



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

Processo n° 11516.720185/2014-92
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-004.669 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de agosto de 2018
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrente PAULO HENRIQUE MATTOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2010

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF n° 02.

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

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A nulidade do lançamento somente se configura na ocorrência das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto n° 70.235/1972.

DECADÊNCIA. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Quando o contribuinte não houver efetuado qualquer pagamento prévio, o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário começa a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

GUARDA DE DOCUMENTOS.

O contribuinte é obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, toda a documentação que embasou o preenchimento de sua declaração de rendimentos.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal, sob a égide da Portaria que o criou, é instrumento de controle administrativo sobre as atividades fiscais tendentes a verificar o cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo.

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS. APURAÇÃO.

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

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 DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 4.

Inexistência de ilegalidade na aplicação da taxa Selic devidamente demonstrada no auto de infração, porquanto o Código Tributário Nacional outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento e autoriza a utilização de percentual diverso de 1%, desde que previsto em lei. Aplicação da Súmula CARF 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.

Recurso Voluntário

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Rosy Adriane da Silva Dias, Júnia Roberta Gouveia Sampaio e Dilson Jatahy Fonseca Neto, que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto. A declaração de voto do conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto foi encaminhada por e-mail institucional ao Conselheiro Relator, no entanto diante da renúncia de mandato do Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto antes do acórdão estar formalizado, a declaração de voto é juntada ao acórdão sem a sua assinatura digital.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

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.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 11516.720185/2014-92, em face do acórdão nº 09-55.383, julgado pela 4ª Turma da Delegacia

Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (DRJ/JFA), em sessão realizada em 07 de novembro de 2014, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

"Trata o presente processo do Auto de Infração de fls.138/142, lavrado pela DRF/Florianópolis/SC em 07/02/2014, contra o contribuinte retro identificado, que resultou na cobrança do crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, referente ao exercício financeiro de 2010, no montante de R\$ 452.756,76, sendo R\$ 207.344,18 de imposto de renda, R\$ 155.508,14 de multa proporcional (passível de redução), e R\$ 89.904,44 de juros de mora calculados até fevereiro de 2014.

O lançamento efetuado decorreu da apuração, pela autoridade fiscal, de "omissão de ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos adquiridos em reais", no mês de abril do ano-calendário de 2009, no valor tributável de R\$ 1.382.294,51, tudo conforme expresso no item "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" de fls.139 – parte integrante do Auto de Infração ora contestado – e Termo de Verificação Fiscal de fls.131/136.

Protocolizou-se ainda o processo administrativo 11516.720186/2014-37, também em nome do autuado, o qual trata da Representação Fiscal para Fins Penais visto que a autoridade lançadora entendeu ter ficado demonstrada, em tese, para os mencionados pagamentos, a ocorrência de fatos que configuram crime contra a Ordem Tributária, consoante definido pelos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

Em sua peça impugnatória de fls.150/170, o contribuinte, por meio de seu procurador nomeado pelo instrumento de fls.171, contesta o lançamento efetuado, argumentando, em apertada síntese, que: Dos Fatos: 1) O Auto de Infração foi lavrado em seu desfavor em razão da autoridade fiscal ter entendido que ocorreu Ganho de Capital na "operação imobiliária realizada com a Cia Cimento Itambé, no ano de 2008, a qual teve como objeto de pagamento imóvel de sua propriedade localizado em Capão da Barra, no Município de Garopaba/SC"; 2) "Em 2009 o impugnante obteve oferta da Cia Cimento Itambé para adquirir terreno com área de 17.832 m2, situado no Bairro Praia Comprida, no Município de São José/SC, e, depois de diversas tratativas, respectivo negócio foi ajustado e ao final convencionado o valor justo e acertado de R\$ 4.112.000,00, conforme Escritura Pública de Compra e Venda", 3) "Dentre as formas de pagamento discriminadas na mencionada escritura pública, foi dado como forma de pagamento, a título de dação em pagamento, o imóvel alvo da fiscalização em análise", avaliado em R\$ 1.700.000,00; Da Decadência da Constituição do Crédito Tributário: 4) A teor do disposto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, "considerando que realizada no ano de 2008 e supondo incidência de ganho de capital, o

termo inicial para contagem do prazo decadencial deu-se em 01.01.2009, contando-se 05 (cinco) anos para o lançamento do tributo, forçoso reconhecer que o lançamento encontra-se abarcado pela decadência pois findo o prazo para constituição da obrigação em 01.01.2014”; Da Prescrição Quanto à Guarda de Documentos: 5) Considerando o lapso temporal existente entre a edificação e a solicitação de documentos pelo Fisco, “o termo inicial da obra ocorreu em 03/04/2003 e sua conclusão em 01/04/2004, mesmo que se considere como início do prazo prescricional a conclusão da obra, verifica-se incidente o referido instituto” visto que “instado o contribuinte a prestar esclarecimentos apenas em 23/07/2013, evidente o alcance da prescrição na guarda dos documentos comprovadores dos custos com a edificação”; Da Extrapolação do Prazo Fiscalizatório: 6) O início da ação fiscal se deu em 23/07/2013, segundo Termo de Verificação Fiscal, enquanto que sua finalização ocorreu apenas em 23/01/2014, conforme Termo de Encerramento de Fiscalização, ou seja, “extrapolado a limitação legal porque manteve o contribuinte sob fiscalização por prazo superior há seis meses, isto porque, anterior ao Mandado de Procedimento Fiscal, já estava sendo alvo de fiscalização pelo Fisco”; 7) Considerando que “o prazo para procedimento fiscalizatório não poderia ultrapassar o limite legal, deveria ter sua conclusão em prazo não superior a sessenta dias (Decreto nº 22.586/1984, art.117)”; Da Não Concretização do Fato Gerador : 8) O impugnante adquiriu no ano de 2002 terreno urbano de 1.606,50 m², sem quaisquer edificações. Em 03/04/2003 a Municipalidade expediu Alvará de Licença para construção de uma edificação de alvenaria para fins residenciais multifamiliar transitória (pousada). Mencionada obra teve sua conclusão em 01/04/2004 e o “Habite-se” foi expedido apenas em 12/03/2008, “momento em que a construção deixou de estar em situação irregular e, portanto, passou a agregar valor ao terreno”; 9) Tão logo obteve o “Habite-se”, informou a construção e seu valor econômico em sua Declaração de Bens, anexa a DIRPF; 10) A dificuldade em prestar ao Fisco as informações relativas as benfeitorias realizadas se deve ao lapso temporal ora transcrito; 11) “Haverá possibilidade de acréscimo patrimonial se evidenciado disponibilidade de riqueza a ser utilizada pelo contribuinte, entendendo-se, assim, a manutenção patrimonial existente mais o lucro com a transação efetivada. Por certo, não ser esta a situação em concreto, haja vista que a transação realizada entre o impugnante e a Cia de Cimento Itambé não trouxe acréscimo patrimonial ao contribuinte, apenas manteve situação fática pré-existente”; 12) Na mencionada transação comercial, “restou dado na forma de dação em pagamento o imóvel objeto de fiscalização, mais uma vez caracterizando ausência de ganho de capital”; 13) Do Princípio de Vedação de Confisco às Multas Fiscais; 14) “Multas Fiscais de valor exorbitante podem caracterizar uma maneira indireta de burlar a Carta Magna, que proíbe o confisco”; 15) “A multa de 75% sobre o valor do tributo, aplicada ao contribuinte sob a hipótese de ganho de capital, é abusiva, desarrazoada, desproporcional e confiscatória”; 16) “Diante do princípio da vedação ao

confisco, somado aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, caso entenda-se pela manutenção do lançamento impugnado, requer-se a diminuição da multa moratória”; Da Taxa SELIC: 17) “Embora a SELIC tenha sido materializada, através de lei ordinária, como juros moratórios que devem incidir sobre débitos tributários e previdenciários, esta não possui tal natureza por traduzir fenômeno monetário de pagamento pelo uso de dinheiro, com caráter nitidamente remuneratório” e “não pode o Fisco exigir pagamento de juros de mora calculado por taxas de juros com caráter remuneratório, sob pena de ofensa ao conceito jurídico e econômico de juros moratórios, ferindo o artigo 161 e seu parágrafo 1º do CTN”; 18) “Determinando a lei que deve ser aplicada a Taxa SELIC em matéria tributária, e cabendo a fixação dessa taxa ao Banco Central do Brasil, que tem competência financeira, mas não tributária, há uma inconstitucional delegação de competência tributária, sem mencionar a ofensa, no caso, à segurança nas relações jurídico-tributárias”.

Para corroborar seus argumentos, o interessado, em sua defesa, transcreve ementas de Acórdãos emanados do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, do Superior Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, bem como textos da lavra dos juristas Vittorio Cassone, Sacha Calmon Navarro Coelho, Luiz Roberto Barroso, Hugo de Brito Machado, Pero Roberto Decomain e Ives Gandra da Silva Martins.

A DRJ de origem entendeu pela improcedência da impugnação apresentada pelo contribuinte, mantendo-se, assim, a integralidade do crédito tributário. O contribuinte, inconformado com o resultado do julgamento, apresentou recurso voluntário, às fls. 197/223, reiterando, as alegações expostas em impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Martin da Silva Gesto - Relator

I – Preliminares.

Alegações de inconstitucionalidade.

Quanto a alegação da recorrente contrariedade a Constituição e a princípios constitucionais, deixo de analisá-lo pois este Conselho não possui competência para ser pronunciar a respeito, nos termos da Súmula CARF nº 02: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

Nulidade do lançamento.

No tocante a alegação de nulidade do lançamento, cumpre destacar o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, balizador do Processo Administrativo Fiscal, a seguir transcrito:

Art. 59 – São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Pela leitura do inciso I do dispositivo acima transcrito, depreende-se que basta que os atos e termos processuais tenham sido lavrados por pessoa competente para que sejam considerados válidos, esclarecendo-se que esses atos e termos são os chamados, no processo civil, despachos de mero expediente, sem qualquer carga decisória. Note-se quanto às decisões – e a lei não faz qualquer distinção e, portanto, está-se tratando aqui, também, das decisões interlocutórias – são tratadas no inciso seguinte. Delas é exigido, para que sejam tidas como eficazes, terem sido proferidas por autoridade competente e sem preterição no direito de defesa do requerente.

Examinando o presente processo, observo que o Termo de Intimação Fiscal de fl. 23, o Termo de Início de Diligência de fl. 51, o Termo de Início de Ação Fiscal de fls. 70/71 e o Termo de Intimação Fiscal de fls. 103/104, bem como o Auto de Infração de fls. 138/142, estão embasados na legislação tributária pertinente, citada expressamente nos mencionados documentos, os quais foram expedidos por pessoa e autoridade competentes para assim proceder; que o contribuinte foi devidamente intimado e cientificado, resguardando-lhe os prazos legais para apresentar os esclarecimentos solicitados pelo Fisco e a impugnação apresentada; que o processo se encontra instruído com todas as peças indispensáveis, cujos requisitos correspondem à perfeita descrição exigida pelo artigo 11 do Decreto nº 70.235/1972 alterado pela Lei nº 8.748/1993.

Assim sendo, a autoridade lançadora agiu com estrita observância das normas legais que regem a matéria em questão, não tendo como se enquadrar o lançamento em tela nas disposições contidas no precitado artigo. Observa-se, ainda, que o contribuinte, ao expor seus argumentos na impugnação, às fls. 150/170, assim como em recurso voluntário, às fls. 197/223, demonstra pleno conhecimento da infração que lhe foi imputada.

Nessas circunstâncias, esvai-se qualquer argumentação do autuado no sentido de questionar a validade do presente lançamento.

Decadência.

Consoante relatado, o contribuinte argui ter ocorrida a decadência para o lançamento em tela, argumentando que, a teor do disposto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, “*considerando que realizada no ano de 2008 e supondo incidência de ganho de capital, o termo inicial para contagem do prazo decadencial deu-se em 01.01.2009, contando-se 05 (cinco) anos para o lançamento do tributo, forçoso reconhecer que o lançamento encontra-se abarcado pela decadência pois findo o prazo para constituição da obrigação em 01.01.2014*”.

O autuado efetuou a alienação do “*terreno urbano de 1.606,50 m², sito em Capão da Barra, Município de Garopaba/SC, com edificação em alvenaria, abrangendo área de 1.271,81m²*” à empresa Cia de Cimento Itambé, CNPJ 76.630.573/0001-60, em 28/11/2008, mediante “*dação em pagamento*” em operação imobiliária realizada com a mencionada pessoa jurídica, nesta mesma data, para a compra de um terreno situado no Município de São José/SC, conforme expresso na Escritura Pública de Compra e Venda e Outras Avenças anexada às

fls.25/32 e na Escritura Pública de Dação em Pagamento Parcial Garantia Hipotecária e Outras Avenças anexada às fls.37/47.

Equívocou-se o contribuinte em sua argumentação. A constituição do crédito tributário pelo lançamento é atividade administrativa privativa, vinculada e obrigatória, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, não admitindo delegação de competência ao sujeito passivo ou a terceiro.

No lançamento por homologação, a legislação do tributo remete ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo porventura devido e cumprir deveres instrumentais e formais, dando conhecimento de tais fatos à autoridade administrativa. No entanto, esta atividade exercida pelo contribuinte (pagamento antecipado e cumprimento dos deveres instrumentais e formais) não se confunde com lançamento, que só ocorrerá no momento em que a autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, a homologue. Portanto, é precisamente no momento da homologação que a atividade do contribuinte se converterá em lançamento.

Contudo, necessariamente há que haver a antecipação do pagamento do tributo devido, pois o que se homologa é o pagamento. No caso de não haver o pagamento, não há o que se homologar. Então, haverá a necessidade de a autoridade administrativa substituir o lançamento por homologação pelo lançamento de ofício, no tocante ao tributo que não foi pago.

O Código Tributário Nacional trata da decadência em dois artigos principais: o artigo 173, inciso I, que estabelece a regra geral; e o artigo 150, § 4º, em casos de lançamento por homologação. Para melhor elucidar a matéria, transcreve-se, a seguir, os mencionados dispositivos:

“Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

“Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado

da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

Assim, não havendo recolhimento antecipado não se pode falar em lançamento por homologação e o termo inicial da contagem do prazo decadencial se dá conforme artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, acima transcrito.

Por oportuno, transcrevo trecho do voto da DRJ de origem que bem apreciou a matéria em questão:

“O pagamento do imposto de renda devido, na hipótese de Ganho de Capital relativo à uma operação imobiliária realizada à vista, sujeito à tributação exclusiva à alíquota de 15% (quinze por cento), deve ser efetuado até o último dia útil do mês subsequente àquele em que os rendimentos forem percebidos, a teor do disposto no artigo 852 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) vigente.

Considerando que a operação imobiliária em comento ocorreu em 28/11/2008, o imposto de renda incidente sobre o Ganho de Capital correspondente, deveria ter sido recolhido aos cofres públicos pelo contribuinte até o dia 30/12/2008.

Não o tendo feito, o exercício em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado iniciou-se em janeiro de 2009 e encerrou-se em dezembro desse mesmo ano.

Portanto, “o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado” é 01/01/2010, tendo o prazo decadencial de 05 (cinco) anos expirado somente em 31/12/2014.

Como a ciência do Auto de infração em tela se deu em 27/02/2014, constata-se que o lançamento ocorreu dentro do prazo quinquenal, não havendo que se falar, portanto, em decadência.”

Diante disto, rejeita-se a alegação de decadência suscitada.

Da Prescrição Quanto à Guarda de Documentos.

Argumenta o contribuinte que a considerar o lapso temporal transcorrido entre a edificação realizada no terreno – “o termo inicial ocorreu em 03/04/2003 e sua conclusão em 01/04/2004” – e a exigência do Fisco para que prestasse esclarecimentos acerca dos comprovantes da obra e suas benfeitorias somente em 23/07/2013, “torna evidente o alcance da prescrição na guarda dos documentos comprovadores dos custos com a edificação”, ou seja, já transcorrido o prazo de 05 (cinco) anos previsto na legislação tributária vigente.

Não assiste razão ao contribuinte. Na Declaração de Bens e Direitos, parte integrante de sua Declaração de Ajuste Anual IRPF/2009, cópia anexada às fls.10/16, o contribuinte aponta “Terreno urbano de 1.606,50 M2, sito em Capão da Barra, Município de Garopaba-SC, adquirido em 01/08/2002 de Marcos Toledo dos Santos, com construção em

2008”, informando os valores de R\$ 40.000,00 (situação 31/12/2007) e R\$ 1.896.500,00 (situação 31/12/2008).

Por pertinente, transcreve-se trechos do Termo de Verificação Fiscal de fls.131/136:

“Com base nestas informações, no Termo de Início de Diligência (fls. 51) foi solicitado ao contribuinte que apresentasse os comprovantes dos gastos com benfeitorias que justificassem a alteração do valor do imóvel na Declaração de Bens.

No item 3.2 de sua resposta, o contribuinte informou que:

“[...] após a obtenção do HABITE-SE em 2008 c/c pagamento da referida Guia GPS/INSS, foi na oportunidade de imediato feito o lançamento da edificação junto ao IRPF do Requerente PAULO HENRIQUE MATTOS (exercício 2009 - ano-calendário 2008).

Desta forma, o antigo terreno urbano de 1.606,50m², situado em Capão da Barra, no Município de Garopaba - SC, passou de um valor de bem declarado condizente com a efetiva regularização do imóvel concluída em 2008.

Ou seja, o valor do imóvel passou a contemplar a edificação em alvenaria de uma área total de 1.271,81m², o que justifica sua declaração no IRPF (exercício 2009 - ano-calendário 2008), em R\$ 1.896.560,00 - pois reproduz o preço de mercado correspondente ao terreno c/c a edificação acima referida.

Logo, o preço total do imóvel lançado/declarado se justifica pelo valor de mercado que o bem passou a corresponder após a regular edificação”. (grifou-se)

Assim, acertadamente salientou a DRJ de origem ao dizer que não há previsão legal que permita ao contribuinte registrar em sua Declaração de Bens o preço total do imóvel pelo valor que o bem passou a corresponder após a construção (valor de mercado). Ocorre que o valor a ser incluído na declaração é, necessariamente, o valor de aquisição do imóvel (terreno) acrescido das benfeitorias comprovadas com documentação hábil e idônea (construção). Portanto, o valor de R\$ 1.896.560,00, incluído em sua declaração, está totalmente equivocado. Vejamos trecho do acórdão da DRJ ora recorrido:

“Os documentos apresentados pelo contribuinte atestam que houve uma construção no mencionado terreno. O contribuinte averbou a construção por R\$ 243.815,00 (fls. 50).

Entretanto, vale lembrar que para averbar uma construção e seu respectivo valor não é necessário comprovar os gastos junto ao Cartório de Registro de Imóveis, bastando que a pessoa informe verbalmente quanto gastou. Portanto, o simples fato de estar averbado um determinado valor não serve como comprovação dos gastos. Não foram apresentados comprovantes do custo da construção, exceto o pagamento da contribuição previdenciária relativa à obra, R\$ 62.330,81 (fls. 65) e a ART da execução do projeto, R\$ 21,00 (fls. 61). Assim, o valor efetivamente

comprovado pelo contribuinte como determina a legislação se restringe a R\$ 62.351,81.

Ainda em sua resposta, no item 3J3, o contribuinte informou que:

"[...] as benfeitorias no imóvel iniciaram em 2003 (data do alvará) e foram concluídas em 2004 (conforme termos do Habite-se expedido só em 2008), por isso, inviável apresentar de forma individual todas notas-fiscais, uma vez que já foram decorridos praticamente 10 anos do início da obra/edificação"

Em relação a estes argumentos do contribuinte é preciso esclarecer que a legislação tributária estabelece que, para fins de apuração de Ganho de Capital, podem integrar o custo de aquisição do imóvel, desde que comprovados com documentação hábil e idônea e discriminados na declaração de bens, os dispêndios com construções, ampliações, reformas e pequenas obras. O contribuinte não apresentou comprovação dos gastos com a construção (exceto com o pagamento da contribuição previdenciária e da ART do projeto) e não incluiu benfeitorias no imóvel em suas Declaração de Ajuste Anual relativas aos anos de 2003 (fls. 03) e Cabe ainda salientar que em suas Declarações de Ajuste Anual dos exercícios 2004 e 2005, anos-calendário 2003 e 2004, anos em que o contribuinte afirma ter construído no imóvel, ele declarou um total de rendimentos de R\$ 41.172,34 e R\$ 15.820,00 (fls. 02 e 09, respectivamente), valores incompatíveis com os gastos com a construção por ele informados".

Nada trouxe o interessado, para apreciação da autoridade julgadora, que justificasse sua afirmativa de que a edificação no terreno ocorreu nos anos-calendário de 2003 e 2004. Observo que os dados apontados pela autoridade fiscal, acima transcritos, se contrapõem a assertiva do autuado.

Os documentos anexados ao presente processo, inclusive os fornecidos pelo autuado durante a ação fiscal, apontam o ano-calendário de 2008 como o ano de construção do imóvel em comento.

Os contribuintes devem manter em boa guarda e ordem todos os documentos que se refiram aos rendimentos e deduções por eles declarados, aos atos e às operações que contribuíram para modificar a sua situação patrimonial. Essa guarda deve ser observada enquanto não se efetivar a caducidade de a Fazenda Pública proceder ao lançamento tributário, ou seja, pelo prazo decadencial atinente ao imposto de renda.

Vale registrar as disposições contidas no artigo 797 do RIR/1999 vigente:

Art. 797 - É dispensada a juntada, à declaração de rendimentos, de comprovantes de deduções e outros valores pagos, obrigando-se, todavia, os contribuintes a manter em boa guarda os aludidos

documentos, que poderão ser exigidos pelas autoridades lançadoras, quando estas julgarem necessário.

(Decreto-Lei nº 352, de 17 junho de 1968, art. 4º).

Da expressão “quando estas julgarem necessário” deve ser entendido que tal liberalidade está adstrita ao tempo entre a entrega da Declaração de Ajuste Anual IRPF e a decadência do crédito tributário nela apurado ou dela decorrente.

Portanto, tendo em vista que o contribuinte recebeu o Termo de Início de Diligência anexado a fls.51 em 31/07/2013, segundo AR – Aviso de Recebimento de fls.52, não há que se falar em “prescrição quanto à guarda de documentos” relativos ao ano-calendário de 2008.

Novamente, carece de razão o recorrente, não merecendo reforma o acórdão recorrido.

Extrapolação do Prazo Fiscalizatório.

Alega o atuado que o início da ação fiscal se deu em 23/07/2013, segundo Termo de Verificação Fiscal, enquanto que sua finalização ocorreu em 07/02/2014, conforme Termo de Encerramento de Fiscalização, tendo sido “*extrapolado a limitação legal porque manteve o contribuinte sob fiscalização por prazo superior há seis meses, isto porque, anterior ao Mandado de Procedimento Fiscal, já estava sendo alvo de fiscalização pelo Fisco*”.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), disciplinado atualmente pela Portaria SRF nº 3.007/2001, é instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. É uma ordem emanada de dirigentes das unidades da Receita Federal para que seus auditores-fiscais, em nome desta, executem atividades fiscais (fiscalização, diligência, etc.) tendentes a verificar o cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo.

Assim, em 23/07/2013 foi emitido o MPF nº 0920100-2013-01189-7, a fim de permitir a realização de uma diligência junto ao contribuinte, consubstanciada no Termo de Início de Diligência de fls.51/52. Posteriormente, em 17/09/2013 foi emitido o MPF nº 0920100-2013-01375-0, determinando a abertura de fiscalização no impugnante, para exame do IRPF de sua responsabilidade no período de 01/01/2009 a 31/12/2009, segundo Termo de Início de Fiscalização de fls.70/71.

Cumprir registrar que, nos casos de necessidade de prorrogação da validade do MPF originário, seu disciplinamento está na mencionada Portaria SRF 3.007 de 26/11/2001, em alguns de seus dispositivos, a seguir transcritos:

“Art.12. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

I - cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;

II - sessenta dias, no caso de MPF-D.

Art.13. A prorrogação do prazo de que trata o artigo anterior poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias para procedimentos de diligência.

§ 1º A prorrogação de que trata o caput far-se-á por intermédio de registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação estará disponível na Internet, nos termos do art. 7º, inciso VIII.

§ 2º Após cada prorrogação, o AFRF responsável pelo procedimento fiscal fornecerá ao sujeito passivo, quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao mesmo, o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, reproduzido a partir das informações apresentadas na Internet, conforme modelo constante do Anexo VI.

.....

Art.15. O MPF se extingue:

I – pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio;

II – pelo decurso dos prazos a que se referem os artigos 12 e 13.

Art.16. A hipótese de que trata o inciso II do artigo anterior não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal”.

Parágrafo Único - Na emissão do novo MPF de que trata este artigo, não pode ser indicado o mesmo AFRF responsável pela execução do Mandado extinto.”

Portanto, o MPF passou a ser prorrogado mediante registro eletrônico, sem a necessidade de se dar ciência ao sujeito passivo sobre o fato. O conhecimento da prorrogação do MPF pelo contribuinte ocorre por iniciativa deste, mediante acesso ao sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil na Internet, com a utilização do “código de acesso” do procedimento fiscal inicial ou quando da prática de algum ato de ofício pela autoridade fiscal, oportunidade na qual lhe será fornecido o “Demonstrativo de Emissão e Prorrogação do MPF”, simplesmente, reproduzindo as informações constantes na Internet. O acórdão da DRJ de origem, inclusive possui em seu voto o seguinte:

“Conforme Tela MPF-D de fls.178, o MPF nº 0920100-2013-01189-7 de 23/07/2013 foi prorrogado até 16/05/2014.

Conforme Tela MPF-F de fls.179, o MPF nº 0920100-2013-01375-0 de 17/09/2013 foi prorrogado até 16/05/2014.

Considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 07/02/2014 e dado ciência ao contribuinte em 27/02/2014, segundo AR –

Aviso de Recebimento a fls.148, não houve nenhuma irregularidade no procedimento fiscal em foco.”

Ademais, também não procede o comentário do impugnante, de que “*o prazo para procedimento fiscalizatório não poderia ultrapassar o limite legal, deveria ter sua conclusão em prazo não superior a sessenta dias (Decreto nº 22.586/1984, art.117)*”, tendo o acórdão recorrido bem exposto que o referido Decreto (do Estado de Santa Catarina) não integra a legislação tributária federal.

Mérito

Da Não Concretização do Fato Gerador.

Após ressaltar que “*a dificuldade em prestar ao Fisco as informações relativas às benfeitorias realizadas se deve ao lapso temporal ora transcrito*”, argumenta o contribuinte que só “*haverá possibilidade de acréscimo patrimonial se evidenciado disponibilidade de riqueza a ser utilizada pelo contribuinte, entendendo-se, assim, a manutenção patrimonial existente mais o lucro com a transação efetivada*” e, por certo, não ser esta a situação em concreto, “*haja vista que a transação realizada entre o impugnante e a Cia de Cimento Itambé não trouxe acréscimo patrimonial ao contribuinte, apenas manteve situação fática pré-existente*”, concluindo que, na mencionada transação comercial, “*restou dado na forma de dação em pagamento o imóvel objeto de fiscalização, mais uma vez caracterizando ausência de ganho de capital*”.

A DRJ, importante referir, expressou em seu acórdão que “*Evidentemente, se confirmado o “valor de aquisição” apontado, para o ano-calendário de 2008, pelo contribuinte em sua DIRPF/2009, para o terreno e suas benfeitorias (R\$ 1.896.500,00), não teria havido Ganho de Capital na operação imobiliária por ele efetuada no ano-calendário de 2009, quando o mencionado imóvel foi avaliado e repassado a empresa Cia de Cimento Itambé, mediante “dação em pagamento”, pela importância de R\$ 1.700.000,00. E, conseqüentemente, não teria havido o acréscimo patrimonial correspondente.*

Contudo, necessário destacar que o contribuinte não conseguiu comprovar durante a ação fiscal, e tampouco na fase impugnatória, o “valor de aquisição” questionado pelo Fisco, sequer logrou comprovar algum valor relativamente próximo a esta quantia, prevalecendo, portanto, o “valor de aquisição” apurado pela autoridade fiscal (R\$ 102.351,81).

Na apuração de Ganho de Capital são consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos de qualquer natureza, inclusive “dação em pagamento”, a teor do disposto no artigo 117, parágrafo 4º, do RIR/1999 vigente.

Assim, carece de razão o recorrente, pois não provado o fato constitutivo do direito alegado pela contribuinte, com fundamento no artigo 373 do CPC/2015 e artigo 36 da Lei nº 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*, do contribuinte ora recorrente.

Não merece provimento o recurso quanto a este ponto, portanto.

Caráter confiscatório da Multa de Ofício.

Quanto ao caráter confiscatório da multa proporcional alegado pela interessada, cumpre esclarecer que, deixo de analisá-lo pois este Conselho não possui competência para se pronunciar a respeito, nos termos da Súmula CARF nº 02: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

Taxa Selic.

Por fim, inexistente ilegalidade na aplicação da taxa Selic devidamente demonstrada no auto de infração, porquanto o Código Tributário Nacional outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento e autoriza a utilização de percentual diverso de 1%, desde que previsto em lei.

Além disso, estabelece a Súmula CARF 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."

Deste modo, não há como acolher a tese do recorrente, não merecendo provimento o recurso do contribuinte também quanto a esta matéria.

Conclusão.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto

Congratulo o i.Relator pela clareza do seu voto. Entretanto, divirjo quanto à questão de mérito, compreendendo não ser possível simplesmente afastar todo o custo de aquisição quando for possível arbitrá-lo. Nessa linha, entendo ser necessário esclarecer os fundamentos do meu voto.

Compulsando os autos, constata-se que já no Termo de Verificação Fiscal a autoridade lançadora registrou que:

"No dia 23 de julho de 2013 foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 0920100-2013-01189-7 a fim de permitir a realização de uma diligência junto ao contribuinte. No termo de INÍCIO de Diligência (Fls. 51 e 52) foi solicitado ao

contribuinte que apresentasse os valores das benfeitorias realizadas no terreno urbano de 1.606,50 m² situado em Capão da Barra, município de Garopaba - SC, negociado com a Cia de Cimento Itambé. Atendendo ao Termo de INício de Diligência, o contribuinte apresentou a correspondência de fls. 53 a 57 à qual anexou os seguintes documentos relativos à construção de uma pousada no referido terreno: projeto arquitetônico da obra (planta baixa) (fls. 59); ART do projeto da obra (fls. 60 a 62); Alvará de Licença Municipal (fls. 63); 'Habite-se' (fls. 64); Guia de Previdência Social (fls. 65) e cópias de suas declarações de IRPF, exercícios 2009 e 2010, anos-calendário 2008 e 2009. As cópias das declarações apresentadas pelo contribuinte não foram incluídas no processo por já existem cópias das mesmas anexadas pela fiscalização (fls. 10 a 22)." - fl. 131;

(...)

"Na Declaração de Bens da Declaração de Ajuste Anual anterior, exercício 2009, ano-calendário 2008, o contribuinte alterou o valor do terreno em Garopaba de R\$ 40.000,00 para R\$ 1.896.560,00 informando uma construção em 2008 (fls. 14).

Com base nestas informações, no Termo de INício de Diligência (fls. 51) foi solicitado ao contribuinte que apresentasse os comprovantes dos gastos com benfeitorias que justificassem a alteração do valor do imóvel na Declaração de Bens." - fl. 133

(...)

"Primeiramente é preciso salientar que não há previsão legal que permita ao contribuinte registrar em sua Declaração de Bens o preço total do imóvel pelo valor que o bem passou a corresponder após a construção (valor de mercado). O valor a ser incluído na declaração é, necessariamente, o valor de aquisição do imóvel (terreno) acrescido das benfeitorias comprovadas com documentação hábil e idônea (construção). Portanto, o valor de R\$ 1.896.560,00, incluído em sua declaração, está totalmente equivocado.

Os documentos apresentados pelo contribuinte atestam que houve uma construção no mencionado terreno. O contribuinte averbou a construção por R\$ 243.815,00 (fls. 50). Entretanto, vale lembrar que para averbar uma construção e ser respectivo valor não é necessário comprovar os gastos junto ao Cartório de Registro de Imóveis, bastando que a pessoa informa verbalmente quanto gastou. Portanto, o simples fato de estar averbado um determinado valor não serve como comprovação dos gastos. Não foram apresentados comprovantes do custo da construção, exceto o pagamento da contribuição previdenciária relativa à obra, R\$ 62.330,91 (fls. 65) e a ART da execução do projeto, R\$ 21,00 (fls. 61). Assim, o valor efetivamente comprovado pelo contribuinte como determina a legislação se restringe a R\$ 62.351,81." - fl. 134.

Ato contínuo, a autoridade lançadora continuou esclarecendo que a legislação impõe a apresentação de documentação hábil, idônea e discriminada da declaração de bens.

Nesse sentido, entendendo que não comprovou os gastos, à exceção do pagamento da contribuição previdenciária e da ART. Então, concluiu que não apresentou as provas exigidas, razão pela qual glosou o custo de aquisição declarado.

Ratificou seu raciocínio afirmando que a construção teria ocorrido entre 2003 e 2004, anos-calendário em que a Contribuinte declarou renda de ínfima, comparada ao custo declarado da construção.

Em sua defesa, a Contribuinte argumenta pela inoccorrência do fato gerador. Explica especificamente que, entre outras questões, a despeito de não ter as notas fiscais individualizadas, incorporou a construção. Nesse caminho, afirma ter apresentado provas da existência de fato da despesa, e pede que seja aceita como custo. *In verbis*:

*"O Recorrente adquiriu no ano de 2002, terreno urbano de 1.606,50 m², situado na Rua Arco-Iris, esq. Rod. Municipal GRP-030, em Capão da Barra, no Município de Garopaba/SC, **sem quaisquer edificações**, todavia, porém, perante sua visão empreendedora decidiu realizar melhorias no imóvel e, **em 03.04.2003, esta Municipalidade expediu Alvará de Licença para construção de uma edificação em alvenaria para fins residenciais multifamiliar transitória (pousada), possuindo dois pavimentos, contendo área total de 1.271,81 m² (doc. já anexo ao procedimento)**.*

Mencionada obra teve conclusão em 01.04.2004, contudo, o HABITE-SE - documento necessário para regularização e uso da obra - foi expedido apenas em 12.03.2008, momento que a construção deixou de estar em situação irregular e, portanto, passou a agregar valor ao imóvel/terreno.

Desse modo, diante da nova realidade fática, somadas a boa-fé do contribuinte, tão logo obteve o HABITE-SE, tratou de lançar a construção em sua declaração de bens e direitos, anexo ao seu Imposto de Renda." - fl. 207.

Realmente, compulsando os autos, constata-se que consta nos autos inúmeros documentos comprovando a realização de uma construção no interregno entre a aquisição e a alienação do imóvel:

1. Planta baixa com carimbo de aprovado em 04/03/2003 pelo Secretário Municipal de Obras de Saneamento e Meio Ambiente (fl. 59);
2. Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, datado de 25/06/2003, o qual inclusive utilizada como base de cálculo o valor da obra/serviço R\$ 150.000,00, e que esclarece que os honorários são de R\$ 400,00 (fl. 60);
3. Solicitação de Baixa de ART por conclusão da obra/serviço em 14/01/2005 (fl. 62);
4. Alvará de licença de construção de pousada com área de 1.271,81 m² (fl. 63);

5. Habite-se datado de 12/03/2008, referente a obra de 1.271,81 m² do alvará de 2003 (fl. 64);
6. Guia da Previdência Social - GPS referente à competência 12/2008 no valor de R\$ 62.330,81 (fl. 65);
7. Certidão Negativa de Débitos relativos às Contribuições Previdenciárias e às de Terceiros, referente a essa obra (total de 1.271,81 m²), emitida em 09/12/2008 (fl. 66);
8. Cadastro Geral - Dados da Obra do Cadastro Específico do INSS - CEI da obra, indicando que a obra foi iniciada em 03/04/2003 e emitido o habite-se em 12/03/2008 (fl. 67);
9. Aviso de Regularização de Obras - ARO referente a essa obra, e datado de 05/12/2008, no qual ficou avaliado como custo de remuneração de R\$ 169.377,20 e como custo global R\$ 1.018.727,11, apurando como débito de Contribuições Previdenciárias o valor de R\$ 62.330,81 (fls. 68/69);

Registra-se que todos esses documentos indicam o Contribuinte como construtor ou proprietário do imóvel.

Nesse caminho, é possível afirmar que houve uma construção no imóvel ao longo do período em que o Contribuinte era seu titular. Ou seja, ele comprou um terreno e vendeu uma pousada (terreno com edificação). 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 - inclusive admitindo como custos comprovados o pagamento da GPS e da ART (mas não dos honorários identificados nesta, registra-se) - a autoridade lançadora entendeu que não restou comprovado o custo da construção. Por isso, glosou o valor declarado pela Contribuinte, reconhecendo apenas os já citados custos da GPS e da ART.

Admitindo que o custo exato não ficou comprovado, entendo ser necessário divergir da autoridade lançadora e do i.Relator 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 **ARBITRARÁ** o valor ou o preço.

Exatamente pautando-se nessa regra geral, a Lei nº 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:

I - o valor atribuído para efeito de pagamento do imposto de transmissão;

II - 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;

III - o valor da avaliação do inventário ou arrolamento;

IV - o valor de transmissão, utilizado na aquisição, para cálculo do ganho de capital do alienante;

V - seu valor corrente, na data da aquisição.

§ 1º O valor da contribuição de melhoria integra o custo do imóvel.

§ 2º 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.

§ 3º 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.

§ 4º 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. Enfim, configura 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 nº 84/2001 apenas ratifica o comando do CTN e da Lei nº 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:

a) 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;

b) os dispêndios com a demolição de prédio construído no terreno, desde que seja condição para se efetivar a alienação;

c) as despesas de corretagem referentes à aquisição do imóvel vendido, desde que tenha suportado o ônus;

d) 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;

e) o valor do imposto de transmissão pago pelo alienante na aquisição do imóvel;

f) o valor da contribuição de melhoria;

g) os juros e demais acréscimos pagos para a aquisição do imóvel;

h) o valor do laudêmio pago, 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;

III - o valor corrente na data da aquisição;

IV - 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 localizado imediatamente após o 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 nº 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 nº 599, de 28/12/2005, que determina o seguinte:

Art. 3º 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.

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

(...)

§ 4º 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:

I - 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.

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

§ 6º 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 nº 2/2014 quanto a IN SRF nº 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.

Por tudo isso, e reiterando o quanto já escrito acima, uma vez que reste comprovada a ocorrência da construção, ficando em discussão exclusivamente o *quantum* despendido, não pode a autoridade lançadora simplesmente afastar todo o custo de aquisição das benfeitorias pelo fato de não merecer fê o valor declarado pela Contribuinte. Deve, isso sim, utilizar uma das formas indiretas de apurar o referido custo de aquisição, regra essa imposta pela Lei - inclusive no CTN e na Lei nº 7.713/198 - e pela legislação infralegal, já citada acima.

São essas as razões pelas quais divergi do voto condutor do acórdão.

Dilson Jatahy Fonseca Neto