademais, a redação da Lei é clara:

*Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, **em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.***

Em outras palavras, identificados depósitos bancários, exige-se tão somente que a autoridade fazendária intime o Contribuinte para comprovar a origem dos recursos. A este é que cabe o ônus da prova, não sendo suficiente a apresentação de argumentos ou indícios. Nesse caminho, não pode prevalecer a tese de que cabia à autoridade fazendária aprofundar as investigações quando o Contribuinte, devidamente intimado, não logrou apresentar os documentos requeridos.

Convém ressaltar, ademais, que o CARF tem diversas súmulas tratando da matéria, e nenhuma delas questiona a sua legalidade. São os casos das Súmulas CARF nº 26, 30 e 38.

Por essas razões, não é possível dar provimento ao recurso nesse ponto.

Depósitos bancários individualizados

Argumenta o Contribuinte pela exclusão dos seguintes valores. Especificamente:

- 1) R\$ 9.000,00, valor esse referente a venda de um veículo monza em 17/05/2002;
- 2) R\$ 41.000,00, valor esse referente a venda de um veículo Passat, em 04/12/2002;
- 3) R\$ 56.404,00, valor esse referente a resgate de poupança junto ao Banco Itaú;
- 4) R\$ 3.58,00, valor esse referente a resgate de plano previdenciário Itaú;
- 5) R\$ 99.211,00, valor esse referente a resgate do FAQ Bradesco;
- 6) R\$ 98.800,00, valor esse referente a saldo de caixa em espécie existente em 31/12/2001.

Analisando a questão, a autoridade lançadora esclareceu que (a) não há créditos nem depósitos nas contas bancárias coincidentes em datas e valores com esse negócio, (b) intimado durante a fiscalização, a resposta do Contribuinte foi imprecisa, afirmando apenas que foram feitos "diversos créditos em bancos", sem identificá-los; e (c) não há provas de que os valores transitaram pelas contas bancárias; (d) especificamente quanto ao veículo Passat, o Contribuinte declarou em sua DAA que a alienação se deu por R\$ 18.000,00; (e)

especificamente quanto ao saldo de caixa, o Contribuinte foi intimado mas não comprovou a sua existência; então (f) entendeu não ter restado comprova a origem desses recursos.

A verdade é que o Contribuinte apenas refaz suas elegações, sem trazer aos quais quaisquer provas, nem mesmo indicando quais teriam sido, individualizadamente, os depósitos que teriam essas origens. Não é possível dar provimento de forma genérica, sendo necessário individualizar quais os depósitos estão sendo comprovados, além de trazer documentos hábeis e idôneos para tanto.

Por essa razão, não é possível dar provimento ao recurso nesse ponto.

Do ganho de capital

A infração 002 revolve sobre a omissão de rendimentos decorrentes de ganho de capital na alienação de bens e direitos. Conforme a autoridade lançadora, o Contribuinte auferiu ganho de capital vez que efetuou dação em pagamento quando da arrematação judicial de imóveis de sua propriedade para quitar dívida da qual era avalista. Também, que foi incorreta a interpretação do Contribuinte de que deveria haver diferimento da tributação para o momento em que recebesse o pagamento da dívida por parte da Soalga.

Por sua vez, o Contribuinte argumenta que não há que se confundir a arrematação judicial com a dação em pagamento. Também, que declarou adequadamente a operação, mas que não alienou nem auferiu rendimentos. Que, verdadeiramente, sua propriedade foi forçosamente retirada para pagar dívida alheia da qual era avalista. Somente quando receber o pagamento dessa dívida é que se observará o recebimento da renda.

Enfim, analisando a questão a DRJ concluiu que houve efetiva alienação e variação patrimonial. Nada se referiu em relação ao diferimento da tributação, concluindo que foi correto o lançamento.

Pois bem.

Não há dúvidas quanto à questão fática, mas somente quanto à questão de direito. Tanto a autoridade lançadora quanto o Contribuinte afirmam que o imóvel foi arrematado em leilão judicial, em execução de dívida alheia da qual o Recorrente era mero avalista. Não há discussão quanto ao custo de aquisição nem quanto ao valor pago pelo arrematante. Em suma, discute-se, apenas, se houve auferimento do rendimento quando da arrematação ou se a tributação deve ser diferida para o momento em que a empresa devedora ressarcir o Contribuinte, vez que figurou como avalista e não como devedor.

Em primeiro lugar, é imperioso anotar que o Contribuinte já havia constituído o crédito tributário. Efetivamente, analisando a sua DAA é possível observar que a folha referente ao Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital foi preenchida (fl. 22). Apenas, considerando tratar-se de hipótese de "alienação a prazo", entendeu o recorrente que o valor do tributo só seria devido quando do recebimento do valor, ou seja, quando do ressarcimento.

Em seu relatório fiscal, a autoridade lançadora já registrou que o sujeito passivo havia constituído o crédito tributário. Apenas, entendeu que não haveria diferimento do seu pagamento. Em suas próprias palavras:

"Analisando a Declaração de Bens e Direito, apresentada pelo Sujeito Passivo na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física do ano-calendário de 2003, em seus itens 21, 22 e 22 (docs. fls. 11 a 17), constata-se que o Sujeito Passivo diferiu o pagamento do ganho de capital para o momento em que receber o valor da dívida da Soalgo Sociedade Algodreira Paranaense Ind e Com Ltda.

Entretanto, para que seja considerado ocorrido o fato gerador do imposto, pouco importa se a dívida era de responsabilidade da pessoa jurídica e que os bens do Sujeito Passivo foram levados a leilão a fim de saldá-la, já que a responsabilidade pelo pagamento dos tributos não pode ser oposta à Fazenda Pública, nos termos dos artigos 114, 118, I e II e 123 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional" - fl. 458.

Inclusive, apurou como ganho de capital tributável o valor de R\$ 477.971,58 (fl. 465), valor esse muito próximo àquele apurado pelo Recorrente em sua DAA, que foi R\$ 432.273,74 (fl. 22).

Portanto, não há dívidas de que o Contribuinte declarou e constituiu o crédito tributário - em sua maior parte - antes do auto de infração. Nesse sentido, desnecessário novo lançamento sobre o mesmo montante. Esse é o entendimento já consolidado do STJ:

Súmula 436: A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

Nesse contexto, caberia, apenas a constituição da diferença apurada. O valor já admitido pelo Recorrente em sua DAA já está constituído, não havendo razão para que se lance novamente por meio de AI, hipótese em que ainda incide multa de ofício.

Esse motivo é, isoladamente, suficiente para cancelar o auto quanto a essa infração, vez que não houve omissão de rendimento.

Ainda que assim não fosse, não se pode dar à arrematação o mesmo tratamento da dação em pagamento. Neste, o credor aceita receber prestação diversa a devida, o que significa dizer que se trata de negócio consensual pelo qual o pagador e o credor chegam a acordo e que a prestação é imperiosamente diversa daquela que constitui o crédito.

Na arrematação, em sentido diametralmente oposto, não há consentimento e pode ou não haver quitação por coisa diversa. Esclarece-se: o executado (que pode ser o devedor ou o garantidor) tem sua vontade suprimida pela atuação do juiz, que expropria sua propriedade independentemente do seu consenso (art. 824 do CPC/2015). Além disso, na arrematação é entregue ao credor o preço da coisa (até o limite da dívida) e não a coisa em si mesma. No caso concreto, como a dívida era de dinheiro, e foi entregue ao credor dinheiro, não há prestação diversa, mas sim da própria coisa devida.

Superada essa questão, impende observar, também, qual a posição que se encontra o avalista. Este é garantidor (art. 897 do CC/2002), pessoa que assume a responsabilidade pelo pagamento em caso de inadimplemento do devedor. O avalista não tem o ônus econômico; tem, apenas, a responsabilidade perante o credor. Tanto assim que, caso venha a pagar a dívida, passa a ter direito de regresso (art. 899, §1º, do CC/2002), ou seja,

passa a ter direito de ser ressarcido pelo devedor. Sub-roga-se no crédito (art. 346, III, do CC/2002).

No caso concreto, a questão parece se complicar pela cumulação de ambas as *fattispecie*: o Contribuinte teve seu bem expropriado por meio de ato judicial para quitar dívida da qual era garantidor. A solução, entretanto, se resolve de maneira simples.

É verdade que, como bem apontou a autoridade lançadora, as convenções particulares não podem ser opostas ao Fisco de sorte que, pouco importa de quem era o ônus econômico da dívida se for observado o fato gerador. Entretanto, não há no caso concreto convenção particular sendo oposta ao fisco. Há, isso sim, discussão quanto ao momento em que a dívida passa a ser exigível - vez que já é líquida e certa, como esclarecido parágrafos acima, desde o momento em que o próprio Contribuinte declarou o ganho de capital em sua DAA -, ou seja, se há ou não diferimento do pagamento do tributo.

Exatamente esse o pleito do Contribuinte: não há que se falar em cobrança do tributo se não houve recebimento do seu preço. E isso é o que justifica o diferimento da tributação pleiteado pelo Recorrente e indevidamente recusado pela autoridade lançadora e pela DRJ.

Efetivamente, não se pode argumentar que o preço da arrematação foi utilizado para diminuir dívidas do Contribuinte, hipótese em que a contraprestação estaria observada. A dívida não era dele; não houve quitação nem diminuição de sua dívida; o seu patrimônio não "aumentou" pela diminuição de nenhuma dívida sua.

Pelo contrário, a saída dos imóveis de seu patrimônio foi "contrabalanceada" pela entrada de um crédito. Nessa senda, a situação concreta se aproxima mais da venda a prazo:

(1) na compra e venda a prazo, há alienação e há constituição do crédito tributário, porém há diferimento da tributação até o momento em que o preço é pago. Desde já, o vendedor tem um crédito contra o comprador (ou outra pessoa que se responsabilize pela dívida). Porém, inclusive coadunando-se com o regime de caixa da tributação da pessoa física, o IRPF sobre o ganho de capital só será pago à medida em que o preço for recebido;

(2) no caso concreto, houve alienação e houve a constituição do crédito tributário, porém o contribuinte corretamente diferiu o pagamento do tributo até o momento em que fosse ressarcido. Desde já, ele - enquanto garantidor que paga a dívida - tem um crédito contra o devedor. Porém, novamente de acordo com o regime de caixa, só deverá pagar o tributo quando o seu crédito for quitado.

Reitera-se: ao sofrer a expropriação judicial o Contribuinte não quitou dívida sua, mas sim adquiriu um crédito. Logo, há ganho de capital, porém este só será exigível quando o seu crédito for quitado.

Por essa motivo, entendo que assiste razão ao recurso nesse ponto. Registra-se que tanto a omissão de rendimentos do ganho de capital quanto da atividade rural decorrem desse mesmo fato, razão pela qual ambas devem ser canceladas.

Das inconstitucionalidade

Argumenta o Contribuinte, longamente, contra a forma como o auto de infração foi constituído, buscando afastar a presunção de omissão de rendimentos decorrente de depósitos bancário de origem não comprovada e a multa de 150% como confiscatórias, além de atentar contra outros princípios constitucionais.

Em primeiro lugar, não foi aplicada multa de 150%. Em segundo lugar, este e.CARF já consolidou na Súmula nº 02, a sua incompetência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de Lei.

Por essas razões não é possível dar provimento ao recurso nesse ponto.

Dispositivo

Diante de tudo quanto exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para excluir a infração referente ao ganho de capital e à omissão de rendimentos da atividade rural.

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Ronnie Soares Anderson - Redator Designado

Em que pese os articulados argumentos do D. relator quanto à infração atinente ao ganho de capital, deles dissinto.

Gizam os arts. 1º a 3º da Lei nº 7.713/88:

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.*

§ 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.(grifei)

A leitura dos dispositivos encimados denota que quaisquer operações que importem alienação - algumas das quais exemplificadas no § 3º - são consideradas para fins de apuração de eventual existência de ganho de capital, desde que, por óbvio, delas resultem acréscimo patrimonial para o contribuinte apurado nos termos legais, ou seja, face à existência de diferença positiva entre o preço de alienação e o custo de aquisição.

A partir desse ponto, deve ser averiguado se a operação em tela traz em seu bojo espécie do gênero alienação. Traga-se à colação esse conceito, aqui retirado do Vocabulário Jurídico¹:

A alienação, também chamada de alheação e alheamento, é o termo jurídico de caráter genérico, pelo qual se designa todo e qualquer ato que tem o efeito de transferir o domínio de uma coisa para outra pessoa, seja por venda, por troca ou por doação.

Nota-se assim que a arrematação em hasta pública é espécie do gênero alienação, pois por ela se transfere - ainda que por ordem judicial - a propriedade ou os direitos sobre um bem móvel ou imóvel de seu primitivo dono para outra pessoa, que assume a sua titularidade sobre o domínio ou posse.

O modo de utilização dos recursos financeiros advindos da venda em hasta pública, ou seja, o pagamento do preço com o depósito do valor da alienação para a satisfação do exequente, seja ele credor do ex-proprietário ou mesmo de outrem, não é relevante para a incidência do imposto de renda, pois verificado o acréscimo patrimonial revelado pela alienação do bem por valor superior ao custo de aquisição.

¹ SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico/atualizadores : Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 23ª Edição. Rio de Janeiro, 2003, p. 94.

No particular, o próprio autuado reconheceu o auferimento de ganho de capital consequente à arrematação acontecida em 12/08/2003, ao preencher o respectivo demonstrativo de apuração de ganhos de capital na DIRPF/2004 (fl. 22).

De outra parte, não se desconhece que a DIRPF tem a natureza de confissão de dívida, nos termos do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84, podendo ser estendido tal raciocínio ao imposto de renda apurado do demonstrativo de apuração de ganhos de capital que integra essa declaração.

O detalhe aqui, porém, é que o débito confessado pelo recorrente não é o mesmo que foi objeto do lançamento de ofício.

Ressalte-se que o contribuinte tomou como premissa ter se dado a alienação em comento a prazo, situação essa regradada pelo art. 21 da Lei nº 7.713/88:

Art. 21. Nas alienações a prazo, o ganho de capital será tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver.(grifei)

E o art. 140 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99), detalha:

Art.140. Nas alienações a prazo, o ganho de capital deverá ser apurado como venda à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver (Lei nº 7.713, de 1988, art. 21).

§1º Para efeito do disposto no caput, deverá ser calculada a relação percentual do ganho de capital sobre o valor de alienação que será aplicada sobre cada parcela recebida.

§2º O valor pago a título de corretagem poderá ser deduzido do valor da parcela recebida no mês do seu pagamento. (grifei)

Com efeito, no caso de vendas à prazo o ganho de capital é apurado como venda à vista, no sentido de que o cálculo da proporção do ganho a ser aplicado a cada parcela, é realizado considerando-se a alienação à vista.

Todavia, por força de expressa disposição legal a tributação, ou seja, a subsunção do fato à norma jurídica, ocorre somente quando do recebimento de cada parcela auferida mensalmente, em adequação ao regime de caixa.

Oportuno transcrever a lição de Paulo de Barros Carvalho², a respeito da ressalva "salvo disposição de lei em contrário" constante do art. 116 do CTN:

Implica reconhecer que o marco temporal do acontecimento pode ser antecipado ou diferido tanto na contingência do inciso I (situação de fato) quando na do inciso II (situação jurídica). São matizes de fraseologia jurídica que revelam a liberdade de que desfruta o político ao construir as realidades normativas.

² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 21ª edição, Ed. Saraiva, 2009, p. 306.

Então, nas alienações a prazo, para fins de enquadrar os ganhos percebidos na sistemática prevalente na seara do imposto de renda pessoa física, o regime de caixa, o legislador ordinário optou por fazer com que o momento de perfectibilização do fato gerador ocorresse justamente quando do efetivo recebimento das parcelas avençadas no contrato de compra e venda, nem antes, nem depois.

O aspecto material da fato gerador é igualmente diferido, pois o que se faz com referência ao momento da alienação é tão-somente o cálculo da proporção do ganho de capital, relativamente ao valor total da alienação, que deve ser aplicada quando da efetiva incidência da tributação, no pagamento das parcelas avençadas.

Sem embargo, no caso analisado o entendimento do Fisco, com o qual ora se comunga, é que não houve alienação à prazo. Com a arrematação em hasta pública e correspondente pagamento do preço (fls. 127 e ss), perfez-se o fato gerador no evento que se consubstanciou em alienação à vista.

Não há, aliás, respaldo legal para condicionar a tributação do ganho de capital auferido ao incerto e eventual ressarcimento do contribuinte junto à empresa Soalço, pois tal feito circunstanciará submissão da aplicação da legislação tributária aos negócios privados do recorrente, em nítida violação ao art. 123 do CTN.

Observe-se que não houve então a propalada confissão de dívida; o crédito tributário constituído ou a constituir, decorrente da alienação à prazo vislumbrada pelo contribuinte, é bastante diverso, tanto nos seus aspectos materiais, quanto temporais, do decorrente da alienação à vista que efetivamente se verificou.

Quanto à infração de omissão de rendimentos de atividade rural, ela é decorrente da infração de ganhos de capital supra abordada - pois foi meramente acrescida tal omissão à receita da atividade rural declarada.

Registre-se que não foi trazida qualquer adução específica no que concerne a essa infração na peça recursal, e, não divergindo das razões veiculadas pela instância de piso sobre o tema, reproduzo-as de modo que passem a integrar, com a devida vênha, esta fundamentação:

37. O litigante discordou do entendimento fiscal de que tivesse ocorrido qualquer ganho tributável na operação de leilão dos lotes de terra hipotecados, considerado procedente, neste voto.

38. A impugnação ao lançamento de omissão de rendimentos da atividade rural é nesse sentido; o interessado não questionou o mérito do procedimento adotado pela fiscalização que, considerando que não foram separados o valor da terra nua e das benfeitorias, imputou 9,01% do valor destas como receita de atividade rural, conforme esclarece o TVF à fl. 595 do processo.

39. De fato, orienta a RFB que, na hipótese de o instrumento de transmissão de propriedade do bem rural não discriminar os valores da terra nua e das benfeitorias e tendo o contribuinte deduzido como despesas os investimentos feitos em benfeitorias, deve o contribuinte dividir o valor dessas despesas pelo valor da alienação e identificar o percentual de benfeitorias em relação ao valor total de custo do imóvel; esse percentual aplicado sobre o valor da alienação identificará a receita de atividade rural, sendo o restante relativo à terra nua, bem imóvel, sobre o qual incide tributação se houver ganho de capital.

40. Dado que a tributação sobre rendimentos de atividade rural é menor que em relação à do ganho de capital, tal procedimento é benéfico ao contribuinte.

41. Portanto, procedente o lançamento.

Por fim, deve ser afastada a alegação de caráter confiscatório da multa de ofício, por ingressar tal argumento na trilha da suposta inconstitucionalidade de seu suporte legal, o art. 44 da Lei nº 9.430/96, o que atrai a incidência no caso do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, e da Súmula CARF nº 2, esta por força do art. 72 do RICARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson