



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

**Processo n°** 10530.723471/2011-16  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-003.522 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de março de 2017  
**Matéria** IRPF - GANHO DE CAPITAL  
**Recorrente** LORECI JOSÉ COMPARIM  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

CUSTO DE AQUISIÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Não tendo o contribuinte demonstrado como chegou ao custo de aquisição que entende correto, é procedente a ação fiscal que atualiza, nos termos da legislação de regência, o valor em questão a partir do custo de aquisição registrado na operação de compra.

MULTA AGRAVADA. IMPOSSIBILIDADE.

Na falta de resposta a item específico da intimação fiscal, tendo o contribuinte apresentado outros elementos que permitam a aferição do tributo devido, é incabível o agravamento da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar o agravamento da multa de ofício.

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Relator.

EDITADO EM: 31/03/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, Jose Alfredo Duarte Filho (Suplente Convocado), Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

## Relatório

O presente processo trata de Auto de Infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, fl. 50 a 67, pelo qual a Autoridade Administrativa lançou crédito tributário consolidado conforme resumo abaixo, fl. 49:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO	
Imposto	372.329,26
Juros de Mora (calculado até 06/2011)	120.899,98
Multa Proporcional (225%)	837.740,90
TOTAL	1.330.970,14

Analisando as informações contidas na Descrição dos Fatos, fl. 51/52, bem assim no Relatório Fiscal de fl. 298/312, constata-se que a Ação Fiscal objetivou apurar o IRPF incidente sobre o ganho de capital verificado na venda do imóvel rural Fazenda Sete Belo.

Atesta a Fiscalização que o contribuinte, regularmente intimado, apresentou, em 28 de fevereiro de 2009, contrato particular de compra e venda da Fazenda Sete Belo, acompanhado da respectiva escritura, bem assim da relação de valores pertinentes à operação creditados em sua conta corrente nos anos de 2006 a 2009. fl. 299.

Ressalta a Autoridade Fiscal que o contribuinte não atendeu à intimação para apresentação do Demonstrativo de apuração do ganho de capital decorrente da alienação em tela, fl. 299.

Afirma o Auditor-Fiscal que, em atendimento a nova intimação, o sujeito passivo comprovou seu estado civil no período fiscalizado e a atualização de seu endereço no Cadastro de Pessoas Físicas, fl. 299/300.

A auditoria realizada constatou que a operação de alienação ocorreu em 2002, cujo pagamento envolveu assunção de dívidas e parcelas indexadas ao preço de mercado da saca de soja, que se estenderam até o ano de 2009.

Após discorrer sobre os aspectos considerados para definição de custo de aquisição e preço de alienação para fins de apuração do IR, bem assim sobre sua imputação aos condôminos, o Auditor afirmou que *"o presente lançamento teve a multa de ofício correspondente majorada nos termos do § 2º do art. 44 da Lei 9.430/96, em razão do fiscalizado ter deixado de apresentar o Demonstrativo de Apuração de Ganho de Capital requisitado durante o presente procedimento fiscal"*, fl. 312

Ademais a Autoridade Fiscal entendeu por bem qualificar a multa nos termos do § 1º do mesmo diploma por entender que *"a ausência de apresentação dos demonstrativos de apuração de ganho de capital retardou/dificultou o conhecimento dos fatos geradores correspondentes por parte do Fisco Federal"*, fl. 312.

Ciente do lançamento, tempestivamente, o contribuinte formalizou a impugnação de fl. 550/556, na qual pugnou pela improcedência total do lançamento, apresentando suas razões e fundamentos legais nos seguintes tópicos (em negrito), abaixo dos quais apresento as conclusões aprovadas por unanimidade pela 3ª Turma de Julgamento da DRJ Salvador/BA (Acórdão de fl. 593/596 :

**- Da improcedência do Auto de Infração - Do equívoco na imputação da base de cálculo do tributo lançado.**

*(...) O valor atualizado da aquisição considerado no lançamento fiscal, no montante de R\$ 38.503,99, foi apurado mediante a divisão do valor original da aquisição, no montante de Cz\$ 5.500.168,00 (cinco milhões quinhentos mil e cento e sessenta oito cruzados), constante na Certidão do Cartório de Registro de Imóveis do 2º Ofício de Barreiras/Ba, em 21 de julho de 1988, às fls. 320, pelo índice de 142,8467, previsto no Anexo Único – Tabela de Atualização do Custo de Bens e Direitos da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001. Portanto, verifica-se que a autoridade lançadora procedeu a correção do valor de aquisição em conformidade com legislação aplicável.*

***- Da Impossibilidade de aplicação de multa de ofício em dobro. Inexistência de elementos que justifiquem tão absurda penalidade.***

*Quanto à qualificação da multa, nos termos do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, a falta de apresentação do demonstrativo de apuração do ganho de capital na declaração de rendimento, quando desacompanhada de outros indícios que demonstrem a intenção do contribuinte em retardar/dificultar o conhecimento do fato gerador pelo Fisco, não comprova sua conduta dolosa. Portanto, descabida a qualificação da multa de ofício.*

*Já quanto ao agravamento da multa, nos termos do art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, este é devido em razão da falta de atendimento por parte do fiscalizado para que apresentasse esclarecimento, qual seja, a forma com que este tinha apurado o ganho de capital. Mesmo em sua impugnação, o contribuinte permaneceu sem apresentar o demonstrativo do referido ganho. Ressalte-se que tanto a multa quanto o agravamento desta independem de conduta dolosa por parte do contribuinte, conforme previsto no art. 136 do CTN.*

Firme em suas conclusões, a DRJ considerou parcialmente procedente a Impugnação para manter o imposto lançado, reduzindo a multa de 225 para 112,5%. Ressaltou o Julgador de 1ª Instância que deveria ser alocado ao débito o DARF recolhido pelo contribuinte em 30/11/2009.

Ciente de tal Decisão em 29 de dezembro de 2011, fl. 598, o contribuinte formalizou, tempestivamente, o Recurso Voluntário de fl. 599 a 610, no qual apresentou suas considerações nos mesmos termos já expressos em 1ª Instância.

Submetido ao Colegiado de 2ª Instância, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, da 2ª Seção de Julgamento deste CARF entendeu por bem dar provimento ao Recurso Voluntário. Suscitando questão de Ordem Pública, reconheceu estar o lançamento fulminado pela decadência, manifestando o entendimento de que, no caso do imposto de renda incidente sobre ganho de capital, o fato gerador ocorre na data da alienação, diferindo-se apenas o pagamento do tributo nos casos de alienação a prazo, fl. 619/623.

Após ciência do Acórdão, a Procuradoria da Fazenda Nacional impetrou o Recurso Especial de fl. 628/634, no qual, em síntese, defendeu que o fato gerador do IR incidente sobre o ganho de capital ocorre na data da alienação, se esta for à vista, ou na data do recebimento das parcelas se for a prazo.

Em fl. 658/660, constata-se a decisão pelo seguimento do Recurso Especial, tendo o contribuinte, após cientificado, apresentado as contra-razões de fl. 663/669, pelo qual, naturalmente, sustentou a necessidade de manutenção da decisão recorrida.

Debruçada sobre o tema, a Câmara Superior de Recursos Fiscais exarou o Acórdão de fl. 672/690, por maioria de voto, deu provimento ao Recurso Especial, nos termos abaixo, determinando o retorno dos autos à instância recorrida para análise dos demais argumentos do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte:

*Nas vendas a prazo o fato gerador do Imposto de Renda se realiza com o efetivo pagamento da parcela acordada pelas partes, devendo este ser o momento para contagem do prazo decadencial. Havendo comprovação nos autos da ocorrência do pagamento do imposto, ainda que parcial, deve-se aplicar o art. 150, §4º do CTN, tomando-se como termo inicial para o prazo decadencial a data da ocorrência dos fatos geradores.*

É o relatório necessário

## Voto

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo

Por ser tempestivo e por preencher as demais condições de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

O contribuinte apresenta seus argumentos segregados em dois tópicos independentes entre si, os quais serão analisados abaixo:

### **I - Da Improcedência do Auto de Infração - Do Equívoco na Imputação da Base de Cálculo do Tributo Lançado.**

Alega o contribuinte que, embora a Fiscalização tenha atribuído a cada condômino parcela relativa ao ganho de capital equivalente às participações efetivas, ao apurar o valor de aquisição/custo do imóvel desconsiderou as regras impostas pelo Decreto 3000/99 (RIR/99). Para tanto, cita e destaca os excertos abaixo, fl. 601/602:

*Art. 128. O custo dos bens ou direitos adquiridos, a partir de 1º de janeiro de 1992 até 31 de dezembro de 1995, será o valor de aquisição (Lei nº 8.383, de 1991, art. 96, § 4º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 22, inciso I). (...)*

**§ 9º Para os bens ou direitos adquiridos até 31 de dezembro de 1995, o custo de aquisição poderá ser corrigido até essa data, observada a legislação aplicável no período, não se lhe aplicando qualquer correção após essa data (Lei nº 9.249, de 1995, arts. 17 e 30). (...)**

*Art. 136. Em relação aos imóveis rurais adquiridos a partir de 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o Valor da Terra Nua - VTN, constante do Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, observado o disposto no art. 14 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996,*

*respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação (Lei nº 9.393, de 1996, art. 19).*

*Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no § 9º do art. 128 (Lei nº 9.393, de 1996, art. 19, parágrafo único).*

Continua seus argumentos afirmando que, desde a aquisição da terra, em 21 de julho de 1988, até 31 de dezembro de 1995, promoveu a correção do valor de aquisição da fazenda, passando, a partir daí, a não mais corrigi-lo, declarando seu quinhão de 14,5% da propriedade no valor de R\$ 296.659,35, até a baixa do seu patrimônio em face da escritura de venda, em 2007.

Assim, reafirma seu entendimento de equívoco do lançamento ao considerar como custo de aquisição o valor de R\$ 38.503,99, quando a fiscalização deveria ter considerado R\$ 296.659,35.

Sustenta que é improcedente a afirmação da DRJ quanto a não apresentação de memória de cálculo que demonstrasse tal atualização, já que tal valor fora lançado na DIRPF 1995, período já acobertado pela decadência, não mais suscetível de exame de sua procedência por parte do Fisco Federal, que não exigiu em período próprio tal planilha e não mais poderia fazê-lo em razão da decadência.

Por fim, alega que somente após tal ajuste a fiscalização poderia aplicar o percentual de redução sobre o ganho de capital apurado de que trata o art. 18 da Lei 7.713/88, que no seu caso, tendo o imóvel sido adquirido em 1988, importaria em redução de 5%.

Restringe-se, portando, a presente questão na identificação da correção ou não do procedimento da Fiscalização ao apurar, de ofício, o custo de aquisição do imóvel em tela para fins de apuração do ganho de capital, desconsiderando o valor declarado pelo contribuinte.

Aparentemente, o contribuinte confunde a decadência do direito da Fazenda Pública para constituir o crédito tributário pelo lançamento, cujo prazo está sempre relacionado ao fato gerador do tributo, com algumas peculiaridades em relação ao início de sua contagem, relacionando tal instituto a valores lançados em declaração apresentada.

Ora, não se espera que o Fisco acompanhe, ano a ano, tudo que o contribuinte informa em sua declaração de rendimentos, sem que se vislumbre, como pano de fundo, a verificação da ocorrência do fato gerador de uma obrigação tributária que dê ensejo a uma atuação fiscal com vistas à constituição do crédito tributário pelo lançamento.

Ocorrido o fato gerador, começa a fluir o prazo para que a Fazenda Pública exerça seu direito. Até que este reste extinto, é obrigação do contribuinte manter em ordem a documentação que possa ter reflexo na apuração do tributo devido, em particular neste caso, em que o contribuinte objetiva a redução da base de cálculo a partir de atualizações que entendeu devidas.

Como se vê no próprio texto regulamentar citado na peça recursal (§ 9º do art. 128 do RIR), a atualização do bens adquiridos até 31 de dezembro de 1995 deveria observar a legislação aplicável no período.

Objetivando regulamentar a matéria, a Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, consolidou a apuração e a tributação de ganhos de capital nas alienações de bens e direitos adquiridos por pessoas físicas e definiu em seu art. 7º:

*Art. 5º Considera-se custo dos bens ou direitos o valor de aquisição expresso em reais.*

*Art. 6º O custo de aquisição dos bens e direitos adquiridos ou as parcelas pagas até 31 de dezembro de 1991, avaliados pelo valor de mercado para essa data e informados na Declaração de Ajuste Anual do exercício de 1992, ano-calendário de 1991, de acordo com o art. 96 da Lei No 8.383, de 1991, é esse valor, atualizado até 1º de janeiro de 1996.*

*Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput na hipótese de contribuinte desobrigado de apresentar a declaração do exercício de 1992, ano-calendário de 1991, e seguintes.*

*Art. 7º No caso de bens ou direitos adquiridos ou de parcelas pagas até 31 de dezembro de 1991, não avaliados a valor de mercado, e dos bens e direitos adquiridos ou das parcelas pagas entre 1º de janeiro de 1992 e 31 de dezembro de 1995, o custo corresponde ao valor de aquisição ou das parcelas pagas até 31 de dezembro de 1995, atualizado mediante a utilização da Tabela de Atualização do Custo de Bens e Direitos, constante no Anexo Único.*

Assim, como o contribuinte não demonstrou os critérios utilizados para a suposta atualização de sua propriedade e considerando, ainda, que tal valor poderia ser alterado em razão de benfeitorias realizadas no decorrer dos anos, entendo acertada a decisão de DRJ que julgou procedente a Ação Fiscal que utilizou, para a atualização do bem, a tabela para este fim desenvolvida anexada à IN SRF 84/2011.

Em fl. 308 fica evidente a utilização do índice previsto na anexo da IN 84/2001 para definição do valor de aquisição corrigido. Ademais, os cálculos expostos em fl. 319 não deixam dúvidas de que foi considerada a redução de 5% prevista no art. 18 da Lei 7.713/88.

Desta forma, com as informações disponíveis, não há retoques a serem feitos na Decisão de 1ª Instância, pelo quê nego provimento ao Recurso Voluntário nesta parte.

## **II - Da Impossibilidade da Aplicação da Multa Agravada. Inexistência de Elementos que Justifiquem a Penalidade.**

Sobre o tema, conforme já expresso no Relatório da presente Decisão, constata-se que a fiscalização aplicou a majoração da multa prevista no § 2º do art. 44 da Lei 9430/96 e também a qualificação prevista no § 1º do mesmo diploma legal, tudo por não ter o contribuinte apresentado o Demonstrativo de Apuração de Capital requisitado.

Vejamos o que diz a lei 9430/96:

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

*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; II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (...)*

*§ 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.*

*§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:*

*I - prestar esclarecimentos;(...)*

Quando da análise da Impugnação, a Autoridade Julgadora de 1ª Instância entendeu inaplicável a qualificação prevista no § 1º do art. 44 da Lei 9.430, por considerar que a falta de apresentação do demonstrativo de apuração do capital na declaração de rendimentos, quando desacompanhada de outros indícios que demonstrem a intenção do contribuinte em retardar ou dificultar o conhecimento do fato gerador, não comprova a conduta dolosa.

Por outro lado, entendeu a valorosa Turma de Julgamento que o agravamento da multa, nos termos do art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, seria devido em razão da falta de atendimento por parte do fiscalizado para que demonstrasse a forma com que este tinha apurado o ganho de capital, o que, mesmo em sede de impugnação, não foi feito.

Não me parece que a conduta do contribuinte durante o procedimento fiscal justifique o agravamento da penalidade. Afinal, o contribuinte não deixou de prestar os esclarecimentos solicitados, inclusive apresentado farta documentação que foi utilizada pela fiscalização para apuração do tributo devido.

O que se deu foi a não apresentação de um item específico solicitado mediante intimação, o Demonstrativo de Apuração do Ganho de Capital. Ocorre que a omissão do contribuinte já se manifestava neste sentido na própria Declaração de Rendimentos, o que, decerto, contribuiu para a inclusão do contribuinte em programa de fiscalização.

Desta forma, não tendo o contribuinte apurado o Ganho de Capital em uma operação qualquer, a Fiscalização, no exercício do suas atribuições, constitui o crédito tributário com a aplicação da multa relativa ao lançamento de ofício.

Assim, entendo que, neste caso, a penalidade pela não apuração do Ganho de Capital seria a multa de 75 % prevista no inciso I do art. 44 da lei 9430/96, sendo possível apenas sua majoração se o contribuinte não tivesse apresentado qualquer esclarecimentos que pudesse subsidiar o lançamento de ofício a ser levado a termo pela Autoridade Fiscal.

Portando, dou provimento ao Recurso Voluntário para excluir o agravamento penalidade, devendo-se manter exclusivamente a multa no percentual de 75% previsto no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96.

### **Conclusão**

Por tudo que consta nos autos, bem assim nas razões e fundamentos legais acima expostos, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para excluir o agravamento da multa de ofício.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Relator