ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11060.003242/2007-41

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

Processo nº	11060.003242/2007-41
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2202-004.740 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	10 de agosto de 2018
Matéria	IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
Recorrente	ELZA MARIA VIDAL MARCON
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2005

CUSTO DE AQUISIÇÃO. CONSTRUÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.IMPROCEDÊNCIA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, não tendo ele se desincumbido deste ônus. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

JUROS. TAXA SELIC.

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 CARF nº 04).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Dilson Jatahy Fonseca Neto (relator), Rosy Adriane da Silva Dias e Júnia Roberta Gouveia Sampaio, que lhe deram provimento parcial para afastar a glosa do custo de aquisição do imóvel. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Martin da Silva Gesto.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rosy Adriane da Silva Dias - Relatora designada *ad hoc* para formalização do acórdão.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (suplente convocada), Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Relatório

Conselheira Rosy Adriane da Silva Dias, Relatora designada *ad hoc* para formalização do acórdão

Para registro e esclarecimento, pelo fato do conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto, responsável pelo relatório, ter deixado o CARF antes de sua formalização, fui designada *ad hoc* para fazê-lo.

Esclareço que aqui reproduzo o relato deixado pelo conselheiro nos sistemas internos do CARF.

Feito o registro.

Trata-se, em breves linhas, de auto de infração lavrado em desfavor da Contribuinte para constituir crédito de IRPF por omissão de ganhos de capital. Intimada, protocolou Impugnação, que foi julgada improcedente pela DRJ. Inconformada, interpôs Recurso Voluntário. Em primeira análise, essa turma converteu o julgamento em diligência. Realizada esta, retornam os autos para continuidade do julgamento.

Feito o breve resumo da lide, passo ao relatório pormenorizado dos autos. Por vez descrevê-los, aproveito o relatório já apresentado na Resolução n° 2202-000.805, acrescida dos fatos posteriores.

Em 06/11/2007 foi lavrado Auto de infração (fls. 40/43) identificando a seguinte infração:

> *"001 - GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS OMISSAO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS ADQUIRIDOS EM REAIS Omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de bens e direitos, conforme relatório de fiscalização anexo." - fl. 41;*

Conforme o Relatório Fiscal (fls. 46/52),

- O Sr. Augusto Cezar Carpes Marcon, cônjuge da Contribuinte, foi intimado e reintimado durante a fiscalização para apresentar informações sobre a aquisição e a alienação de determinado imóvel, porém, a despeito de validamente cientificado, nada respondeu;

- Somente após a emissão de Ofício ao Cartório de Registro de Imóveis, em sede de terceira intimação é que o fiscalizado apresentou contrato de compra e venda de imóvel e IPTU, ambos referentes ao imóvel alienado;

- Foram emitidos Ofícios ao Cartório de Registro de Imóveis, que apresentou documentação referente ao imóvel e às transações;

- A despeito da existência de averbação de construção no imóvel em 26/01/2005, a autoridade lançadora entendeu que a comprovação do custo de aquisição deve ser feita por meio de documentação hábil e idônea, discriminados na DAA;

- Intimou então o fiscalizado a apresentar uma série de novos documentos visando comprovar a construção no terreno, tais como alvará de licença de construção, habite-se, comprovação da data de início e de término da obra, planilha demonstrativa dos gastos da obra, escritura pública de aquisição e de alienação do imóvel;

- Constatando que se tratava de imóvel comum ao casal, a autoridade lançadora intimou a Contribuinte a se manifestar sobre os fatos até então identificados e a apresentar novos documentos, caso quisesse;

- Considerando que restou comprovada a aquisição do imóvel em 1992, pelo valor de Cr$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de cruzeiros), a autoridade lançadora apurou a conversão e a atualização do valor, identificando um custo de aquisição do terreno de R$ 19.690,82;

- A autoridade lançadora entendeu ainda que não restaram comprovadas as benfeitorias sobre o imóvel;

- A autoridade lançadora aceitou como preço o valor de R$ 188.000,00, registrado no contrato de compra e venda, admitindo ainda que o pagamento foi parcelado entre janeiro e maio de 2005; e

- O valor do ganho de capital foi imputado à proporção de 50% para cada cônjuge.

Intimada do lançamento em 14/11/2007 (fl. 53), a Contribuinte protocolou Impugnação em 17/12/2007 (fls. 54/67 e docs. anexos fls. 68/82). A DRJ proferiu então o acórdão n° 18-11.988 (fls. 85/92), de 25/03/2010, que negou provimento à defesa e restou assim ementado:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006

GANHOS DE CAPITAL. ALIENAÇÃO. IMÓVEL. CUSTOS.

Incide o imposto de renda sobre os ganhos de capital obtidos na alienação de imóvel, considerado como a diferença positiva entre o valor de alienação dos bens e direitos e o respectivo custo de aquisição, sendo este pelo seu valor histórico, vedada a atualização monetária.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas, não proferidas pelo STF sobre a inconstitucional idade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Os tributos e contribuições sociais não pagos até o seu vencimento, com fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1995, serão acrescidos na via administrativa ou judicial, de juros de mora equivalentes, a partir de 01/04/1995, à taxa referencial do Selic para títulos federais.

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Arguições de inconstitucional idade refogem à competência da instância administrativa, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, hipótese em que compete à autoridade julgadora afastar a sua aplicação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido "

Intimada em 20/04/2010 (fl. 96), a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 20/05/2010 (fl. 97/115 e docs. anexos fls. 116/120), argumentando, em síntese:

- Que se trata de lançamento conexo ao que corre em nome de seu marido, decorrente do mesmo fato, pedindo apensamento e julgamento conjunto;

- Que apresentou arrolamento de dívidas no montante de 30% do valor da dívida;

- Que foi incorreta a forma como foi aplicada a multa, vez que aplicou a multa da 75% do art. 44, I e §1°, cumulada com a multa isolada do art. 44, §1°, III, todos da Lei n° 9.430/1996, quando deveria impor apenas a multa de ofício;

- Que a cumulação da multa de ofício e da multa isolada sobre a mesma base leva a uma imposição de multa no mesmo patamar da multa qualificada, o que exige a comprovação de intuito de fraude;

- Que é ilegítima a aplicação da taxa Selic;

- Que todos os bens e rendimentos foram declarados e, nesse contexto, a inexistência do carnê-leão é infração meramente formal, não podendo ser constituído sobre todos os valores já declarados mas apenas, no máximo, como uma multa formal;

- Que, diferente do quanto apontado no Relatório Fiscal, todos os termos de intimação foram respondidos e todos os documentos solicitados foram apresentados;

- Que declarou o imóvel inicialmente por R$ 50.000,00, posteriormente alterando-se para R$ 150.000,00, diante de avaliação feita pela prefeitura municipal, para lançamento do IPTU, de construção feita no imóvel de prédio de 530m^2, que restou avaliado em R$ 190.973,66;
- Que a obrigação de comprovar com "documentação hábil e idônea" não é legal, nem mesmo do RIR/99, mas sim em Instrução Normativa, o que não pode ser utilizado para criar obrigação; e

- Que não houve ganho de capital na alienação, uma vez que não houve diferença positiva.

Chegando ao CARF, foi proferida a Resolução n° 2202-000.805 (fls. 123/127), de 13/09/2017, que converteu o julgamento em diligência nos seguintes termos:

> *Portanto, voto por converter o julgamento em diligência para que a DRF*
>
> - *Informe o valor utilizado no Aviso de Regularização de Obra (ARO) para fins de cálculo das contribuições previdenciárias relativas a essa obra - matrícula CEI n° 43.800.02917/62 (fl. 25);*
>
> - *Após, intime a Contribuinte para que se pronuncie, caso queira, no prazo de 30 (trinta) dias; e*
>
> - *Enfim, retornem os autos para continuidade do julgamento.*

Foi anexado aos autos o Relatório de Diligência (fls. 131/133 e docs. anexos fls. 134/146), no qual se concluiu que:

> *"Analisando-se a documentação acima, verifica-se que o Aviso de Regularização de Obra (ARO), referente a uma área construída de 73,45 m^2 (classificada como residencial) foi avaliado com o Custo Global de R$ 65.990,42 e o Aviso de Regularização de Obra (ARO), referente a uma área construída de 371,00 m^2 (classificado como galpão industrial) foi avaliado com o Custo Global de R$ 123.335,24. " - fl. 131;*
>
> A Contribuinte foi intimada em 27/10/2017 (fl. 147).
>
> É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Rosy Adriane da Silva Dias, Relatora designada *ad hoc* para formalização do acórdão

Para registro e esclarecimento, pelo fato do conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto, responsável pelo voto, ter deixado o CARF antes de sua formalização, fui designada *ad hoc* para fazê-lo.

Esclareço que aqui reproduzo, integralmente, as razões de decidir do então conselheiro, constantes dos arquivos do CARF, e, embora tenha acompanhado o relator, não me vinculo a todos os fundamentos por ele adotados em seu voto.

Feito o registro.

Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

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

Do custo de aquisição

O lançamento decorreu da glosa do custo de aquisição do imóvel, o que implicou a apuração de ganho de capital. Não se discute a ocorrência da alienação, o preço recebido nem a data.

Como já registrado na Resolução CARF n° 2202-000.805, diante do próprio Relatório de Fiscalização que acompanhou o lançamento não restam dúvidas de que houve uma construção no imóvel entre a data da sua aquisição e da sua alienação. Especificamente, é possível observar que no registro do imóvel consta a aquisição de "Uma fração de terras" em 31/10/1996 (fl. 9). Já em outro registro, ficou consignada a edificação de uma área total de 444,45 m^2 em 26/01/2005.

A questão se resumia, portanto, apenas à prova do valor incorrido nessa construção. Para a autoridade autuante, somente com a demonstração inequívoca das despesas incorridas na construção é que se poderia apropriá-las no custo de aquisição para a apuração do ganho de capital.

Ainda em anexo ao lançamento, foram anexados:

- "Conhecimento de Arrecadação Municipal" referente ao IPTU do ano-calendário 2005 indicando com valor da construção R$ 168.603,46 (fl. 16);
- No Registro de Imóveis em que se averbou em 26/01/2005 a construção de 444,45 m2, atribuiu-se um valor de R$ 168.603,45 (fl. 20);
- Cadastro Técnico Imobiliário - IPTU informando a existência de construção no imóvel com área total de 530 m2 (fl. 24), regularizada em 12/01/2005; e
- Certidão Negativa de Débito emitida pelo INSS em função da averbação da construção de uma área residencial de 444,45 m2 (fl. 25).

Com base nessas informações foi determinada a realização de diligência. Em resultado dessa, foram juntados aos autos inúmeros documentos, especificamente:

- "Cadastro de Fiscalização de Empresa" no INSS (fl. 134);
- "Declaração de Informação sobre Obra - DISO", datada de 01/2005, registrando construção de obra de 73,45 m2 e de 371 m2, além de imóvel já existente de 86 m2 (fl. 135/136);
- Taxa do CREA para ART, identificando obra de 350 m2, como sede da União de Famílias Forense datado de 07/1985 (fl. 137);
- Memorial Descritivo da obra de 350 m2 em favor da União da Família Forense (fl. 138/139);

- Alvará de Licença datado de 1985 emitido em favor da União da Família Forense (fl. 140);

- Cadastro Técnico Imobiliário - IPTU informando a existência de construção no imóvel com área total de 530 m2, regularizada em 12/01/2005 (fl. 141);

- Carta de Habitação (HABITE-SE) datada de 12/01/2005 em relação a construção de 444,45 m2 (fl. 142);

- Aviso de Regularização de Obra - ARO, datado de 20/01/2005 informando construção de 73,45 m2 e custo global de R$ 65.990,42 (fl. 143);

- Aviso de Regularização de Obra - ARO, datado de 20/01/2005 informando construção de 371 m2 e custo global de R$ 123.335,24 (fl. 144);

- Certidão Negativa de Débito do INSS, datada de 25/01/2005, em nome da Contribuinte (fl. 145); e

- Consulta de Recolhimentos do INSS, datada de 25/01/2005, com datas de pagamento de 21/01/2005 nos exatos valores apurados nos ARO's (fl. 146).

Preliminarmente, observa-se que os documentos datados de 1985 parecem não ter nenhuma relação com a presente lide. Em primeiro lugar, porque foram emitidos em favor da União da Família Forense, de quem a Contribuinte adquiriu "fração de terreno" em 1996. Nesse caminho, não há nenhuma indicação de que a construção de 1985 estivesse na fração de terreno adquirida pela Contribuinte. Segundo, porque todas as informações são no sentido de que a construção ora sob discussão ocorreu entre 1996 e 2005. Efetivamente, comprou uma "fração de terreno" em 1996 e regularizou a obra em 2005.

Enfim, volve-se à questão fulcral: o custo da benfeitoria.

Por um lado, não há certeza quanto ao valor **EXATO** incorrido na construção. Por outro lado, não há dúvidas que houve uma construção no imóvel ao longo do período em que a Contribuinte era proprietária. Inclusive, esse fato já havia sido indicado e comprovado durante a fiscalização, com bem constatou a autoridade lançadora.

Pois bem.

A despeito de admitir a existência da construção, a autoridade lançadora entendeu que não restou comprovado o custo da construção. Por isso, glosou o valor declarado pela Contribuinte.

Admitindo que o custo **exato** não ficou comprovado, entendo ser necessário divergir da autoridade lançadora quanto à solução a ser adotada. É verdade que cabe ao Contribuinte comprovar o custo incorrido; não o fazendo, deve realmente ser glosado o valor declarado. Contudo, comprovada a existência do custo, tampouco pode a autoridade lançadora simplesmente desconsiderá-lo integralmente, "zerando" o custo de aquisição ante à falta do valor exato; deve, isso sim, buscar meios indiretos para apurá-lo.

Registra-se que o CTN atribui à autoridade lançadora a competência e o dever de arbitrar o valor do bem sempre que as declarações do Contribuinte forem omissas ou não merecerem fé:

> *Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular,* ***arbitrará*** *aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não*

> *mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.*

Não se trata de mera autorização, mas sim de determinação legal: a autoridade lançadora **ARBITRARA** o valor ou o preço.

Exatamente pautando-se nessa regra geral, a Lei n° 7.713/1988 estabeleceu que deve ser utilizado como custo de aquisição do bem - percebe-se, portanto, que o tributo tem por base o preço do bem - o seu preço ou valor pago, mas admite e já prevê as formas pelas quais a autoridade lançadora arbitrará o custo de aquisição caso não mereça fé ou não prove o que declara o Contribuinte:

> ***Art. 16. O custo de aquisição dos bens e direitos será o preço ou valor pago, e, na ausência deste, conforme o caso:***
>
> *- o valor atribuído para efeito de pagamento do imposto de transmissão;*
>
> *- o valor que tenha servido de base para o cálculo do Imposto de Importação acrescido do valor dos tributos e das despesas de desembaraço aduaneiro;*
>
> *- o valor da avaliação do inventário ou arrolamento;*
>
> *- o valor de transmissão, utilizado na aquisição, para cálculo do ganho de capital do alienante;*
>
> ***V- seu valor corrente, na data da aquisição.***
>
> *§ 1° O valor da contribuição de melhoria integra o custo do imóvel.*
>
> *§ 2° O custo de aquisição de títulos e valores mobiliários, de quotas de capital e dos bens fungíveis será a média ponderada dos custos unitários, por espécie, desses bens.*
>
> *§ 3°No caso de participação societária resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, que tenham sido tributados na forma do art. 36 desta Lei, o custo de aquisição é igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista beneficiário.*
>
> *§ 4° O custo é considerado igual a zero no caso das participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, no caso de partes beneficiárias adquiridas gratuitamente, assim como de qualquer bem cujo valor não possa ser determinado nos termos previsto neste artigo.*

Assim, caso não seja possível identificar exatamente o valor pago na aquisição do bem, então deve a autoridade lançadora buscar outras formas para apurar o custo de aquisição. Simplesmente desconsiderar qualquer custo, imputando o valor zero, é verdadeira ficção jurídica: é adotar como verdade algo que se sabe falso. Vai, enfim, em completo confronto com as Leis.

Novamente, a Lei específica - e não apenas a regra geral do art. 148 do CTN ou mesmo raciocínio lógico - determina que, quando não puder apurar o valor exato, a autoridade fiscalizadora deve utilizar meios indiretos para apurar o custo de aquisição do bem. Ressalta-se, outrossim, que a Lei prevalece sobre eventual regulamentação infralegal. Acontece que não há contradição; pelo contrário, a IN SRF n° 84/2001 apenas ratifica o comando do CTN e da Lei n° 7.713/1988:

> *Valores computáveis como custo*

> ***Art. 17. Podem integrar o custo de aquisição, quando comprovados com documentação hábil e idônea e discriminados na Declaração de Ajuste Anual, no caso de:***
>
> ***I - bens imóveis:***
>
> ***os dispêndios com a construção, ampliação e reforma, desde que os projetos tenham sido aprovados pelos órgãos municipais competentes, e com pequenas obras, tais como pintura, reparos em azulejos, encanamentos, pisos, paredes;***
>
> *os dispêndios com a demolição de prédio construído no terreno, desde que seja condição para se efetivar a alienação;*
>
> *as despesas de corretagem referentes à aquisição do imóvel vendido, desde que tenha suportado o ônus;*
>
> *os dispêndios pagos pelo proprietário do imóvel com a realização de obras públicas, tais como colocação de meio-fio, sarjetas, pavimentação de vias, instalação de redes de esgoto e de eletricidade que tenham beneficiado o imóvel;*
>
> *o valor do imposto de transmissão pago pelo alienante na aquisição do imóvel;*
>
> *o valor da contribuição de melhoria;*
>
> *g) os juros e demais acréscimos pagos para a aquisição do imóvel;*
>
> *h) o valor do laudêmiopago, etc.;*
>
> *II - outros bens ou direitos: os dispêndios realizados com a conservação e reparos, a comissão ou a corretagem quando não transferido o ônus ao adquirente, os juros e demais acréscimos pagos, etc.*
>
> *Custo na ausência do valor pago* ***Art. 18. Na ausência do valor pago, o custo de aquisição é:***
>
> *I - o valor que tenha servido de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor dos tributos e das despesas de desembaraço aduaneiro;*
>
> *II - o valor de transmissão utilizado, na aquisição, para cálculo do ganho de capital do alienante anterior;*
>
> ***- o valor corrente na data da aquisição;***
>
> *- igual a zero, quando não possa ser determinado nos termos dos incisos I, II e III.*

Percebe-se, portanto, que o art. 17 garante o direito de considerar no custo de aquisição certos valores, inclusive os dispêndios com a construção. Para tanto, deve discriminá-los na DAA e apresentar documentação hábil e idônea quando instado a comprová-los. Ressalta-se, o direito é garantido ao Contribuinte.

Conquanto estejam lançados na DAA, não cabe à autoridade lançadora escolher se considerará ou não os valores descritos nesse art. 17. Cabe, isso sim, exigir a comprovação hábil e idônea. O que acontece quando o Contribuinte não logra comprovar a existência do dispêndio? O valor deve ser desconsiderado. E quando o Contribuinte comprova a existência do dispêndio, mas não o seu

quantum? Então aplica-se o art. 18, ou seja, apuração por meios indiretos e, apenas quando for impossível, é que se lhe atribuirá o valor de zero.

Frisa-se: o art. 18 não apenas está imediatamente posterior ao art. 17 como trata "do valor **pago".** Logo, não há que se discutir que se restringe apenas ao valor de aquisição em relação ao alienante do imóvel, mas também a qualquer montante que tenha sido incorrido em função da transmissão, da manutenção ou beneficiamento da coisa. Registra-se que a alienação da propriedade pode ser tanto onerosa quanto gratuita; sendo gratuita, não há pagamento pelo adquirente ao alienante, mas ainda assim há outros pagamentos inerentes, como o referente ao imposto de transmissão (in *casu,* ITCMD). Portanto, não se pode restringir o art. 18 ao valor referente ao pagamento ao alienante, devendo abranger todos os pagamentos.

No caso presente, há nos autos documentação hábil e idônea para comprovar a ocorrência dos dispêndios com construção, de forma que podem integrar o custo de aquisição do imóvel. A questão em dúvida não é se houve ou não a construção, mas apenas o *quantum*. Dessa forma, deve ser aplicada a regra do art. 18, apurando o custo por meios indiretos. Conforme a lista já citada acima, há inúmeros documentos nos autos - e já apresentados durante a fiscalização - que serviriam de base para a apuração indireta desse custo de aquisição.

Ressalta-se, especialmente, o valor considerado pela própria Receita Federal como custo da obra para a apuração das Contribuições Previdenciárias. Ora, o mesmo ente não pode admitir a existência de um custo da obra na ordem centenas de milhares de reais para fins de apuração de um tributo e zero para outro. Mormente quando considerar um valor alto aumenta a arrecadação daquele, e considerar um valor baixo aumenta a arrecadação deste. É clara hipótese de *venire contra factum proprium.*

Para que não restem dúvidas, a própria Receita Federal é clara em admitir que a construção superveniente deve ser considerada na apuração do custo de aquisição do bem. Assim, por exemplo, a Solução de Consulta Interna COSIT n° 2, de 14/01/2014, cuja ementa já antecipa:

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF*
>
> *ALIENAÇÃO DE BEM IMÓVEL ADQUIRIDO POR FINANCIAMENTO BANCÁRIO. GANHO DE CAPITAL. CUSTO E DATA DE AQUISIÇÃO.*
>
> *Para fins de apuração do ganho de capital no âmbito da legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, diante da ocorrência de alienação (contrato de compra e venda) de bem imóvel que fora adquirido por intermédio de financiamento em instituição financeira (financiamento bancário), considera-se:*
>
> ***a) custo de aquisição aquele que corresponda ao total dos valores pagos,*** *incluindo sinal (ou valor correspondente), os decorrentes das prestações efetuadas a cada ano-calendário, à medida que tenham sido pagas, os juros e demais acréscimos pagos no respectivo financiamento,* ***bem como as despesas permitidas pela legislação do imposto como integrantes daquele custo (tais como: construção, ampliação, reforma etc),*** *até o momento da respectiva alienação.*

O que é mais, convém observar a IN SRF n° 599, de 28/12/2005, que determina o seguinte:

> *Art. 3° Para a apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda incidente sobre o ganho de capital por ocasião da alienação, a qualquer título, de bens imóveis realizada por pessoa física residente no País, serão aplicados fatores de redução do ganho de capital apurado.*

§ 1° A base de cálculo do imposto corresponderá à multiplicação do ganho de capital pelos fatores de redução, que serão determinados pelas seguintes fórmulas:

(...)

§ 4° Na alienação em conjunto de imóvel constituído de partes adquiridas em datas diferentes, a redução aplica-se à parcela do ganho de capital que corresponder a cada parte,

observando-se que:

1 - a redução correspondente a cada parte é determinada em função da data de sua aquisição e aplicada sobre a parcela do ganho de capital a ela correspondente;

II - a parcela do ganho de capital correspondente a cada parte é determinada aplicando-se sobre o total do ganho de capital o percentual resultante da relação entre o custo da parte objeto da redução e o custo total do imóvel, ou entre a área da parte objeto da redução e a área total do imóvel.

§ 5° O disposto no § 4° aplica-se à construção, ampliação ou reforma, *ressalvado o disposto no § 6°.*

§ 6° Na alienação de imóvel constituído por terreno adquirido até 31 de dezembro de 1995 e de edificação, ampliação ou reforma iniciada até essa data, ainda que concluída em ano posterior, informada na Declaração de Ajuste Anual, os fatores de redução de que trata o caput são determinados em função do ano de aquisição do terreno e aplicado sobre todo o ganho de capital.

Tanto a SCI COSIT n° 2/2014 quanto a IN SRF n° 599/2005 consideram a construção como um dos custos que deve ser considerado na apuração do custo de aquisição do bem, custo esse equiparável à aquisição de imóvel por partes. Tanto assim, inclusive, que esclarecem que o custo da construção deve ser considerado em data própria - tal qual a data de aquisição de uma parcela nova do imóvel - para fins de aplicação dos fatores de redução e apuração final do ganho de capital.

Correto o raciocínio: uma vez que a construção não se perfaz no mesmo instante em que ocorre a aquisição do terreno, então não podem ser utilizados os mesmos índices de redução. Ainda assim, a construção acresce ao patrimônio, aumentando o valor do imóvel, assim como acresce ao patrimônio a aquisição de nova parcela do mesmo imóvel.

Efetivamente, não poderia ser diferente. O bem compõe o patrimônio enquanto valor. Enquanto se observa o patrimônio, os bens que o compõe são fungíveis, tendo relevância apenas o seu valor. Tanto assim que, na própria Ficha "Declaração de Bens e Direitos" da DIRPF, os bens são individualizados mas, ao final, é indicado o valor total dos bens. Inclusive, é esse valor final total que é apropriado na Ficha "Resumo", ao final da DIRPF.

Ao ser incorporado ao patrimônio, o bem entra com determinado valor. Por certo, ao receber benfeitorias - no presente caso, construções -, elas certamente aumentam o seu valor e seu custo de aquisição.

Em suma, na DAA a Contribuinte registrou um custo total de aquisição de R$ 150.000,00, já incluindo o valor do terreno e das benfeitorias. Por outro lado, a autoridade lançadora apurou, diante da conversão do valor pago na aquisição do terreno, um custo de aquisição de R$ 19.690,82. Sobram R$ 130.309,18 que se refeririam ao custo das benfeitorias.

Considerando que o custo somado das obras apurado e aceito pelo INSS para fins de apuração das Contribuições Sociais Previdenciárias foi no valor de R$ 189.325,66, não pode a própria União, para fins de apuração do IRPF, entender como não provada a ocorrência da construção e muito menos do valor nela despendido.

Nesse caminho, entendo que restou provado o custo das benfeitorias no montante de R$ 130.309,18, valor esse declarado pela Contribuinte (novamente, valor declarado a título de benfeitoria por exclusão do valor da aquisição do terreno). Diferente seria se a Contribuinte tivesse declarado valor superior àquele apurado pelo INSS, quando então ainda haveria dúvida quanto à diferença a maior.

Da cumulação de multas

Argumenta a Contribuinte ainda pela incorreção da aplicação cumulada da multa de ofício com a multa isolada referente ao "carnê-leão". A verdade é que não há objeto em litígio: no presente lançamento foi aplicada tão somente a multa de ofício.

Ao que parece, simplesmente aproveitou-se o Recurso Voluntário apresentado em relação ao lançamento do cônjuge. Ali sim, pelo que se identificou do acórdão CARF n° 2801-002.410, de 15/05/2012, disponível no site do CARF, foi lançada tal multa.

Seja como for, ante a inexistência da multa isolada, não há matéria a ser julgada em relação a esse pedido.

Da taxa Selic

Insurge-se também a Contribuinte contra a aplicação da taxa Selic para fins de atualização e juros do lançamento.

Não assiste razão ao pleito do Recorrente.

Em que pese a argumentação levantada pela Contribuinte, o CARF já tem posição consolidada no sentido de que deve incidir juros de mora sobre a multa de ofício. Esse entendimento é extraído das súmulas do CARF:

> *"Súmula CARF n° 04: A partir de 1° 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."*

A Súmula é de aplicação obrigatória pelo Conselheiro, nos termos do art. 45, VI, do Anexo II ao RICARF.

Dispositivo

Diante de tudo quanto exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para afastar a glosa do custo de aquisição do imóvel, retornando-o ao valor informado na DAA de R$ 150.000,00.

Foi assim que o conselheiro votou na sessão de julgamento, conforme registro.

(assinado digitalmente)

Rosy Adriane da Silva Dias.

Voto Vencedor

Conselheiro Martin da Silva Gesto - Redator designado

Peço vênia para divergir do voto do ilustre Conselheiro Relator, ocorre que entendo, tal qual a Fiscalização, não há nos autos prova do valor incorrido na construção para fins de cálculo de alteração do valor do custo de aquisição do imóvel, pois somente com a demonstração inequívoca das despesas incorridas na construção é que se poderia apropriá-las no custo de aquisição para a apuração do ganho de capital.

Deste modo, entendo que não há base legal que sustente o raciocínio do ilustre Relator, que considerou que em um imóvel de R$ 19.690,82 teriam ocorrido benfeitorias no valor de R$ 130.309,18, sem que fosse apresentada comprovação alguma destas benfeitorias, comprovação esta que deve ser feita contabilmente, com comprovantes de custos (com notas fiscais e recibos).

Importa referir que é ônus exclusivo da contribuinte comprovar o que alega. Assim, não sendo provado o fato constitutivo do direito alegado pela contribuinte, com fundamento no artigo 373 do CPC/2015 e artigo 36 da Lei n° 9.784/99, deve-se manter sem reparos o acórdão recorrido. Ocorre que temos que no processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu,* da contribuinte ora recorrente.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto