



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11516.721363/2012-31  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-005.764 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 4 de dezembro de 2019  
**Recorrentes** MARCIA REGINA SPEZIA DE OLIVEIRA  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**

Exercício: 2009

**RECURSO DE OFÍCIO.**

O valor do tributo e encargos exonerados não alcança o mínimo para que o recurso de ofício seja conhecido, de modo que não se conhece do recurso.

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.**

A legislação referente ao Imposto sobre a Renda autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

É de se manter a tributação do depósito bancário cuja fonte e / ou natureza da operação não restar demonstrada pelos elementos constantes dos autos.

**GANHOS DE CAPITAL. ISENÇÃO PREVISTA NO ART. 39 DA LEI Nº 11.196. OBRIGATORIEDADE DE INFORMAÇÃO NO DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DOS GANHOS DE CAPITAL.**

A opção pela isenção de que trata o artigo 39 da Lei nº 11.196 é irretratável e o contribuinte deverá informá-la no respectivo Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital da Declaração de Ajuste Anual, para fins de usufruir a isenção. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção.

**GANHOS DE CAPITAL. FATOR DE REDUÇÃO.**

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, deve ser aplicado o fator de redução previsto na legislação de regência da matéria.

**MULTA DE OFÍCIO LANÇADA.**

Nos casos de lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75% sobre o imposto nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e nos de declaração inexata.

**JUROS. TAXA SELIC.**

Os juros calculados pela taxa SELIC são aplicáveis aos créditos tributários não pagos no prazo de vencimento consoante previsão legal.

**MULTA DE OFÍCIO. ARGUIÇÃO DE EFEITO CONFISCATORIO. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE;**

A multa de ofício é aplicável sempre nos lançamentos de ofício realizados pela Fiscalização da Receita Federal do Brasil.

As multas de ofício não possuem natureza confiscatória, constituindo-se antes em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias, atingindo, por via de consequência, apenas os contribuintes infratores, em nada afetando o sujeito passivo cumpridor de suas obrigações fiscais.

Não cabe a órgão administrativo apreciar arguição de legalidade ou constitucionalidade de leis ou atos normativos, prerrogativa esta reservada ao Poder Judiciário, sendo a autoridade fiscal mera executora de leis e a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício em razão do limite de alçada. Quanto ao recurso voluntário, também por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiyama - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiyama, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 283/295 e recurso de ofício, interpostos da decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ, de fls. 254/277, a qual julgou procedente em parte, o lançamento decorrente da falta de pagamento do Imposto de Renda da Pessoa Física ao exercício de 2009.

Peço vênha para transcrever o relatório produzido na decisão recorrida:

O presente processo trata de exigência constante de Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física do **Exercício de 2009, ano-calendário 2008**, no qual se apurou crédito tributário no valor total de R\$ 1.911.848,84 (um milhão, novecentos e onze mil, oitocentos e quarenta e oito reais e oitenta e quatro centavos), assim composto:

Imposto	R\$ 930.636,66
Juros de Mora (calculados até 05/2012)	R\$ 283.234,68
Multa Proporcional (passível de redução)	R\$ 697.977,50
Valor do crédito tributário apurado	R\$ 1.911.848,84

A descrição e o enquadramento legal das infrações, da multa de ofício e dos juros de mora, bem como os demonstrativos de apuração do Imposto de Renda Pessoa Física constam do Auto de Infração, às fls. 130/139, observado, ainda, o Termo de Verificação Fiscal às fls. 109/129.

No presente caso, o procedimento fiscal encontra-se devidamente descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 109/129, anexo ao Auto de Infração lavrado em 16/05/2012 (fls. 130/139).

Narra a autoridade autuante, no Termo de Verificação Fiscal, que, após várias tentativas frustradas, a ação fiscal teve início em 14/10/2011, com a ciência à fiscalizada do Termo de Início de Fiscalização (fls. 03/04), por meio do qual a contribuinte foi intimada a apresentar os extratos bancários de contas-correntes (c/c), de aplicações financeiras e de cadernetas de poupança, referentes a todas as contas (inclusive do Banco Itaú, do Banco Bradesco e do Banco HSBC), de sua titularidade ou de seus dependentes, mantidas em instituições financeiras situadas no Brasil e no exterior, referente ao ano-calendário de 2008.

Depois de pedido de prorrogação, a interessada apresentou uma declaração (fls. 13/14), em que, entre outros, informou que a movimentação financeira bancária foi usada pela empresa Sagres Hotéis e Turismo Ltda. e também seu administrador (seu cônjuge), tendo sido movimentada em seu nome (fiscalizada) porque na época o nome da empresa constava do SERASA, e também pelo bloqueio judicial de contas de pessoa física e jurídica executadas em ações trabalhistas. Foram, ainda, acostados cópias de documentos (fls. 16/45), entre eles os extratos bancários relativos às contas correntes do Banco Itaú (conta nº 29391-0 – agência 1412 – fls. 21/32), do Banco HSBC (conta nº 13457-70 – agência 1900 – fls. 33/44), e do Banco Bradesco (conta nº 1004148-1 – agência 0332 – fl. 45).

A fiscalização, com base na legislação de regência da matéria, emitiu, em 06/01/2012, o Termo de Intimação 001 (fls. 46/48, com o correspondente AR à fl. 49), solicitando que a fiscalizada comprovasse a origem dos valores creditados nas referidas contas correntes, todos relativos ao ano-calendário de 2008, no total de R\$ 3.540.704,59, sendo os 59 créditos individualizados em tabela, por banco e data, com o esclarecimento de que foram excluídos os créditos que eram de transferência entre as c/c relacionadas. Vencido o prazo (que fora prorrogado por 20 dias), foi emitido, em 13/03/2012, o Termo de Reintimação 001 (fls. 57/59, com o correspondente AR à fl. 60). A interessada solicitou, por meio da petição de fl. 61, uma nova prorrogação de 30 dias.

Em prosseguimento, foi lavrado, em 11/04/2012, o Termo de Intimação 002 (fls. 63/64, com o correspondente AR à fl. 65), em que a interessada foi solicitada a comprovar a alienação do terreno localizado na rua José Fiorello Anzolin, matrícula 6.661 e registro nº 716.661 no Cartório de Registro de Imóveis de São José do Cedro, bem como a aquisição de novo bem em 2009.

Em resposta, a contribuinte apresentou os documentos de aquisição dos imóveis de matrículas nºs 12.475 e 12.476, registrados no município de Barra Velha – SC (Escritura de Compra e Venda de Imóveis às fls. 68/71 e Contrato de Compra e Venda de Bem imóvel às fls. 72/74).

Ainda, em 18/04/2012 a empresa Sagres Hotéis e Turismo Ltda. (CNPJ nº 83.492.330/0001-79) foi cientificada do Termo de Diligência 001 (fls. 75/76 e correspondente AR à fl. 81), em que, tendo em vista as declarações da fiscalizada constantes do documento de fls. 13/14, solicitou-se que a referida pessoa jurídica

confirmasse ou rejeitasse que os valores creditados no ano-base de 2008 nas contas correntes objetos de fiscalização lhes pertenciam, total ou parcialmente, sendo que, em caso positivo, que fossem relacionados os referidos créditos, cujas origens deveriam ser comprovadas por documentos hábeis e idôneos. Vencido o prazo, nada foi apresentado.

Já com relação à fiscalizada, Márcia Regina Spezia de Oliveira, vencido o prazo do Termo de Reintimação em 30/04/2012 e passados mais de 120 dias da ciência do Termo de Intimação n.º 001, nada foi apresentado.

Por fim, a autoridade fiscal esclarece que, por meio da chefia de Equipe, foi emitido Ofício ao Cartório de Registro de Imóveis da Comarca de São José do Cedro, datado de 10/04/2012 (fl. 82), solicitando a certidão dos bens imóveis, contendo n.º do registro, área do terreno e construída, localização e tipo de imóvel, pertencente à fiscalizada, bem como do imóvel de matrícula n.º 6.661, registro n.º 9. Em resposta (fl. 84), foi enviada cópia das matrículas n.ºs 6.406, em nome de Márcia Regina Spezia (fls. 85/87), e 6.661, em nome de Posto de Combustíveis (fls. 88/94).

Em decorrência de toda a fiscalização e dos documentos apresentados, foram apuradas as seguintes infrações e respectivas justificativas:

**1) Omissão de Rendimentos Caracterizados por Depósitos Bancários Com Origem Não Comprovada:** a autoridade autuante destaca, no Termo de Verificação Fiscal, que desde o início do procedimento fiscal, ocorrido a mais de 210 dias da lavratura do Auto de Infração, a fiscalizada se furtou em atender à fiscalização, seja pelo fato de não receber os termos enviados no endereço informado na base do CPF seja através dos inúmeros pedidos de prorrogação, sem nunca apresentar quaisquer documentos que justificassem sua movimentação bancária. Ressalta ainda que, com base na legislação de regência da matéria (art. 42 da Lei n.º 9.430/96), a interessada foi alertada, quanto a sua afirmação de que seus créditos bancários pertenceriam a outrem (no caso, a empresa Sagres Hotéis e Turismo Ltda.), de que a mesma não teria valor probante, pois caberia à contribuinte comprovar, individualmente, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos dos créditos em sua conta bancária.

Salienta, por fim, que a pessoa jurídica Sagres Hotéis e Turismo Ltda., apesar de intimada a confirmar ou rejeitar as afirmações da fiscalizada, nada apresentou.

A autoridade autuante também justifica a exclusão do valor de R\$ 193.000,00 (relativo à conta n.º 1004148-1 mantida junto ao Banco Bradesco) do cálculo da movimentação financeira não comprovada, bem como elabora a Tabela 001, identificando oito créditos igualmente excluídos do cálculo da movimentação bancária, não tendo sido objeto de intimação, além de ressaltar que considerou os lançamentos de devoluções, como por exemplo “DEV CH NAC” e “DEV CH DEP”, como redutor dos lançamentos dos créditos, por entender que este ajuste foi necessário para a correta tributação. Já na Tabela 002, a fiscalização individualiza os créditos não comprovados por item, banco, conta, data, histórico e valor (além de identificar alguns depósitos que não foram considerados para fins de apuração do crédito tributário), enquanto na Tabela 003 identifica os valores mensais, que totalizaram, no ano-base de 2008, o montante de R\$ 3.292.386,16, de que resultou um imposto devido de R\$ 904.667,09 (ver Demonstrativo de Apuração, à fl. 134).

**2) Omissão de Ganhos de Capital na Alienação de Bens e Direito:** a autoridade autuante, preliminarmente, destaca, no Termo de Verificação Fiscal, que na declaração do imposto de renda do ano-calendário de 2008 a fiscalizada informou a venda, em 30/08/2008, pelo valor de R\$ 193.000,00, do terreno localizado na rua José Fiorello Anzolin, matrícula 6.661 e registro n.º 716.661 no Cartório de Registro de Imóveis de São José do Cedro, tendo complementado que tal valor foi usado para a aquisição de novo bem em 2009. Em resposta à intimação 002 de fls. 63/64, a contribuinte apresentou somente os documentos de aquisição dos imóveis de matrículas n.ºs 12.475 e 12.476, registrados no município de Barra Velha – SC (Escritura de Compra e Venda de Imóveis às fls. 68/71 e Contrato de Compra e Venda de Bem imóvel às fls. 72/74). A fiscalização ressalta que na cópia da Escritura Pública apresentada consta que a aquisição se deu em 17/04/2009.

Com relação à isenção do ganho de capital para a aquisição de outro imóvel no prazo de 180 dias da alienação, a fiscalização transcreveu o art. 39 da Lei nº 11.196/2005 e o art. 2º (caput e parágrafos) da IN SRF nº 599/2005, que disciplinou a referida lei, concluindo que a aquisição de terreno não é contemplada pela referida isenção, de forma que somente o imóvel de matrícula 12.476, ou seja, um terreno com casa de alvenaria, no valor de R\$ 75.000,00, poderia usufruir tal isenção, se observado outro critério.

Prosseguindo, a fiscalização transcreve a orientação contida na pergunta nº 527 do “Perguntas e Respostas – IRPF/2009” e conclui que quem efetuou alienação, a qualquer título, de bens móveis, imóveis ou direitos de qualquer natureza está obrigado ao preenchimento do Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital, somente ficando dispensado o preenchimento nas hipóteses contidas na IN SRF nº 084/2001 (entre elas alienação de único bem imóvel que o titular possua de valor não superior a R\$ 440.000,00), destacando a autoridade fiscal que:

- a) no caso da fiscalizada, em sua DIRPF do ano-calendário de 2008 existem outros imóveis declarados (dois apartamentos e uma casa de alvenaria, além do imóvel em questão), de forma que não se trata da hipótese de único imóvel;
- b) no Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital do ano-calendário de 2008, há uma pergunta específica quanto à situação prevista no art. 39 da Lei nº 11.196/2005, a qual deve ser obrigatoriamente respondida, já que o benefício apenas pode ser usado uma única vez em cinco anos, sendo a opção irretroatável;
- c) a legislação em matéria de isenções tributárias deve ser interpretada de forma restritiva, literal, consoante art. 111, II, do Código Tributário Nacional – CTN.

A fiscalização concluiu, com base na legislação transcrita e como a fiscalizada sequer apresentou o Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital da Declaração de Ajuste Anual, que a interessada não fazia jus à isenção mencionada.

Quanto à apuração do ganho de capital na alienação do imóvel, a fiscalização transcreveu o art. 138 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, os arts. 2º e 3º da IN SRF nº 84/2001 e o art. 21, caput e §§ 1º e 2º da Lei nº 8.981/95, e esclareceu que na certidão do imóvel alienado (matrícula nº 6.661) consta que a aquisição do lote 63 se deu em **09/01/2002**, quando a fiscalizada era solteira, pelo valor de **R\$ 19.869,56**, enquanto que a alienação ocorreu em **12/12/2008**, quando a fiscalizada já era casada sob o regime de comunhão parcial de bens, pelo valor de **R\$ 193.000,00**, o qual consta no extrato da conta nº 1004148-1 do Banco Bradesco, lançado no mês da alienação (17/12/2008). Assim, o ganho de capital apurado foi de **R\$ 173.130,44**, e como a contribuinte não recolheu o tributo devido, procedeu-se ao lançamento, de que resultou um imposto devido de R\$ 25.969,57 (ver Demonstrativo de Apuração, à fl. 134).

Em consequência de toda a fiscalização, procedeu-se à lavratura do Auto de Infração, para a cobrança do crédito tributário, no valor de R\$ 1.911.848,84.

Por fim, a autoridade fiscal formalizou **Representação Fiscal para Fins Penais**, pois considerou que os fatos relatados configuraram, em tese, “Crime Contra a Ordem Tributária”, previstos nos incisos I e II, do art. 1º, e inciso I, do art. 2º, da Lei nº 8.137/1990 (ver processo apensado, de nº 11516.721364/2012-85).

## Da Impugnação

O contribuinte foi intimado e impugnou (fls. 143/180) o auto de infração, e fazendo, em síntese, através das alegações a seguir descritas.

- tece considerações gerais sobre o procedimento administrativo e as infrações apuradas pela fiscalização;
- alega que o erro formal cometido nas autuações fiscais fulmina a nulidade do ato administrativo por total desrespeito ao Princípio da Legalidade, por falta de requisitos jurídicos, com menção ao art. 37 da Constituição Federal de 1988 e transcrição do art. 142 do CTN;

- afirma que a autoridade fiscal, antes mesmo do início da fiscalização, já detinha conhecimento prévio das movimentações bancárias da requerente e, tendo quebrado ilegalmente o seu sigilo bancário, baseou-se exclusivamente em extratos/movimentação bancária (presunção), com fulcro no art. 42 da Lei nº 9.430/96, sem adentrar a outros fatores para identificar possíveis omissões de receita, tais como as informações prestadas e claramente identificadas junto aos lançamentos apurados e destacados no item “2” da peça de defesa (depósitos objeto de autuação), de que tais movimentações foram realizadas pela empresa Sagres Hotéis e Turismo Ltda., inscrita no CNPJ sob o nº 83.492.330/0001-79, empresa esta cujo sócio administrador era o esposo da requerente, sr. José Amilton de Oliveira;
- com menção ao Princípio da Legalidade Cerrada Tributária e da Verdade Material, aduz que não se contrabalançou nenhuma outra nascente de dados ou de informação, tendo sido utilizados tão somente os extratos bancários da requerente, quedando-se a fiscalização de realizar, como é de seu poder fiscalizador, fiscalização junto à empresa citada, limitando-se apenas a intimá-la a prestar informações, sendo esta a questão fundamental da autuação;
- expõe que embora os extratos bancários possam caracterizar possíveis sinais exteriores de riqueza, não caracterizam por si sós rendimentos tributáveis, e que para o Fisco utilizar a presunção é indispensável que antes esgote o seu campo probatório através de todas as formas possíveis e legalmente recomendáveis;
- argumenta que, embora seja fato que, com o advento da Lei Complementar nº 105/2001 e da Lei nº 10.174/2001, o Fisco passou a ter a permissão para invadir o sigilo bancário do contribuinte, seria, porém, também fato que, na sessão plenária de 15/12/10, diferente solução à questão foi dada pelo pretório-excelso-STF, com menção ao Acórdão publicado no DJE de 09/05/11, no RE nº 389.808, relator Ministro Marco Aurélio, onde no citado julgamento ficou reconhecida a inconstitucionalidade da quebra do sigilo bancário dos contribuintes (art. 5º, XII, CF) pelo Fisco, para fins de apuração fiscal, concluindo a impugnante que não pode o Fisco se utilizar, com base na Lei Complementar nº 105/2001 e na Lei nº 10.174/2001, e sem autorização judicial, de informações sobre as movimentações financeiras, para instaurar procedimento administrativo-fiscal;
- alega que o Fisco, para efetivar o lançamento, simplesmente confrontou os débitos com os créditos e autuou a diferença, não fazendo qualquer análise mais aprofundada, não obstante a requerente ter citado alguns dos vários erros cometidos durante o processo de fiscalização;
- defende que, havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN, transcrito na impugnação, e também da máxima “*in dubio pro contribuinte*”;
- afirma que o arbitramento praticado pelo Fisco tendo por base exclusivamente os extratos bancários da requerente é totalmente vedado, consoante o disposto na Súmula 182 do TFR, transcrita na peça de defesa, que visaria afastar a autuação tão-somente em extratos bancários, sem que o Fisco realize um trabalho investigativo mais detalhado, a fim de perquirir sobre a natureza dos valores recebidos;
- defende que mesmo após a edição da Lei nº 8.021/90, que, em seu art. 6º, § 5º, permite o arbitramento do IR com base em depósitos bancários, se o contribuinte não comprovar a origem dos recursos, a Súmula 182 do TFR terá aplicação, tendo se manifestado nesse sentido o STJ quando do julgamento do REsp 238356/CE em 12.09.2000, do qual foi relator o Ministro Humberto Gomes de Barros (DJU de 02/10/2000);
- ressalta que, diante das informações prestadas pela requerente, no sentido de que os valores creditados em suas contas correntes tinham como origem movimentações realizadas pela empresa Sagres Hotéis e Turismo Ltda., inscrita no CNPJ sob o nº 83.492.330/0001-79, empresa esta cujo sócio administrador era na época o esposo da requerente, sr. José Amilton de Oliveira, não poderia o Fisco limitar-se tão somente a

intimar tal empresa sem realizar a devida investigação sobre a mesma, como é de seu Poder Fiscalizador, a fim da apuração da verdade material;

- considera importante frisar que o fato de a empresa Sagres Hotéis e Turismo Ltda., empresa esta cujo sócio administrador era o esposo da requerente, sr. José Amilton de Oliveira, ter utilizado de contas-correntes da requerente para movimentação se deu porque a referida empresa, à época, se encontrava inscrita nos órgãos de proteção de crédito, especialmente SERASA (referência à documentação anexa à impugnação), e dado o fato de possuir créditos em conta-corrente, resolveu não mais utilizar, naquele período, da movimentação bancária própria, e assim passou a utilizar de contas pessoais da requerente, movimentando recursos provenientes e de origem da empresa Sagres Hotéis e Turismo Ltda. e de suas filiais, listadas na peça de defesa, com menção ao Contrato Social Consolidado da Sagres, sendo ressaltado, ainda, que o sr. José Amilton era sócio majoritário e administrador de outro hotel, de nome Floph;

- conclui que restou demonstrado que os créditos/movimentações financeiras em discussão pertencem a terceira pessoa, devendo o Fisco buscar a demonstração material da omissão, não mais se valendo da presunção legal contida no art. 42 da Lei nº 9.430/96, apontando que existem valores tributáveis que não foram oferecidos à tributação, cabendo assim a autuação, mas não pela via presuntiva, devendo tal determinação de rendimentos ser feita em relação ao terceiro, conforme o art. 42, § 5º, da Lei nº 9.430/96, excluindo a requerente do pólo passivo do procedimento fiscal, com transcrição, para amparar seu argumento, de ementas de julgados judiciais;

- aduz que o Decreto- Lei nº 2.471/1988, em seu art. 9º (transcrito na impugnação), determina o cancelamento e / ou o arquivamento de débitos para com a Fazenda Nacional, que tenham sido arbitrados com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários, com transcrição, para amparar sua tese, de ementas de julgados da esfera judicial, que fazem também referência à Súmula 182 do TFR;

- transcreve posição consolidada junto aos tribunais pátrios de que a presunção criada pelo legislador no artigo 42 da Lei nº 9.430/96 serve unicamente para mitigar o dever de prova do Fisco quanto à ocorrência da omissão de rendimentos, mas não chega a ponto de certificar a ocorrência do fato gerador do IRPF, mormente quando demonstrado, por documentos e outros elementos hábeis, não se tratar de valores dessa natureza, mas sim repasses decorrentes da atividade empresarial de pessoa diversa da titular das contas nas quais transitaram, que não se amoldam à incidência dos tributos lançados no Auto de Infração em exame;

- ressalta, com transcrição na peça de defesa, o § 5º, do art. 42, da Lei nº 9.430/96, que prevê a não incidência / exclusão da presunção relativa à omissão de receita ou rendimentos com base em depósitos, junto às contas-correntes em face do titular destas, quando demonstrados que tais valores pertencem a terceiros;

- defende que dos 59 (cinquenta e nove) lançamentos de créditos relacionados pela autoridade fiscal, os lançamentos de maior monta já tiveram pelo próprio Fisco suas origens demonstradas, como sendo estes movimentados pela empresa Sagres Hotéis e Turismo Ltda., através de seu sócio-gerente, sr. José Amilton de Oliveira, à época esposo da requerente, com destaque para dois depósitos, nos valores de R\$ 789.000,00 e R\$ 504.000,00;

- argumenta que uma vez que a requerente não possui atividade remunerada que lhe permitisse aportar créditos em suas contas-correntes, é consequência lógica que aquele que de fato movimentou os maiores valores também movimentou os demais de menor expressão, restando demonstrada a incompatibilidade do nexa adotado pelo legislador para vincular o fato índice ao fato presumido;

- destaca que os argumentos são corroborados pelo fato de que a requerente não possuía como não possui renda a justificar tamanha movimentação financeira, mormente pelo fato de não desempenhar qualquer atividade remunerada, restando figurar como sócia da empresa Ilha da Madeira Empreendimentos Hoteleiros Ltda., com referência a

demonstrações fiscais dos anos de 2008 e 2009, anexas à peça de defesa, que apontam que durante o referido período esta empresa não efetuou qualquer atividade operacional, não operacional, financeira ou patrimonial, ressaltado que a requerente só ingressou na referida sociedade em 26.04.2010;

- argumenta que fica ainda evidenciado pela cópias de cheques junto à conta-corrente do Banco Itaú e de titularidade da requerente, a título meramente exemplificativo, que a movimentação era referente à gestão dos negócios da empresa Sagres e de suas filiais, com pagamentos diversos, transferências entre filiais do grupo, pagamento de rescisões trabalhistas dos funcionários, etc, com identificação dos correspondentes depósitos, no total de 33 (trinta e três) por título, data, favorecido, valor e descrição;

- conclui que restou demonstrado que os créditos / movimentações financeiras em discussão pertencem à terceira pessoa, devendo-se excluir a requerente do pólo passivo do procedimento fiscal, com transcrição de ementa de julgado da esfera judicial, insistindo, ainda, que cabe ao Fisco, no presente caso, à busca pela verdade material, sendo também do Fisco a distribuição do ônus da prova;

- com relação ao ganho de capital em decorrência de alienação de imóvel da requerente, faz um resumo dos fatos que ensejaram a autuação e conclui que a argumentação do agente fiscal operou-se em *error in iudicando*, uma vez que parte do ganho de capital auferido pela requerente merece sim a isenção outorgada pela Lei nº 11.196/2005, com transcrição de seu art. 39, caput e parágrafos, concluindo que da análise do artigo não se faz qualquer restrição ao fato de o alienante possuir mais de um imóvel em seu nome, sendo que as possibilidades de o contribuinte valer-se de tais isenções referem-se à utilização do benefício na compra do imóvel também residencial dentro de certo lapso temporal e, ainda, podendo valer-se de tal isenção apenas uma vez a cada cinco anos;

- em sentido diverso das argumentações do Fisco, defende que da redação dada pela MP do Bem de nº 252/2004, posteriormente convertida na Lei nº 11.196/2005, não se faz qualquer restrição para que o alienante valha-se de tal isenção acaso este possua outros imóveis em seu nome, restando tábua morta a restrição prevista no item “3” da IN de nº 84/2001 (até porque a norma de concessão faz previsão expressa acerca tanto da venda como da aquisição de mais de um imóvel pelo contribuinte), nem mesmo que a simples falta de apresentação do respectivo Demonstrativo de Apuração tenha o condão de invalidar a norma de isenção referida;

- conclui que a referida norma de concessão de isenção possui interpretação gramatical e teleológica, não podendo ser vedada a isenção parcial à requerente em razão do imóvel de matrícula nº 12.475 (terreno com casa de alvenaria, adquirido em 17.04.2009 por R\$ 75.000,00), com transcrição de ementa de julgado judicial;

- além da consideração parcial da isenção, defende também que deve ser aplicado o fator de redução nos termos do art. 40 da referida Lei nº 11.1896/2005, transcrito na impugnação, que teria sido omitido pela autoridade fiscal no lançamento;

- no que tange às penalidades, defende que as multas aplicadas são absolutamente indevidas e confiscatórias, pois assumem o caráter de abuso do poder fiscal, uma vez que atinge índices de até 75% sobre o valor do principal, não podendo o Fisco ficar alheio à atividade econômica por que passa o país, pois em qualquer transação, seja comercial ou civil, a multa praticada atualmente não ultrapassa a 2% (dois por cento);

- aduz que analogicamente deve ser aplicado o percentual de no máximo 20%, previsto no § 2º, do art. 61, da Lei nº 9.430/96, transcrito na peça de defesa, com transcrição de ementa de julgado da esfera judicial, que autorizaria a aplicação do princípio do não-confisco;

- faz referência ao princípio que está insculpido no art. 106, II, “c”, do CTN;

- conclui que, além de não haver qualquer causa legítima ou legal para essa cobrança abusiva, que fere o estatuído no art. 150, IV, da CF, tem-se que esta proibição deve abranger também as penas tributárias que possuem a característica e natureza de tributo;

- por fim, requer: **a)** suspensão da exigibilidade do crédito tributário; **b)** o acolhimento da preliminar de erro formal (quebra do sigilo bancário e da utilização arbitrária de movimentação financeira como base de cálculo para a apuração do imposto – da presunção fiscal), anulando o Auto de Infração por não terem sido cumpridas as formalidades legais necessárias à validade e vinculação do ato administrativo; **c)** a manutenção da isenção parcial de ganho de capital envolvendo a alienação do imóvel de matrícula nº 12.475, com aplicação do fator de redução previsto no art. 40 da Lei nº 11.196/2005; **d)** redução da multa ao percentual de 20%; **e)** que os novos cálculos sejam feitos com acompanhamento de perito contábil (assistente) a ser indicado pela requerente; e **f)** concessão de curto prazo para sanar eventuais irregularidades, inobservância ou inadvertências involuntárias.

### **Da Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**

Quando da apreciação do caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou parcialmente procedente a autuação, conforme ementa abaixo (fl. 254/255):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. CONTA CONJUNTA. FALTA DE INTIMAÇÃO DE UM DOS TITULARES. NULIDADE. SÚMULA Nº 29 DO CARF.

Todos os co-titulares da conta bancária devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do Auto de Infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de nulidade do lançamento.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, a Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. RECEITA OMITIDA. CRÉDITOS DE VALOR IGUAL OU INFERIOR A R\$ 12.000,00. EXCLUSÃO.

Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos são analisados individualizadamente, observado que não são considerados, no caso de pessoa física, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO.

É de se manter a tributação do depósito bancário cuja fonte e / ou natureza da operação não restar demonstrada pelos elementos constantes dos autos.

GANHOS DE CAPITAL. ISENÇÃO PREVISTA NO ART. 39 DA LEI Nº 11.196. OBRIGATORIEDADE DE INFORMAÇÃO NO DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DOS GANHOS DE CAPITAL.

A opção pela isenção de que trata o artigo 39 da Lei nº 11.196 é irretratável e o contribuinte deverá informá-la no respectivo Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital da Declaração de Ajuste Anual, para fins de usufruir a isenção.

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção.

GANHOS DE CAPITAL. FATOR DE REDUÇÃO.

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, deve ser aplicado o fator de redução previsto na legislação de regência da matéria.

**MULTA DE OFÍCIO LANÇADA.**

Nos casos de lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75% sobre o imposto nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e nos de declaração inexata.

**LEGALIDADE/CONSTITUCIONALIDADE.**

Não cabe a órgão administrativo apreciar argüição de legalidade ou constitucionalidade de leis ou atos normativos, prerrogativa esta reservada ao Poder Judiciário, sendo a autoridade fiscal mera executora de leis e a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

**RECURSO DE OFÍCIO.**

Em razão da parcela eximida (tributo e encargos de multa) ter ultrapassado o limite de R\$ 1.000.000,00 deve o Acórdão ser levado à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em grau de recurso de ofício.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Da parte parcialmente procedente temos:

De todo o exposto, decido da seguinte forma:

1) No que tange à infração omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, manter apenas a tributação do depósito bancário, no valor de R\$ 17.000,00, relativo à conta corrente nº 13457-70, mantida junto ao Banco HSBC, disto resultando um imposto suplementar de **R\$ 3.935,89**, conforme demonstrado a seguir

**Exercício 2009, ano-base de 2008:**

<b>Imposto e Multa de Ofício - Ano calendário 2008(R\$)</b>	
Rendimentos Tributáveis Declarados	47.536,00
<b>(+) Infrações - omissão</b>	<b>17.000,00</b>
(-) Desconto Simplificado	12.194,86
(=) Nova Base de Cálculo	52.341,14
Alíquota	27,50%
Parcela a Deduzir	6.585,93
Imposto Apurado	7.807,88
(-) Imposto Declarado	3.871,99
(-) IRRF	0,00
(-) Camê-Leão	0,00
(-) Deduções do Imposto	0,00
<b>(=) Imposto Suplementar</b>	<b>3.935,89</b>
<b>Multa de Ofício (75%)</b>	<b>2.951,91</b>

2) No que diz respeito à infração omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direito, retificar a base de cálculo, considerados os fatores de redução aplicáveis ao caso concreto, disto resultando um imposto no valor de **R\$ 17.230,65**, acrescido de multa de ofício no percentual de 75%, no valor de **R\$ 12.922,98**, conforme anteriormente demonstrado neste Voto.

Desta forma, assim restou configurado o crédito tributário total, na parte atinente ao imposto e à correspondente multa de ofício:

<b>Exercício / ano-base</b>	<b>Imposto</b>	<b>Multa de Ofício de 75%</b>
2009/2008	R\$ 3.935,89	R\$ 2.951,91
mês 12/2008-ganho de capital	R\$ 17.230,65	R\$ 12.922,98
<b>TOTAIS</b>	<b>RS 21.166,54</b>	<b>RS 15.874,89</b>

Isto posto, e considerando tudo o mais que do processo consta, voto no sentido de que seja julgada **procedente em parte** a impugnação, mantendo-se parcialmente o crédito tributário, com apuração de imposto suplementar de **R\$ 21.166,54**, acrescido de multa de ofício de 75%, no valor de **R\$ 15.874,89**, e de juros de mora, de acordo com a legislação aplicável.

Ressalte-se que, em razão da parcela eximida (tributo e encargos de multa) ter ultrapassado o limite de R\$ 1.000.000,00, deve o Acórdão ser levado à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em grau de recurso de ofício, nos termos da legislação pertinente.

### **Do Recurso Voluntário e de Ofício**

A Recorrente, devidamente intimada da decisão da DRJ em 23/09/2013 (fl. 281), apresentou o recurso voluntário de fls. 283/295, requer, quanto ao mérito: a) que a Lei n.º 9.430/96 em seu art.42, §52, já prevê hipótese de não incidência/exclusão da presunção relativa à omissão de receita ou de rendimentos com base em depósitos junto às contas-correntes em face ao titular destas, quando destes são demonstrados de que tais valores creditados pertencem à terceiro; b) quanto ao ganho de capital, que faria jus à isenção da Lei n.º 11.196/2005; c) subsidiariamente, deveria ser aplicado, conforme disposto na mesma norma legal, o Fator de Redução no tocante ao cômputo do saldo de ganho de capital devido pela Requerente, nos termos do art. 40 da Lei 11.196/2005 contesta o arbitramento do imóvel adquirido; e d) confiscatoriedade da multa de 75% e a aplicabilidade da multa de 20% prevista no art. 61, § 2º de Lei n.º 9.430/96.

Este recurso compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório do necessário.

### **Voto**

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiyama, Relator.

### **DO RECURSO DE OFÍCIO**

Quanto à admissibilidade do recurso de ofício, deve-se ressaltar o teor do art. 1º da Portaria/MF n.º 63/2017, publicada no DOU de 10/02/2017, a seguir transcrito:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

No caso em tela, temos que o valor exonerado, somando tributo, multa e juros não atingiu o mínimo legal estabelecido pela Portaria/MF n.º 63/2017, publicada no DOU de 10/02/2017, uma vez que o valor total inicialmente lavrado era de R\$ 1.911.848,84.

Aplicável ao caso, o teor da súmula CARF n.º 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Portanto, não conheço do recurso de ofício.

### **DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

O presente Recurso Voluntário foi apresentado no prazo a que se refere o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e por isso, dele conheço e passo a apreciá-lo.

### **Do Lançamento Efetuado Apenas com Base em Depósitos Bancários**

Os depósitos bancários sem origem comprovada ou sem a devida comprovação configura presunção legal de omissão de rendimentos, nos termos do disposto no artigo 42 e parágrafos da Lei n.º 9.430/96.

Lei n.º 9.430/1.996:

"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.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I — os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II — no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$12.000,00 (doze mil Reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil Reais). (art. 42, § 3º, II, da Lei n.º 9.430/1996 c/c art. 4º da Lei n.º 9.481, de 13/08/1997).

(...)

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Parágrafo acrescentado pela Lei 10.637, de 30.12.02 (DOU 31.12.02)

Os arts. 1º a 3º, e §§, da Lei n.º 7.713/1.988, dispõem sobre a tributação de rendimentos, nos seguintes termos:

"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."

Por outro lado, o Processo Administrativo Tributário é do tipo que comporta a produção de provas iuris tantum, ou seja, a fim de ilidir a acusação, o contribuinte autuado deve produzir todos os elementos de prova possíveis a fim de comprovar tudo aquilo que alega, sob pena de tomar-se o que consta nos autos, como verdade absoluta para aquele processo.

É da prática processual que o ônus da prova incumbe ao autor, sobre fato constitutivo de seu direito e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor, nos termos do que dispõe o artigo 373, do Código de Processo Civil:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Logo tudo aquilo que foi alegado pelo Recorrente deveria vir acompanhado de prova a fim de demonstrar que os fatos ocorreram da forma como alegou.

Ainda, o contribuinte pode apresentar provas que entender cabíveis, em regra, até a apresentação da defesa, nos termos do disposto no artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui; [\(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993\)](#)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

Em outros termos, a prova deve ser juntada até a impugnação salvo se demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, entre outros casos.

Sendo assim, diante da carência de prova a comprovar de forma cabal que não houve omissão de rendimentos, deve ser mantida a cobrança referente aos presentes autos.

## Ganho de Capital

Com relação a este ponto, tendo em vista que não há inovação recursal, adoto o que restou decidido pela decisão recorrida, inclusive, quanto ao cálculo ou fator de redução:

### Do Ganho de Capital

Trata-se de constatação, pela fiscalização, de ganho de capital de R\$ 173.130,44, e conseqüente apuração de imposto devido de R\$ 25.969,57 (fl. 133), resultante da diferença positiva entre o valor de alienação, ocorrida em 12/12/2008, do imóvel de matrícula nº 6.661, situado à rua José Fiorello Anzolin (R\$ 193.000,00), e o respectivo custo de aquisição (R\$ 19.869,56), compra que se deu em 09/01/2002, observada a Certidão de Inteiro Teor da referida matrícula (ver fls. 88/94, em especial fls. 90/92, c/c tabela 04, à fl. 127).

A contribuinte, segundo informação constante do quadro “Declaração de Bens e Direitos” da DAA/2009 (ver fl. 101), teria utilizado o produto da venda acima na aquisição de novo bem em 2009, tendo apresentado, em resposta à Intimação 002, os documentos de aquisição dos imóveis de matrículas nºs 12.475 e 12.476, pelo valor de R\$ 75.000,00 cada um (total de R\$ 150.000,00), imóveis estes que seriam um terreno sem benfeitorias com 318,25m<sup>2</sup> e um terreno de 305,52m<sup>2</sup> edificado com uma casa em alvenaria com 289,35m<sup>2</sup>, ambos os bens registrados no município de Barra Velha – SC (ver Escritura Pública de Compra e Venda de Imóveis, datada de 17 de abril de 2009, às fls. 68/71, e Contrato de Compra e Venda de Bem Imóvel, às fls. 72/74).

A infração apurada, em síntese, ocorreu pelas seguintes razões:

1) a aquisição de terreno não é contemplada pela isenção, tendo em vista o disposto no inciso II, do §11, do art. 2º, da IN 599/2005, que disciplinou o art. 39 da Lei nº 11.196/2005;

2) a isenção, quanto ao imóvel com terreno e casa em alvenaria, para ocorrer, precisaria ser informada no Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital, cujo preenchimento é obrigatório, tendo a fiscalização, no Termo de Verificação Fiscal, transcrito orientação contida na pergunta nº 527 do “Perguntas e Respostas IRPF/2009” e ressaltado que a situação em tela não se inseria nos casos de dispensa do preenchimento do referido Demonstrativo, previstos na IN nº 84/2001, uma vez que a interessada possuía outros imóveis declarados em sua DAA/2009.

A impugnante, em sua peça de defesa (especialmente fls. 169/172), afirma que a argumentação do agente fiscal operou-se em *error in iudicando*, defendendo que parte do ganho de capital auferido com a venda do imóvel localizado na rua José Fiorello Anzolin, matrícula 6.661 e registro nº 716.661 no Cartório de Registro de Imóveis de São José do Cedro, seria passível de isenção, uma vez que a análise do art. 39 da Lei nº 11.196/2005 não faz qualquer restrição ao fato de o alienante possuir mais de um imóvel em seu nome, sendo que as possibilidades de o contribuinte valer-se de tais isenções referem-se à utilização do benefício na compra do imóvel também residencial dentro de certo lapso temporal e, ainda, podendo valer-se de tal isenção apenas uma vez a cada cinco anos.

Alega que restaria tábua morta a restrição prevista no item “3” da IN de nº 84/2001 (ressaltando que a norma de concessão faz previsão expressa acerca tanto da venda como da aquisição de mais de um imóvel pelo contribuinte), e que nem mesmo a simples falta de apresentação do respectivo Demonstrativo de Apuração teria o condão de invalidar a norma de isenção referida.

Assim, conclui que a norma de concessão de isenção possui interpretação gramatical e teleológica, não podendo lhe ser vedada a isenção parcial em relação ao imóvel de matrícula nº 12.475 (terreno com casa em alvenaria, adquirido em 17.04.2009 por R\$ 75.000,00), com transcrição de ementa de julgado judicial para amparar a sua tese.

Ainda, além da consideração parcial da isenção, defende também que deve ser aplicado o fator de redução no tocante ao cômputo do saldo de ganho de capital devido, nos

termos do art. 40 da referida Lei nº 11.196/2005, transcrito na impugnação, que teria sido omitido pela autoridade fiscal no lançamento.

Pois bem. No que tange à matéria em tela, tem-se que no art. 39 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, o legislador federal ao tratar do imposto de renda incidente sobre o ganho auferido por pessoa física residente no país na venda de imóveis residenciais, assim dispôs:

*“Art. 39. Fica isento do imposto de renda o ganho auferido por pessoa física residente no País na venda de imóveis residenciais, desde que o alienante, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contado da celebração do contrato, aplique o produto da venda na aquisição de imóveis residenciais localizados no País.*

(...)

*§ 5o O contribuinte somente poderá usufruir do benefício de que trata este artigo 1 (uma) vez a cada 5 (cinco) anos. “ (grifou-se)*

Por sua vez, a Instrução Normativa SRF nº 599, de 2005, ao disciplinar o disposto no transcrito art. 39 da Lei nº 11.196, de 2005, assim esclareceu:

*“Art. 2º Fica isento do imposto de renda o ganho auferido por pessoa física residente no País na venda de imóveis residenciais, desde que o alienante, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contado da celebração do contrato, aplique o produto da venda na aquisição, em seu nome, de imóveis residenciais localizados no País.*

*§ 1º No caso de venda de mais de um imóvel, o prazo de 180 (cento e oitenta) dias referido no caput deste artigo será contado a partir da data de celebração do contrato relativo à primeira operação.*

*§ 2º A aplicação parcial do produto da venda implicará tributação do ganho proporcionalmente ao valor da parcela não aplicada.*

*§ 3º No caso de aquisição de mais de um imóvel, a isenção de que trata este artigo aplicar-se-á ao ganho de capital correspondente apenas à parcela empregada na aquisição de imóveis residenciais.*

*§ 4º A opção pela isenção de que trata este artigo é irretratável e o contribuinte deverá informá-la no respectivo Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital da Declaração de Ajuste Anual.*

*§ 5º O contribuinte somente poderá usufruir do benefício de que trata este artigo uma vez a cada cinco anos, contados a partir da data da celebração do contrato relativo à operação de venda com o referido benefício ou, no caso de venda de mais de um imóvel residencial, à primeira operação de venda com o referido benefício.”*

(...)

*§ 11. O disposto neste artigo não se aplica, dentre outros:*

*I - à hipótese de venda de imóvel residencial com o objetivo de quitar, total ou parcialmente, débito remanescente de aquisição a prazo ou à prestação de imóvel residencial já possuído pelo alienante;*

*II - à venda ou aquisição de terreno; (grifou-se)*

Portanto, e em consonância com o exposto pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal (ver fls. 123/124), a aquisição do terreno sem benfeitorias com 318,25m<sup>2</sup>, no valor de R\$ 75.000,00, não está contemplada pela isenção em tela.

Quanto ao terreno de 305,52m<sup>2</sup> com uma casa em alvenaria, igualmente adquirido pelo valor de R\$ 75.000,00, o § 4º, do art. 2º, da IN SRF nº 599, de 2005, já transcrito, é claro no sentido de que a opção pela isenção é irretratável, sendo exercida no momento em que o contribuinte preenche o respectivo Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital da Declaração de Ajuste Anual. Tal disposição consta, igualmente, do “Perguntas e Respostas IRPF/2009”, mais especificamente Pergunta nº 527, reproduzida pela autoridade autuante no Termo de Verificação Fiscal (ver fl. 124 dos autos).

A ressaltar que o caso em tela não se trata de exclusão de ganhos de capital decorrentes de alienação, por valor igual ou inferior a R\$ 440.000,00 (quatrocentos e quarenta mil reais), do único imóvel que o titular possuía, individualmente, em condomínio ou em comunhão, desde que, nos últimos cinco anos, não tenha efetuado alienação de imóvel, a qualquer título, tributada ou não (inciso I, do art. 29, da IN SRF nº 84/2001). Isto porque, da análise da Declaração de Ajuste Anual – DAA/2009 apresentada pela interessada, mais especificamente no quadro “Declaração de Bens e Direitos”, constata-se que foi informada a propriedade de outros imóveis (ver fls. 101/102), como salientado pela própria fiscalização no Termo de Verificação Fiscal (fl. 124 dos autos).

Ocorre que, do exame da DAA/2009 (fls. 98/103), constata-se que a contribuinte sequer apresentou o Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital, limitando-se a informar, no quadro “Declaração de Bens e Direitos”, que utilizou o valor de R\$ 193.000,00, decorrente da venda do imóvel de matrícula nº 6.661, para a aquisição de novo bem em 2009 (fl. 101), providência esta que não tem o condão de suprir a exigência prevista na legislação de regência da matéria, sob pena de tornar inviável / impossível o objetivo perseguido pelo legislador.

Nesse sentido, a própria autoridade autuante destacou que, ao preencher o Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital, o contribuinte depara-se com a seguinte pergunta: “*Trata-se de alienação de imóvel residencial e no prazo de cento e oitenta dias, contados da data de celebração do contrato, o produto da venda foi ou será aplicado na aquisição de imóvel residencial, nos termos do art. 39 da Lei nº 11.196, de 2005?*”, pergunta esta que deve ser obrigatoriamente respondida para fins de controle, pelo Fisco, da fruição do benefício da isenção, já que o mesmo apenas pode ser utilizado uma única vez a cada cinco anos, sem a possibilidade de desistência, uma vez que a opção é irrevogável.

Assim, se é certo que os contribuintes podem usufruir da isenção do imposto de renda sobre o ganho auferido na venda de imóveis residenciais (um ou mais), desde que apliquem o produto da venda na aquisição de imóveis igualmente residenciais (um ou mais) no país, respeitado o prazo de 180 dias, igualmente é certo que a opção pela isenção é irrevogável e deve ser exercida por meio do preenchimento do respectivo Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital da Declaração de Ajuste Anual, sob pena de não usufruir tal benefício, com conseqüente obrigação de recolher o imposto devido no prazo legal, hipótese do caso em análise.

Note-se que a legislação isentiva deve sempre ser interpretada de forma literal, conforme preceitua o inciso II, do art. 111, do CTN, abaixo transcrito:

*“Art. 111 – Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II – outorga de isenção;” (grifado)*

É de se ressaltar que a autoridade fiscal é uma mera executora de leis, não lhe cabendo questionar a legalidade ou constitucionalidade do comando legal, mas sim verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional (CTN).

Em relação especificamente à atividade julgadora, a Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, determina, em seu artigo 7º, que os julgadores das Delegacias da Receita Federal de Julgamento cumpram e façam cumprir as disposições legais a que estão submetidos, bem como que observem o disposto no inciso III, do art. 116, da Lei nº 8.112, de 1990, e o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

Quanto à transcrição de ementa de julgado judicial, transcrita na impugnação, não é certo que a mesma trate da questão similar à analisada neste Voto. Além de que, e conforme já exposto, as decisões proferidas pelos órgãos colegiados não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente vinculando as partes envolvidas naqueles litígios, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.

Desta forma, resta claro que o procedimento da interessada, que nem ao menos preencheu o referido Demonstrativo, está em desacordo com o previsto na legislação, restando incabível os seus argumentos, neste aspecto.

Por outro lado, no que tange ao cálculo do imposto, cabe a aplicação do fator de redução previsto no art. 40, da Lei nº 11.196/2005, consoante pretensão da requerente manifestada em sua peça de defesa. Assim dispõe o referido artigo:

*Art. 40. 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 (FR1 e FR2) 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:*

*I - FR1 = 1/1,0060m1, onde "m1" corresponde ao número de meses-calendário ou fração decorridos entre a data de aquisição do imóvel e o mês da publicação desta Lei, inclusive na hipótese de a alienação ocorrer no referido mês;*

*II - FR2 = 1/1,0035m2, onde "m2" corresponde ao número de meses-calendário ou fração decorridos entre o mês seguinte ao da publicação desta Lei ou o mês da aquisição do imóvel, se posterior, e o de sua alienação.*

*§ 2º Na hipótese de imóveis adquiridos até 31 de dezembro de 1995, o fator de redução de que trata o inciso I do § 1º deste artigo será aplicado a partir de 1º de janeiro de 1996, sem prejuízo do disposto no art. 18 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. (grifei)*

O ganho de capital é determinado pela diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição de bens ou direitos, consoante o art. 138 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, c/c o § 2º, do art. 3º, da Lei nº 7.713, de 1988, e o art. 2º, da IN SRF nº 84/2001.

No caso, e como já exposto, a aquisição do imóvel de matrícula nº 6.661, situado à rua José Fiorello Anzolin, ocorreu em 09/01/2002, pelo valor de R\$ 19.869,56. A alienação se deu em 12/12/2008, pela quantia de R\$ 193.000,00 (ver, especialmente, fls. 90/92). Para a aplicação das fórmulas contidas na Lei nº 11.196/2005, foi utilizado o Programa de Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital, relativo ao ano-calendário de 2008, disponibilizado pela Receita Federal do Brasil a todos os contribuintes.

Levando-se em consideração a norma legal vigente, cabe ser retificada a base de cálculo, considerados os fatores de redução aplicáveis ao caso concreto, disto resultando um imposto sobre ganhos de capital no valor de R\$ 17.230,65, conforme demonstrado abaixo:

#### REDUÇÃO DO GANHO DE CAPITAL

Ganho de capital passível de redução – R\$.....	173.130,44
% de redução % (Lei nº 11.196/05 – FR1).....	24,50%
Valor de redução – R\$ (Lei nº 11.196/05 – FR1).....	42.416,95
Ganho de capital – resultado 1.....	130.713,49
% de redução % (Lei nº 11.196/05 – FR2).....	12,12%
Valor de redução – R\$ (Lei nº 11.196/05 – FR2).....	15.842,47
Ganho de capital - resultado 2.....	114.871,02
Imposto sobre ganhos de capital (15%) .....	17.230,65

Portanto, nada a prover quanto a este ponto.

#### **Da Multa de Ofício**

A multa de ofício tem caráter de penalidade e portanto, não há que se falar em confisco.

Por outro lado, a alegação de confiscatoriedade é matéria de índole constitucional de modo que se aplica o teor da súmula CARF n.º 2:

Súmula CARF n.º 2

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

Apesar desta vedação, estamos diante de aplicação de uma penalidade de caráter legal e por isso deve ser aplicada desde que haja o descumprimento da norma que prevê sua imposição.

Também não há que se falar em aplicabilidade ao caso em discussão, da multa prevista no art. 61, § 2º da Lei n.º 9.430/96, sendo que há norma específica para os lançamentos de ofício, que é o caso dos autos. Neste sentido temos o inciso I, do artigo 44, da Lei n.º 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007)

Neste sentido, a multa de ofício de 75%, prevista no inciso I, é devida também nos casos de declaração inexata, ou seja, de equívoco do contribuinte, independentemente da intenção do agente de fraudar o fisco, aplica-se a multa neste percentual.

Sendo assim, nada prover.

### **Conclusão**

Diante do exposto, não conheço do recurso de ofício, conheço do recurso voluntário e nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya