



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18470.730676/2014-64
ACÓRDÃO	2302-004.069 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HERBERT SILVA SALES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011

CONHECIMENTO. REPRESENTAÇÃO FISCALIS PARA FINS PENALIS. SÚMULA CARF N. 28.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

CONHECIMENTO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE. MULTA E GANHO DE CAPITAL.

Conforme se encontra disposto na Súmula CARF n. 2, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, em face de qualquer princípio ou regra constitucional.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

A presunção legal de omissão de rendimentos autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ÔNUS DA PROVA.

Por força de presunção legal, cabe ao contribuinte o ônus de provar as origens dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários.

GANHO DE CAPITAL. ISENÇÃO. NÃO CABIMENTO.

A isenção do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido na alienação de imóvel residencial, cujo produto for utilizado na aquisição de outro imóvel residencial, não se aplica quando a referida aquisição tiver

ocorrido após o transcurso do prazo de cento e oitenta dias contados da celebração do contrato de alienação.

GANHOS DE CAPITAL. FATOR DE REDUÇÃO.

Em respeito ao que determina o art. 40 da Lei nº 11.196/05, deve ser aplicado o fator de redução para apuração da base de cálculo do imposto.

MULTA QUALIFICADA.

Tendo sido demonstrado nos autos o intento doloso do contribuinte de reduzir indevidamente a base de cálculo, a fim de se eximir do imposto devido, resta mantida a multa qualificada incidente sobre imposto devido em decorrência da apuração do ganho de capital.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações relacionadas à Representação fiscal para Fins Penais e à violação de princípios constitucionais, rejeitar o pedido de perícia e negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração (e-fls. 224/229) de Imposto de Renda Pessoa Física-IRPF, atinente ao ano-calendário de 2011, lavrado em decorrência da apuração das seguintes infrações: (i) omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada e (ii) falta de Recolhimento do Imposto sobre Ganhos de Capital.

Foi aplicada a multa de ofício qualificada de 150% sobre o imposto apurado (ambas as infrações), bem como juros de mora pela taxa Selic.

É ver trecho da decisão de piso, que bem descreve o lançamento (e-fls.559/583):

O procedimento fiscal que resultou na constituição do crédito tributário acima referido encontra-se relatado no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 206/223.

Apurou a fiscalização que o imóvel de propriedade do contribuinte, situado à Rua Afrânio Peixoto, nº 75, apto 1002, Nova Iguaçu, RJ, adquirido em 12/2009 por R\$450.000,00, foi alienado em 02/2011 por R\$ 1.100.000,00.

Embora a referida operação imobiliária tivesse sido informada na declaração de imposto de renda da pessoa física no ano-calendário de 2011, não foi recolhido o imposto incidente sobre o ganho de capital apurado na operação, no montante de R\$650.000,00(R\$1.100.000,00 – R\$ 450.000,00).

“Analisando-se as transações imobiliárias ocorridas entre HERBERT SILVA SALES, , seu cônjuge ADRIANA ROCHA BASTOS SALES, com JEAN CHRYSTIAN DE SOUZA, e seu cônjuge ALINE RIBEIRO SPIESSBERGER DE SOUZA, não foi encontrado propósito negocial mostrando indícios de que houve apenas a intenção de não pagar os impostos devidos nessa operação, por meio de artifício no mínimo estranho entre as partes envolvidas.” Depois de receber os extratos da conta-corrente do Banco do Brasil, referentes ao ano calendário de 2011, foi elaborada planilha com os depósitos efetuados na referida conta, cujo somatório totalizou R\$ 1.432.258,95, que foi enviada ao contribuinte mediante termo de intimação, para esclarecimento e justificação das respectivas origens, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos.

Em atendimento, o fiscalizado apresentou informações e documentos que justificaram parte do numerário que circulou pela conta corrente mantida acima mencionada nº ano-calendário de 2011.

Assim, excluídos os valores referentes ao recebimento dos proventos salariais e aqueles recebidos com a venda de imóveis, no importe de R\$ 1.201.576,38, restou a comprovar a diferença de R\$ 230.682,57.

No entanto, pelo fato de a supracitada conta corrente ser de titularidade conjunta com seu cônjuge ADRIANA ROCHA BASTOS SALES, a omissão foi dividida em partes iguais entre os titulares da conta (R\$ 115.341,28 para cada um), em conformidade com o que preconiza o § 6º do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996.

Depois de receber do interessado os extratos da conta corrente individual nº 2.737261-1, mantida junto à agência 0271, do Banco do Santander, referentes ao ano calendário de 2011, foi elaborada planilha contendo créditos no valor total de R\$ 119.294,62, cuja origem não foi justificada mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos.

Foi formalizado o processo administrativo de representação fiscal para fins penais nº 18.470.730678/2014-53.

O lançamento foi impugnado e os autos foram encaminhados à DRJ . Os membros da 16a Turma da DRJ/SPO, por unanimidade de votos, julgaram procedente em parte a impugnação, nos termos do relatório e voto, exonerando do lançamento parte do valor lançado a título de falta de recolhimento do imposto sobre ganho de capital e parte da omissão de rendimentos com base em depósitos bancários não comprovados . É ver trecho do voto a seguir:

Depósitos Bancários de Origem não Comprovada

(...)

Desse modo, é de se concluir que os depósitos de R\$ 5.000,00 e R\$10.000,00, decorreram de transferências de outra conta de titularidade do contribuinte, tendo sido indevidamente considerados como de origem não comprovada. Assim, cabe excluir do montante tributável, para efeito de apuração da base de cálculo, o valor correspondente a 50% dos créditos tributários de R\$ 5.000,00 e R\$ 10.000,00, realizados, respectivamente, em 01/06/2011e 13/07/2011, conforme demonstrado abaixo:

DATA	DEPÓSITO	A EXCLUIR (50%)
01/06/2011	5.000,00	2.500,00
13/07/2011	10.000,00	5.000,00
Total	15.000,00	7.500,00

(...)

Ganho de Capital

(...)

Impende observar, por fim, que, no cálculo do ganho de capital, o Fisco não aplicou os fatores de redução do ganho de capital, preconizados no art. 40, § 1º, I e II, da Lei nº 11.196, de 2005, abaixo transcrito

(...)

Para aplicação das fórmulas contidas na Lei nº 11.196/05, foi utilizado o Programa de Apuração dos Ganhos de Capital, relativo ao ano-calendário de 2011, disponibilizado pela Receita Federal do Brasil a todos os contribuintes.

Levando-se em consideração a norma legal vigente, demonstra-se a seguir o novo valor do imposto sobre ganhos de capital.

(...)

Multa Qualificada

(...)

No caso em análise, entendo que faltam evidências da conduta dolosa do sujeito passivo, em relação à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

Os valores creditados em conta bancária sem comprovação de origem somente se caracterizam como omissão de rendimentos por força de uma presunção legal.

Assim, se essa omissão de rendimentos é fruto de uma presunção legal, baseando-se o lançamento em uma abstração da norma, a prova consistente da conduta dolosa por parte do autuado se faz ainda mais necessária.

O intuito do contribuinte de fraudar, sonegar ou simular não pode ser presumido juntamente com a omissão de rendimentos, competindo ao fisco exibir os fundamentos concretos que revelem a presença da conduta dolosa. Se por um lado, cabe ao contribuinte comprovar a origem dos recursos utilizados nas operações bancárias para que não seja caracterizada a omissão de rendimentos, por outro, compete à fiscalização demonstrar a conduta dolosa desse contribuinte para, então, atribuir-lhe a multa qualificada de 150%.

Cientificado do acórdão, o recorrente apresentou recurso voluntário tempestivo (e-fls. 589/611), alegando, em breve síntese:

- a) Requer a suspensão da representação fiscal para fins penais, nos termos da Súmula n. 24 do STF;
- b) A isenção tributária ocorrida na aquisição tempestiva do segundo imóvel, na forma do art. 39 da Lei n. 1.196/05;
- c) Argumenta, nesse particular, que *“como a venda do imóvel não teria se aperfeiçoado, não há como considerar-se este prazo para fins de redução do prazo de nova aquisição, sob pena de violar-se, os princípios constitucionais implícitos da razoabilidade e proporcionalidade, maculando-se o julgado com a pecha de “decisão eivada de vício da inconstitucionalidade” pois, violada estaria a CRFB/88 na medida em que tente se considerar como “decorso de prazo para fins de isenção” período em que a “a venda do 1o imóvel não teria se confirmado”. Com efeito, desconsiderando este prazo (entre a primeira venda e o distrato) a segunda aquisição teria ocorrido menos de 3 meses da alienação (agora aperfeiçoada), logo, forçoso concluir que tal fato teria ocorrido dentro do prazo de isenção, o que afasta a incidência do Ganho de Capital na hipótese”;*
- d) Em que pese o pagamento realizado pelo recorrente, não houve a devida compensação nos valores devidos na modificação do AI pelo acolhimento parcial da sua impugnação. Requer o seu reconhecimento para fins de compensação do total do montante devido;
- e) Quanto aos depósitos bancários de origem não comprovada, afirma que *“a autuação pela suposta omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada, cujo valor apurado fora de R\$ 234.635,90, ocorrera de forma inegavelmente equivocada e sem balizamento fático, haja vista que a RFB, para tanto, desconsiderou tratar-se de conta corrente conjunta e que tal quantia depositada em instituição financeira/bancária teve sua origem plenamente justificada nos autos do Processo administrativo nº. 18470-*

730.676/2014-64. sendo certo tratar-se de quantia obtida mediante empréstimos bancários, devidamente comprovados no aludido processo”;

- f) Alega ser abusiva a multa de ofício de 150% aplicada pela Autoridade Fiscal, e mantida pela instância julgadora, ao argumento de que teria havido omissão dolosa de rendimentos para fins da não incidência de tributos. No caso dos autos, não houve esta comprovação, logo, deve ser reduzida para 75%;
- g) Ademais, ainda que se reste comprovada a ocorrência de fraude, alguns tribunais pátrios têm aceitado a tese de que um valor tão elevado possui caráter confiscatório e afronta de forma integral o princípio da razoabilidade;
- h) Por fim, defende a necessidade de perícia para estabelecer-se o correto valor do "fator de redução" (despesas e gastos com obra e reforma).

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

1 CONHECIMENTO

Entretanto, não conheço das alegações relativas à Representação fiscal para Fins Penais, por força da Súmula CARF n. 28:

Súmula CARF nº 28

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

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

Do mesmo modo, as alegações formuladas pelo recorrente no sentido de que *“como a venda do imóvel não teria se aperfeiçoado, não há como considerar-se este prazo para fins de redução do prazo de nova aquisição, sob pena de violar-se, os princípios constitucionais implícitos da razoabilidade e proporcionalidade, maculando-se o julgado com a pecha de “decisão eivada de vício da inconstitucionalidade”*, não merecem ser conhecidas.

Ao analisar a questão atinente à isenção do ganho de capital apurado pela fiscalização, a fiscalização, bem como o órgão julgador de piso, valeu-se do disposto no art. 39 da Lei n. 11.196/05 c/c art. 111, inciso II do CTN.

Nessa linha, obediência às normas que regem a administração pública, não cabe a este Conselho, a fim de afastar a aplicação de lei com fundamento de inconstitucionalidade, análise sobre a violação de princípios constitucionais, nos termos da Súmula CARF n. 2:

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

O mesmo se aplica a alegação subsidiária relativa à multa de ofício qualificada (150%), não sendo conhecidos os argumentos que aduzem o *“caráter confiscatório da multa e a afronta de forma integral do princípio da razoabilidade”*.

Ante o exposto, conheço parcialmente do Recurso, não conhecendo das alegações relacionadas à Representação fiscal para Fins Penais e à violação de princípios constitucionais.

2 PEDIDO DE PERÍCIA

Rejeito, ainda, o pedido de perícia reiterado nos autos, vez que presentes todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, não sendo necessário conhecimento técnico-científico especializado para sua análise.

3 MÉRITO

No mérito, o recorrente alega que a isenção tributária ocorrida na aquisição tempestiva do segundo imóvel, na forma do art. 39 da Lei n. 1.196/05. Defende a tese de que a data a ser considerada para fins de contagem do prazo de 180 (cento e oitenta) dias previsto na norma é a data do distrato do contrato de compra e venda anteriormente firmado. Assim, Com efeito, *“desconsiderando este prazo (entre a primeira venda e o distrato) a segunda aquisição teria ocorrido menos de 3 meses da alienação (agora aperfeiçoada), logo, forçoso concluir que tal fato teria ocorrido dentro do prazo de isenção, o que afasta a incidência do Ganho de Capital na hipótese”*.

Pleiteia, ainda, quando da solicitação do deferimento da perícia, que seja comprovado o valor aplicado em benfeitorias úteis e necessárias nos imóveis (fatores de redução para fins de apuração do ganho de capital).

Subsidiariamente, informa que declarou no ajuste, em retificadora, ter apurado ganho de capital e pagou, em 13/12/2011, a título de tributos devidos, o valor de R\$13.659,96, conforme DARF anexo, que não foi abatido do valor lançado pelo agente da fiscalização.

Quanto aos depósitos bancários de origem não comprovada, afirma que a RFB, para tanto, desconsiderou tratar-se de conta corrente conjunta e que tal quantia depositada em instituição financeira/bancária teve sua origem plenamente justificada nos autos do Processo *“sendo certo tratar-se de quantia obtida mediante empréstimos bancários, devidamente comprovados no aludido processo”*.

Quanto à multa qualificada, alega ser abusiva a multa de ofício de 150% aplicada pela Autoridade Fiscal, e mantida pela instância julgadora, ao argumento de que teria havido omissão dolosa de rendimentos para fins da não incidência de tributos. No caso dos autos, não houve esta comprovação, logo, deve ser reduzida para 75%.

Não obstante, verifica-se que a decisão de piso, com a qual concordo, enfrentou as alegações e documentos trazidos pelo recorrente. Ante sua clareza e precisão, adoto como fundamento do presente voto as razões ali expostas, mediante a transcrição do seguinte trecho (art. 114, §12, do RICARF):

Depósitos Bancários de Origem não Comprovada

(...)

Afirma o impugnante, de maneira genérica, que a autuação da omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada ocorreu de forma equivocada e sem balizamento fático, uma vez que a autoridade fiscal desconsiderou a titularidade conjunta das contas correntes envolvidas no lançamento e o fato de ter sido devidamente comprovado nos autos do processo administrativo nº 18470.730676/2014-64 que as quantias depositadas foram obtidas mediante empréstimos bancários.

Examinando-se os autos, percebe-se que, ao contrário do que alega o contribuinte, a autoridade fiscal não só reconheceu a titularidade conjunta da conta corrente nº 167.827-2, mantida junto à agência 3113-5 do Banco do Brasil, cujos depósitos foram computados no lançamento, como promoveu a divisão da omissão de rendimentos em partes iguais entre os titulares da conta, em consonância com o que determina a legislação atinente à matéria:

Já a omissão de rendimentos decorrente dos créditos efetuados na conta corrente nº 10010975, agência 3271, do Banco Santander (antiga conta-corrente 2.737261-1, agência 0271 do Banco Real), foi integralmente imputada ao impugnante, por ser de titularidade exclusiva dele.

(...)

Quanto ao intento de tentar vincular a origem dos depósitos a empréstimos bancários, vale destacar que é entendimento assente na esfera administrativa, inclusive no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que os empréstimos realizados com terceiro, pessoa física ou jurídica, devem estar consignados nas declarações de imposto de renda do mutuante (credor) e do mutuário (devedor), dada a sua repercussão na variação patrimonial.

Além disso e, mais importante, deve restar demonstrada, por meio de documentação hábil e idônea, sua contratação e a efetiva transferência de numerário do credor para o tomador, coincidente em datas e valores. Assim não fosse, abrir-se-ia um enorme leque de possibilidades de fraudes, mediante informações de “operações fantasmas”, permitindo, por exemplo, que quem dispusesse de meios, “emprestasse”, ficticiamente, a outro, um determinado

valor, “esquentando”, dessa forma, recursos do “mutuário” não apresentados à tributação.

É necessário também que fique evidenciada a quitação pelo devedor da dívida contraída e que os valores mutuados sejam compatíveis com os rendimentos e disponibilidades financeiras declarados pelo mutuante, nas respectivas datas de entrega e recebimento dos valores. Sem nenhum desses elementos para conferir veracidade aos contratos de mútuo, não é possível aceitá-los.

Na situação que ora se analisa, não há provas da realização de empréstimos. Não foram juntados aos autos, seja na fase procedimental, seja na fase impugnatória, contratos de mútuo e/ou documentos que demonstrassem a transferência de recursos do credor para o devedor, ou seja, a saída dos numerários da conta bancária do credor e os respectivos ingressos na conta do devedor, coincidentes em datas e valores.

De igual modo, não há nenhuma evidência da quitação desses supostos empréstimos pelo devedor.

(...)

Ganho de Capital

A tributação do ganho de capital é prevista na Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, e §§ 2º e 3º, e na Lei nº 8.981/95, art. 21, e §§ 1º e 2º, como segue:

Lei nº 7.713/881 Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (...)

§ 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.(grifei) (...)

Lei nº 8.981/95 Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do Imposto de Renda, à alíquota de quinze por cento.

§ 1º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos.

§ 2º Os ganhos a que se refere este artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do Imposto de Renda na declaração

de ajuste anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.

Dessa forma, a ocorrência de uma das hipóteses de incidência previstas no dispositivo legal supra permite ao Fisco constituir o respectivo crédito tributário.

A Instrução Normativa SRF nº 84/2001 (art. 2º) define o ganho de capital como a diferença positiva entre o valor de alienação de bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição.

No caso que ora se examina, constatou a fiscalização que o imóvel situado à Rua Afrânio Peixoto, nº 75, apt. 1002, Nova Iguaçu, Rio de Janeiro, adquirido em 22 de janeiro de 2009, pelo valor de R\$ 450.000,00, foi alienado em 03 de fevereiro de 2011, por R\$1.100.000,00, não tendo sido efetuado recolhimento do imposto de renda sobre o ganho de capital apurado de R\$ 650.000,00 (=R\$1.100.000,00 – R\$ 450.000,00).

O contribuinte defende a tese de que não ocorreu o fato gerador do ganho de capital, já que o valor auferido na alienação realizada em 03 de fevereiro de 2011, cujo distrato se deu em 05 de julho de 2011, teria sido aplicado na aquisição de um novo imóvel no prazo menor do que seis meses, em 17 de outubro de 2011. Cita como embasamento para a isenção pretendida o art. 39 da Lei nº 11.196, de 21/11/2005.

Subsidiariamente, informa que declarou no ajuste, em retificadora, ter apurado ganho de capital e pagou, em 13/12/2011, a título de tributos devidos, o valor de R\$13.659,96, conforme DARF anexo, que não foi abatido do valor lançado pelo agente da fiscalização.

Pleiteia, ainda, quando da solicitação do deferimento da perícia, que seja comprovado o valor aplicado em benfeitorias úteis e necessárias nos imóveis, sem especificar que imóveis seriam esses, juntando como prova várias notas fiscais e recibos.

Examinando-se a Escritura de Compra e Venda de fls. 532/535, é possível constatar que, em 03 de fevereiro de 2011, HERBERT SILVA SALES (interessado) vendeu a JEAN CHRYSTIAN DE SOUZA, CPF nº 030.308.217-81, o imóvel sediado à Rua Afrânio Peixoto, nº 75, apt. 1002, Centro, Nova Iguaçu, Rio de Janeiro, pelo preço certo e ajustado de R\$ 550.000,00, recebido no ato em moeda corrente do país.

A par disso, consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 210), que, ao vender o apartamento 1002 a JEAN CHRYSTIAN DE SOUZA, CPF nº 030.308.217-81, o contribuinte recebeu deste último, as quantias de R\$ 200.000,00 e R\$ 150.000,00, mediante cheques administrativos (fls. 18), oito cheques de R\$ 5.000,00 com vencimento em 05/03/2011, 10/04/2011, 10/05/2011, 10/06/2011, 10/07/2011, 10/08/2011, 10/09/2011 e 10/10/2014 (fls. 19/21), um veículo AUDI A4, no valor de R\$ 120.000,00 e mais R\$ 40.000,00 em espécie, totalizando R\$ 550.000,00,

juntamente com o apartamento 603, da Rua Afrânio Peixoto, nº 75, Centro, Nova Iguaçu, Rio de Janeiro .

Também foi anexado aos autos, o Instrumento Particular de Compra e Venda (fls. 14/16), firmado, em 02 de fevereiro de 2011, entre o contribuinte e JEAN CHRYSTIAN DE SOUZA, CPF nº 030.308.217-81, por meio do qual este último vendeu ao contribuinte o imóvel localizado à Rua Afrânio Peixoto, nº 75, apt. 603, Centro, Nova Iguaçu, Rio de Janeiro, ao qual foi atribuído o valor de R\$ 550.000,00, recebendo em pagamento o imóvel constituído pelo apt. 1002, da mesma Rua Afrânio Peixoto, nº 75, Centro, Nova Iguaçu, Rio de Janeiro.

Posteriormente, em 05 de julho de 2011, a supramencionada transação (venda do apt. 603) foi rescindida, consoante a Escritura de Rescisão de Compra e Venda (fls. 536/538), com a devolução da posse do imóvel a JEAN CHRYSTIAN DE SOUZA, CPF nº 030.308.217-81, e o pagamento ao contribuinte da quantia de R\$ 550.000,00, mediante duas transferências bancárias efetuadas em 15/06/2011 e 19/07/2011, nos respectivos importes de R\$ 60.000,00 e R\$ 490.000,00 (fls. 108, 111 e 154).

O art.121 do Decreto nº 3.000, de 1999, assim estabelece:

Na determinação do ganho de capital, serão excluídas (Lei nº 7.713, de 1988, art.22, inciso III): (...)

II - a permuta exclusivamente de unidades imobiliárias, objeto de escritura pública, sem recebimento de parcela complementar em dinheiro, denominada torna, exceto no caso de imóvel rural com benfeitorias.

§ 1º Equiparam-se a permuta as operações quitadas de compra e venda de terreno, seguidas de confissão de dívida e escritura pública de dação em pagamento de unidades imobiliárias construídas ou a construir.

§ 2º No caso de permuta com recebimento de torna, deverá ser apurado o ganho de capital apenas em relação à torna.

Deduz-se do exposto, que é bastante provável que o único objetivo da celebração do compromisso de compra e venda do apartamento 603 tenha sido dar a aparência de que o apartamento 1002, de propriedade do contribuinte, foi permutado com o apartamento 603, de propriedade de JEAN CHRYSTIAN DE SOUZA. Com isso, a tributação do ganho de capital recairia somente sobre a torna recebida em dinheiro (R\$ 550.000,00).

Tanto é que, menos de seis meses depois, a suposta venda do apartamento 603 ao autuado foi rescindida mediante a Escritura de Rescisão de Compra e Venda (fls. 536/538), com a devolução da posse do imóvel a JEAN CHRYSTIAN DE SOUZA, CPF nº 030.308.217-81, e o pagamento ao contribuinte da importância de R\$550.000,00.

Destaque-se que, segundo informações do próprio JEAN CHRYSTIAN DE SOUZA, o imóvel objeto do distrato foi vendido, em 15/06/2011, a ELCIDES LOUREIRO PAIS, por R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais).

Conclui-se, portanto, que o que ocorreu no presente caso não foi uma operação de permuta com torna, mas sim uma venda a prazo, no montante de R\$ 1.100.000,00, sendo que parte desse valor (R\$ 550.000,00) foi recebido no ato da celebração da escritura de compra e venda (fls. 532/535) e o restante (R\$ 550.000,00), em 05 de julho de 2011, por ocasião da lavratura da escritura de rescisão de compra e venda (fls. 536/538).

No Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital, integrante da Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física do exercício 2012, ano-calendário 2011 - DIRPF/2012, entregue em 20/08/2012 (fls. 239), constata-se que o impugnante informou a título de “Valor de Alienação” a quantia de R\$ 550.000,00.

Desse modo, considerando que o custo de aquisição do imóvel informado na Declaração de Bens e Direitos da DIRPF/2012 perfazia o montante de R\$ 450.000,00, correta é apuração pela fiscalização do ganho de capital de R\$ 650.000,00, correspondente à diferença entre o valor de alienação (R\$ 1.100.000,00) e o custo de aquisição (R\$ 450.000,00), que deverá ser tributado na forma da legislação tributária.

Quanto à alegação de que o ganho de capital apurado pela fiscalização é isento, sob o fundamento de que o valor auferido na venda do imóvel situado à Rua Afrânio Peixoto, nº 75, apt. 1002, foi integralmente utilizado para a aquisição de outro imóvel, em prazo menor do que seis meses, faz-se necessário, antes de mais nada, transcrever o art. 39 da Lei n.º 11.196, de 21/11/2005, que diz respeito à matéria:

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.

§ 1º No caso de venda de mais de 1 (um) imóvel, o prazo referido neste artigo será contado a partir da data de celebração do contrato relativo à 1ª(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 inobservância das condições estabelecidas neste artigo importará em exigência do imposto com base no ganho de capital, acrescido de:

I - juros de mora, calculados a partir do 2º(segundo) mês subsequente ao do recebimento do valor ou de parcela do valor do imóvel vendido; e II - multa, de mora ou de ofício, calculada a partir do 2º(segundo) mês seguinte ao do

recebimento do valor ou de parcela do valor do imóvel vendido, se o imposto não for pago até 30 (trinta) dias após o prazo de que trata o caput deste artigo.

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

A Instrução Normativa SRF nº 599, de 28/12/2005, por sua vez, ao disciplinar o disposto no 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 contados 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 irrevogável 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.

§ 6º Na hipótese do § 1º, estarão isentos somente os ganhos de capital auferidos nas vendas de imóveis residenciais anteriores à primeira aquisição de imóvel residencial.

§ 7º Relativamente às operações realizadas a prestação, aplica-se a isenção de que trata o caput, observado o disposto nos parágrafos precedentes:

I - nas vendas a prestação e nas aquisições à vista, à soma dos valores recebidos dentro do prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da celebração do primeiro contrato de venda e até a(s) data(s) da(s) aquisição(ões) do(s)

imóvel(is) residencial(is); II - nas vendas à vista e nas aquisições a prestação, aos valores recebidos à vista e utilizados nos pagamentos dentro do prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da celebração do primeiro contrato de venda;

III - nas vendas e aquisições a prestação, à soma dos valores recebidos e utilizados para o pagamento das prestações, ambos dentro do prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da celebração do primeiro contrato de venda. (...)

§ 10. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive:

I - aos contratos de permuta de imóveis residenciais; II - à venda ou aquisição de imóvel residencial em construção ou na planta.

§ 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; (...)

§ 12. A inobservância das condições estabelecidas neste artigo importará em exigência do imposto com base no ganho de capital, acrescido de:

I - juros de mora, calculados a partir do segundo mês subsequente ao do recebimento do valor ou de parcela do valor do imóvel vendido; e II - multa de ofício ou de mora calculada a partir do primeiro dia útil do segundo mês seguinte ao do recebimento do valor ou de parcela do valor do imóvel vendido, se o imposto não for pago até trinta dias após o prazo de 180 (cento e oitenta) dias de que trata o caput deste artigo. (grifou-se)

À luz dos dispositivos acima reproduzidos, tem-se que, para usufruir do benefício fiscal, a pessoa física deverá comprovar que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contado da celebração do contrato de venda, adquiriu, em seu nome, um outro imóvel residencial localizado no país.

Nesse ponto, e antes de se verificar a possibilidade de aplicação da norma isentiva acima transcrita ao caso em análise, é preciso destacar que as isenções previstas em lei devem ser interpretados de forma literal, a teor do que dispõe o artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN):

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

No caso presente, a celebração do contrato de compra e venda do imóvel teve lugar em 03 de fevereiro de 2011, sendo que a aquisição do imóvel sito à Rua José Américo de Almeida, nº 425, apt. 301, Recreio dos Bandeirantes, só ocorreu em 17 de outubro de 2011, como evidencia o documento de fls. 545/546, e, portanto, após transcorridos mais de cento e oitenta dias desde a data da celebração do contrato de alienação.

O fato de o autuado ter recebido parte do preço de alienação (R\$550.000,00), em 05 de julho de 2011, quando do cancelamento da venda do apartamento 603 (fls. 536/538), não tem o condão de alterar a data da alienação, que permanece sendo

03 de fevereiro de 2011, data da celebração do contrato de venda, nos termos do que prescreve o §7º, I, da IN RFB nº 599, de 2005.

Desse modo, considera-se que o impugnante não faz jus à isenção do imposto de renda sobre o ganho de capital auferido.

Também não merece guarida a pretensão de deduzir do imposto apurado sobre o ganho de capital o valor pago mediante o DARF de fls. 296/297, haja vista que não é possível vincular esse pagamento ao ganho de capital incidente sobre a alienação do imóvel em tela.

O exame do aludido DARF revela que foi informado o código de receita 0211, referente ao pagamento do imposto em quotas, e não o código de receita correspondente ao imposto incidente sobre ganho de capital (4600).

Ainda que se admitisse ter havido equívoco na informação do código de receita, verifica-se que não consta do referido documento a necessária identificação do imóvel que supostamente teria gerado o ganho de capital e o imposto sobre ele incidente, de modo a permitir a correlação entre os valores.

Tal comprovação é especialmente necessária no caso dos autos, já que, de acordo com a DIRPF/2012 do cônjuge, Adriana Rocha Bastos Sales, CPF nº 009.276.687-00, houve a alienação de outros imóveis pertencentes ao casal no ano-calendário de 2011.

Sendo assim, não é possível subtrair do imposto ora apurado o valor pago às fls. 296/297.

Cumprido, por fim, a pretensão do interessado de acrescer ao valor do imóvel vendido o valor supostamente aplicado em melhorias úteis e necessárias.

Para respaldar tal pretensão, o contribuinte fez juntar aos autos, os documentos de fls. 368/509.

Reza o art. 17 da IN SRF nº 84, de 11/10/2001, que podem integrar o custo de aquisição, quando comprovados com documentos hábeis e idôneos, os dispêndios com a construção, ampliação e reforma do imóvel, desde que os projetos tenham sido aprovados pelos órgãos municipais competentes, e com pequenas obras, tais como pintura, reparos em azulejos, encanamentos, pisos e paredes.

Entretanto, compulsando-se os documentos apresentados, constata-se que à exceção de alguns documentos que se encontram ilegíveis, todos eles foram emitidos em data posterior à alienação do imóvel em discussão, sendo que a imensa maioria é datada de 2012.

Como se isso não bastasse, é possível verificar que a maior parte dos desses documentos não é hábil à comprovação pretendida, eis que se trata de pedidos, orçamentos, relatórios gerenciais e não de notas fiscais, que são os documentos hábeis para esse fim.

Ademais disso, percebe-se que alguns dos gastos descritos nos documentos não se referem ao imóvel em apreço.

Destarte, não é possível acrescer ao custo de aquisição do imóvel alienado nenhum valor a título de benfeitorias.

(...)

Multa Qualificada

Argumenta o sujeito passivo que não pode subsistir o agravamento da multa de ofício em 150%, haja vista que a multa de ofício de 150%, aplicada pela autoridade fiscal ao argumento de que teria havido omissão dolosa de rendimentos, para fins de não incidência de tributos, é abusiva.

Sustenta, ainda, que não há prova inequívoca nesse sentido, pois declarações firmadas por outro contribuinte nos autos do procedimento fiscal não são suficientes para a aplicação da multa qualificada.

A norma legal que determina a aplicação da multa de ofício nos casos em que restar evidenciado o intuito de fraude é o artigo 44, I, §1º, da Lei 9.430/96, transcrito abaixo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 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 nº 11.488, de 15 de junho de 2007) (...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, assim definem:

Art.71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art.72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art.73 - Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito. Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

A fraude fiscal pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, onde se utilizando subterfúgios escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. A doutrina decompõe, ainda, o dolo em dois elementos: o cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito; e o volitivo, que é a vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

A correta identificação do elemento subjetivo, intencional quando do cometimento do fato típico, é indispensável à configuração tanto da fraude quanto da sonegação e trata-se de elemento que deve restar plenamente comprovado nos autos.

Dessa forma, o intuito doloso deve estar plenamente demonstrado na autuação, sob pena de não restarem evidenciados os ardis característicos da fraude, elementos indispensáveis para ensejar o lançamento da multa qualificada.

(...)

No que concerne à omissão de ganhos de capital decorrente da alienação de imóvel, restou devidamente comprovado nos autos que o contribuinte promoveu ação dolosa, com o fito de modificar características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, bem como a impedir ou retardar seu conhecimento por parte da autoridade fazendária, visando reduzir o ganho de capital incorrido e o conseqüente imposto devido.

Os atos praticados pelo autuado, no sentido de tentar conferir à operação de venda do imóvel de sua propriedade a aparência de permuta com recebimento de torna, demonstram claramente a sua intenção de manter ao largo da tributação uma parte do ganho de capital auferido e pagar menos imposto.

Há, assim, evidências atestando que não houve por parte do interessado um mero erro de fato ou desconhecimento da extensão da ilicitude do fato, ou seja, erro escusável, mas, sim, a real intenção de se valer de subterfúgios para fugir à tributação devida.

Destarte, em que pesem os argumentos do litigante, no caso em comento, consideram-se preenchidos os pressupostos da legislação que rege a matéria, devendo ser mantida a multa qualificada de 150% sobre o imposto incidente sobre o ganho de capital.

4 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações relacionadas à Representação fiscal para Fins Penais e à violação de princípios constitucionais, rejeitar o pedido de perícia e negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo