



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10830.004494/99-78
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-004.365 – 2ª Turma
Sessão de 24 de agosto de 2016
Matéria IRPF. GANHO DE CAPITAL. PERMUTA . MULTA ISOLADA CARNE-LEÃO CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MARIA DAS GRAÇAS LIMA DA SILVA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1995, 1996, 1997, 1998, 1999

IRPF. GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. PERMUTA DE IMÓVEIS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO VIA ESCRITURA PÚBLICA

Os custos de aquisição de bens devem ser comprovados com documentação hábil e idônea. Nos contratos constitutivos ou translativos de direitos reais sobre imóveis, a escritura pública é da própria substância do ato jurídico, não se prestando como prova hábil e idônea perante a Fazenda Nacional a mera declaração/recibo assinado pelas Partes e por 2 testemunhas.

No caso de permuta com recebimento de torna, deverá ser apurado o ganho de capital apenas em relação à torna, contudo, desde que devidamente comprovada em escritura pública.

IRPF. MULTA ISOLADA CARNE-LEÃO. MULTA DE OFÍCIO. CUMULATIVIDADE. PERÍODO ANTERIOR A MP 351/2007. IMPOSSIBILIDADE

Até a publicação da MP 351/2007, convertida na lei 11.488/2007, a aplicação cumulativa da multa isolada pela falta de recolhimento do carnê leão e a aplicação de multa de ofício pela lançamento do imposto devido quando do ajuste anual não encontram respaldo na interpretação dos dispositivos do art. 44, I e § 1º, III da lei 9430 à luz do disposto na Lei Complementar n. 95/1998.

Recurso Especial do Procurador Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para restabelecer o ganho de capital, vencidos os conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negou provimento e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (presidente em exercício), que lhe deu provimento integral. Votaram pelas conclusões as conselheiras Patrícia da Silva e Ana Paula Fernandes. Julgado dia 24/08/2016 no período da tarde.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em Exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata-se de lançamento de ofício que resultou na constituição do crédito tributário de Imposto de Renda de Pessoa Física, no montante total de R\$ 352.039,62, incluindo multa isolada, multa de ofício e juros de mora, estes últimos calculados até 31/05/1999.

As infrações apuradas pela autoridade fiscal, detalhadas no Auto de Infração a efls. 03/17 e no Termo de Verificação Fiscal, a efls. 18/22, consistem em omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, acréscimo patrimonial a descoberto - APD (depósitos bancários de origem não comprovada), ganhos de capital na alienação de bens e direitos, além de multa exigida isoladamente.

Inconformado com a exigência tributária, o Contribuinte ofereceu Impugnação Administrativa a efls. 290/300.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP lavrou Decisão Administrativa aviada no Acórdão nº 08-240 – DRJ SPOII, a efls. 333/348, considerando procedente em parte o lançamento tributário, para dele excluir, tão somente, os seguintes valores: omissão de rendimentos de aluguéis - R\$ 900,00 nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril e maio de 1997; APD (depósitos bancários) - todos os valores relativos aos anos-calendário de 1994, 1995 e 1996; multa isolada – reduzida de R\$ 7.500,00 para R\$ 693,75.

Devidamente intimado da Decisão de 1ª Instância, porém inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, a efls. 387/399, requerendo, ao fim, a insubsistência e improcedência da ação fiscal e a liberação do imóvel arrolado.

O Colegiado da 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes proferiu o Acórdão nº 102-049.187 - 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, de 06/08/2008, a efls. 457/474, dando provimento parcial a Recurso Voluntário, por unanimidade de votos, para afastar da exigência o crédito tributário constituído com base nos depósitos bancários não justificados de que trata o item 02 do auto de infração e reduzir da base de cálculo do ganho de capital o valor de R\$ 15.000,00 suportado a título de corretagem; Por maioria de votos, para excluir do lançamento a multa isolada, nos termos do voto do Redator designado; e por voto de qualidade, para excluir da base de cálculo do ganho de capital, o valor de R\$ 70.000,00, correspondente ao imóvel recebido em permuta, consoante ementa que se vos segue:

Acórdão nº 102-049.187 - 2ª Câmara/1º Cons. Contribuintes

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

Exercício: 1995, 1996, 1997, 1998, 1999

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

O erro ou a deficiência no enquadramento legal da infração não dá causa à nulidade do Auto de Infração, mormente se a descrição dos fatos permitir a compreensão da acusação que é

imposta ao contribuinte, proporcionando-lhe O desenvolvimento de sua defesa.

DECISOES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, Senão àquela objeto da decisão.

DECLARAÇÃO RETIPICADORA. COMPETÊNCIA.

Não compete às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e ao Primeiro Conselho de Contribuintes a manifestação em processos relativos à retificação de Declaração de Ajuste Anual.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS INDIVIDUALMENTE IGUAIS OU INFERIORES A R\$ 12.000,00. EXCLUSÃO.

Excluem-se da tributação os depósitos/créditos, que individualmente sejam iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00, cujo somatório Seja inferior a R\$ 80.000,00, no ano-calendário.

GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Os custos de aquisição devem ser comprovados com documentação hábil e idônea.

GANHO DE CAPITAL. ISENÇÃO.

É isento do imposto de renda o ganho de capital auferido na alienação do único imóvel que O titular possua, cujo valor de alienação seja de até R\$ 440.000,00, desde que não tenha sido realizada qualquer outra alienação nos últimos cinco anos.

GANHO DE CAPITAL. PERMUTA.

Na permuta, com recebimento de toma em dinheiro, será considerado valor de alienação somente o da torna recebida, exigindo-se para tanto que o negócio jurídico seja de permuta.

GANHO DE CAPITAL. VALOR DE ALIENACAO. GASTOS DE CORRETAGEM.

O valor pago pelo alienante a titulo de corretagem será diminuído do valor da alienação, para fins de apuração do ganho de capital.

CONCOMITÂNCIA ENTRE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA.

Nada obsta que se aplique, em concomitância, a multa de ofício e a multa isolada por se referirem a diferentes infrações cometidas.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - IMPOSSIBILIDADE - *A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício. Precedentes da 2ª Câmara e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.*

Preliminares de nulidade rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade e, no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL para: a) afastar da exigência o crédito tributário constituído com base nos depósitos bancários não justificados de que trata o item 02 do auto de infração; b) reduzir da base de cálculo do ganho de capital o valor de R\$ 15.000,00, suportado a título de

corretagem. Por maioria de votos, EXCLUIR do lançamento a multa isolada, nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Núbia Matos Moura (Relatora), Rubens Mauricio Carvalho (Suplente convocado) e Eduardo Tadeu Farah. Pelo voto de qualidade, EXCLUIR da base de cálculo, do ganho de capital, o valor de R\$ 70.000,00, correspondente ao imóvel recebido em permuta. Vencidos os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos, Núbia Matos Moura (Relatora), Rubens Mauricio Carvalho (Suplente convocado) e Eduardo Tadeu Farah. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka.”

Em desfavor do Acórdão nº 102-049.187 - 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, de 06/08/2008, insurgiu-se a Fazenda Nacional interpondo o Recurso Especial, a efls. 478/489, argumentando ter havido ofensa à Legislação Tributária quanto à impossibilidade de aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício e, com relação à comprovação da permuta do imóvel, argumenta que a legislação só prevê a isenção do imposto de renda incidente no ganho de capital auferido na alienação em que ocorrer, cumulativamente, as seguintes situações: seja o único imóvel que o titular possua, não tenha havido nenhuma outra alienação nos últimos 5 anos anteriores e o valor da alienação seja de até 551.780,24 UFIR, aduzindo que, dos documentos apresentados, constatou-se que tais requisitos não se houveram por cumpridos, no tocante ao imóvel situado em Cuiabá.

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional houve-se plenamente admitido, consoante Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial a efls. 490/492. Contrarrazões pelo Contribuinte, a efls. 508/513, pugnando pelo não provimento do Recurso Especial, com a manutenção do Acórdão Recorrido.

Igualmente inconformado com o decidido pela 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Especial, a efls. 514/517, em face do já antes citado Acórdão nº 102-049.187, onde questiona o mérito da decisão, em especial a não admissão, como custo de aquisição, de edificação feita pelo contribuinte, mas sem apresentar paradigmas que demonstrassem divergência de interpretação da lei tributária, vício de instrução recursal que culminou em sua inadmissibilidade, a teor do Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, a efls. 531/533, ratificado pelo Despacho de Reexame de Admissibilidade de Recurso Especial, a efl. 534.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO PELA FAZENDA NACIONAL**Pressupostos de Admissibilidade**

O Recurso Especial interposto pelo Procurador é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial a efls. 490/492. Assim, não havendo qualquer questionamento acerca do conhecimento e concordando com os termos do despacho proferido, passo a apreciar o mérito da questão.

Tem-se em pauta Recurso Especial do Procurador, a efls. 478/489, interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em face do Acórdão de Recurso Voluntário nº 102-049.187 - 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, de 06 de agosto de 2008, a efls. 457/474, que, por unanimidade de votos, DEU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para a) afastar da exigência o crédito tributário constituído com base nos depósitos bancários não justificados de que trata o item 02 do auto de infração; b) reduzir da base de cálculo do ganho de capital o valor de R\$ 15.000,00 suportado a título de corretagem; Por maioria de votos, para excluir do lançamento a multa isolada, nos termos do voto do Redator designado; e por voto de qualidade, para excluir da base de cálculo do ganho de capital, o valor de R\$ 70.000,00, correspondente ao imóvel recebido em permuta.

DO MÉRITO**I - Da não comprovação da permuta de imóveis**

O Recorrente sustenta que a decisão aviada no acórdão recorrido contraria as provas constantes dos autos.

Aduz que a Legislação Tributária somente prevê a isenção do imposto de renda incidente no ganho de capital auferido na alienação em que ocorrer, cumulativamente, as seguintes situações: seja o único imóvel que o titular possua, não tenha havido nenhuma outra alienação nos últimos cinco anos anteriores e o valor da alienação seja de até 551.780,24 UFIR e que, dos documentos apresentados pelo Contribuinte, constata-se que a alienação do imóvel localizado em Cuiabá/MT não preenche os requisitos da lei.

Argumenta a PGFN que, em relação a tal unidade imobiliária, a Contribuinte alega ter alienado o imóvel por R\$ 250.000,00 e que parte desta quantia, diga-se R\$ 70.000,00, foi liquidada mediante recebimento de um outro imóvel, configurando-se portanto em operação de permuta com retorno, ou um permuta de unidades imobiliárias com torna em dinheiro.

Art.117.Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Lei nº 7.713, de 1988, arts. 2º e 3º, §2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21).

§1ºO disposto neste artigo aplica-se, inclusive, ao ganho de capital auferido em operações com ouro não considerado ativo financeiro (Lei nº 7.766, de 1989, art. 13, parágrafo único).

§2ºOs ganhos serão apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos e o valor do imposto

pago não poderá ser deduzido do devido na declaração (Lei nº 8.134, de 1990, art. 18, §2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21, §2º).

§3ºO ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País (Lei nº 9.249, de 1995, art. 18).

§4ºNa 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 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, §3º).

Art.121.Na determinação do ganho de capital, serão excluídas (Lei nº 7.713, de 1988, art. 22, inciso III):

I-as transferências causa mortis e as doações em adiantamento da legítima, observado o disposto no art. 119;

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.

§1ºEquiparam-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.

§2ºNo caso de permuta com recebimento de torna, deverá ser apurado o ganho de capital apenas em relação à torna.

Art.123.Considera-se valor de alienação (Lei nº 7.713, de 1988, art. 19 e parágrafo único):

I-o preço efetivo da operação, nos termos do §4º do art. 117;

II-o valor de mercado nas operações não expressas em dinheiro;

III-no caso de alienações efetuadas a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em países com tributação favorecida (art. 245), o valor de alienação será apurado em conformidade com o art. 240 (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 19 e 24).

§1ºNo caso de bens possuídos em condomínio, será considerada valor de alienação a parcela que couber a cada condômino.

§2ºNa alienação de imóvel rural com benfeitorias, será considerado apenas o valor correspondente à terra nua, observado o disposto no art. 136.

§3ºNa permuta, com recebimento de torna em dinheiro, será considerado valor de alienação somente o da torna recebida ou a receber.

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).

[...]

§4º Nas operações de permuta com ou sem pagamento de torna, considera-se custo de aquisição o valor do bem dado em permuta acrescido da torna paga, se for o caso.

§5º Na alienação de bem adquirido por permuta com recebimento de torna, considera-se custo de aquisição o valor do bem dado em permuta, diminuído do valor utilizado como custo na apuração do ganho de capital relativo à torna recebida ou a receber.

Art. 138. O ganho de capital será determinado pela diferença positiva, entre o valor de alienação e o custo de aquisição, apurado nos termos dos arts. 123 a 137 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, §2º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 2º, §7º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 17).

Parágrafo único. No caso de permuta com recebimento de torna em dinheiro, o ganho de capital será obtido da seguinte forma:

I-o valor da torna será adicionado ao custo do imóvel dado em permuta;

II-será efetuada a divisão do valor da torna pelo valor apurado na forma do inciso anterior, e o resultado obtido será multiplicado por cem;

III-o ganho de capital será obtido aplicando-se o percentual encontrado, conforme inciso II, sobre o valor da torna.

Sustenta a Recorrente que a Câmara *a quo* entendeu que deveria ser considerado como custo de aquisição o valor de R\$ 70.000,00 do imóvel dado em permuta, como parte do pagamento:

Acórdão Recorrido – Voto Vencedor

“No presente caso, entendo que foi celebrado verdadeiro contrato de permuta com toma, já que a alienação do imóvel em Cuiabá foi realizada mediante o recebimento, como parte de pagamento, de outro imóvel no valor de R\$ 70.000,00.

Assim, a despeito de a escritura não ter feito expressa referência à permuta, não há como deixar de considerar a verdadeira natureza jurídica do contrato celebrado, sob pena de chamar de compra e venda pura e simples o que é permuta com toma, subvertendo, portanto, a natureza das coisas e, ainda, negando vigência ao Código Civil de 1.916, que trata da permuta. “

De acordo com a Fazenda Nacional, “a *aludida* decisão partiu de premissa incorreta, posto que nos autos não restou comprovada a efetiva permuta com torna, afirmada na decisão de primeira Instância”.

De fato, examinando detidamente os autos verificamos apenas a existência de documento particular, a efl. 313, que se refere à suposta permuta de imóvel com torna a justificar a decisão aviada no Acórdão Recorrido, inexistindo, como alegado pelo Recorrente, a escritura pública a dar esteio à alegada permuta.

Ocorre, todavia, que a Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916, Código Civil, **então vigente à data dos fatos geradores, no capítulo reservado à forma dos atos jurídicos e à**

sua prova, prescreveu que a validade das declarações de vontade não depende de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir, e que as declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.

Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916

Art. 129. A validade das declarações de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir (art. 82).

Art. 130. Não vale o ato, que deixar de revestir a forma especial, determinada em lei (art. 82), salvo quando esta comine sanção diferente contra a preterição da forma exigida.

Art. 131. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.

Parágrafo único. Não tendo relação direta, porém, com as disposições principais, ou com a legitimidade das partes, as declarações enunciativas não eximem os interessados em sua veracidade ao ônus de prová-las.

Ocorre que nos contratos constitutivos ou translativos de direitos reais sobre imóveis a escritura pública é da própria substância do ato jurídico, a teor do art. 134, III, do Código Civil de 1916, vigente à data do ato.

Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916

Art. 134. É, outro sim, da substância do ato o instrumento público:

I. Nos pactos antenupciais e nas adoções.

II. Nos contratos constitutivos ou translativos de direitos reais sobre imóveis de valor superior a Cr\$ 50.000,00 (cinquenta mil cruzeiros), excetuado o penhor agrícola. (Redação dada pela Lei nº 7.104, de 1983)

(...)

Art. 135. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na disposição e administração livre de seus bens, sendo subscrito por duas testemunhas, prova as obrigações convencionais de qualquer valor. Mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros (art. 1.067), antes de transcrito no registro público.

Parágrafo único. A prova do instrumento particular pode suprir-se pelas de caráter legal.

Adite-se que o instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na disposição e administração livre de seus bens, sendo subscrito por duas testemunhas, prova as obrigações convencionais de qualquer valor, mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de transcrito no registro público.

Vale destacar, que mesmo após ter o julgador de primeira instância afastado o direito de excluir o valor da suposta permuta do custo de aquisição, trouxe o recorrente os

mesmos argumentos, sem fazer prova do registro do efetivo bem, supostamente dado em permuta como parte do pagamento. O que o legislador fez, foi abrir a possibilidade que não incida IR sobre o ganho de capital, quando ocorrer permuta, posto que o bem passa a ingressar no patrimônio do vendedor e apenas quando este vier a efetivamente aliená-lo estará obrigado ao efetivo pagamento do IR sobre o ganho na alienação.

Contudo, não é o que se observa no presente caso, não foi apresentada escritura pública que descreva a efetiva permuta do imóvel, ademais, no próprio contrato particular consta "que o ora comprador e sua esposa se obrigam a escriturar em nome a ser oportunamente indicado pelo ora denominados vendedores". Assim, a permuta somente estaria excluída do ganho de capital, se comprovado ter ingressado no patrimônio do vendedor, o que não logrou êxito em comprovar.

Deflui dos termos expostos na Lei Civil que a mera Declaração/Recibo à efl. 313 não irradia efeitos perante terceiros, *in casu*, a Fazenda Nacional, não se prestando, portanto, como prova hábil e idônea a sustentar a decisão proferida pela 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes no Acórdão de Recurso Voluntário nº 102-049.187, de 06 de agosto de 2008, a efls. 457/474, motivo pelo qual, neste tópico, pautamos pelo provimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para restabelecer o lançamento tributário na forma lançada no Auto de Infração a efls. 03/17.

II - Da concomitância da multa de ofício e da multa isolada

De acordo com o art. 7º, inciso I do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, é cabível Recurso Especial à Câmara. Superior de Recursos Fiscais, de face de decisão não unânime da Câmara *a quo* quando for contrária à lei ou à evidência da prova.

Aduz a PGFN que o Acórdão Recorrido, no que respeita à exigência da multa de ofício decorrente do descumprimento do disposto no art. 44, §1º, inciso III, da Lei nº 9.430/96, não foi acompanhado pela unanimidade pela Câmara *a quo*, e, também, que a decisão aviada no citado acórdão contraria o disposto no art. 44, §1º, inciso III, da Lei nº 9.430/96, na redação então vigente à data do lançamento.

Nesse sentido, passo a apreciar a questão trazida pelo recorrente.

O Recorrente insurge-se contra a decisão que afastou a aplicação da multa isolada, contestando a sua aplicação cumulativamente com a multa de ofício.

Penso que assiste razão ao Recorrente quanto a este ponto. A possibilidade da exigência simultânea da multa isolada com a multa de ofício, já foi rejeitada por este Conselho. Como exemplo veja-se a seguinte decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA– MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei n 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.

Recurso especial negado. (Acórdão CSRF/0104.987, de 15/06/2004)

Entendo que a questão se resolve na natureza da multa isolada. E, para tanto, é conveniente examinarmos o que dispõe a Lei nº 9.430, de 1996, que previu a hipótese de sua incidência (na redação anterior à mudança introduzida pela medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007), a saber:

Lei nº 9.430, de 1996:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/09/2016 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/09/2016 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 30/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

Impresso em 30/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição.

I – de 75% (setenta e cinco por cento), nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa de mora, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II – 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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. As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I – juntamente com o tributo ou a contribuição quando não houverem sido anteriormente pagos; (...)

III – isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê leão) na forma do art. 8º da Lei nº. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

É dizer, o § 1º do art. 44, acima transcrito, não institui uma penalidade nova, mas apenas a forma de sua incidência, juntamente com o tributo, na hipótese do inciso I, e isoladamente, nas hipóteses dos demais incisos. O dispositivo que institui a penalidade é o caput do artigo e seus incisos.

Vejamos que nos termos do inciso III do art. 11 da Lei Complementar 95/1998, que dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

III - para a obtenção de ordem lógica:

a) reunir sob as categorias de agregação - subseção, seção, capítulo, título e livro - apenas as disposições relacionadas com o objeto da lei;

b) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio;

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

Ou seja, seguindo essa lógica interpretativa o inciso I do art. 44, especifica o fato típico ensejador da penalidade: a falta de pagamento ou recolhimento etc. Pelo simples fato de não ter havido o pagamento do imposto devido não há previsão de incidência de outra penalidade senão a dos incisos I e II do caput art. 44, conforme o caso, já que os parágrafos

buscam os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo. Neste caso, não cabe a aplicação cumulativa das multa isolada e da multa de ofício.

Nesse sentido, quando se aplica a penalidade duplamente, ou seja, multa isolada pelo não pagamento da antecipação do carne-leão, e na exigência do imposto quando do ajuste anual, estaríamos conferindo outra lógica interpretativa além da prescrita na própria norma que instituiu a correta elaboração de leis. Sendo assim, não se pode conferir ao art. 44 e aos incisos do parágrafo 1º, inovações da Lei nº. 9.430, interpretação que implique em incidência de gravame inexistente antes da vigência dos referidos dispositivos.

Ora, a incidência da multa isolada, como no caso específico tratado neste processo, por falta de recolhimento do carnê leão, não tem outro objetivo senão o de evitar a formalização de exigência de imposto devido como antecipação do ajuste anual e que, logo em seguida, seria compensado quando do lançamento do imposto apurado no ajuste. Com a multa isolada, essa dificuldade foi superada, exigindo-se apenas a multa pelo não pagamento da antecipação, deixando-se para formalizar a exigência do tributo apenas na apuração do imposto devido no ajuste anual. Nesse segundo momento, contudo, já não caberia a aplicação da multa isolada por ausência de recolhimento do carnê-leão e da multa de ofício exigida conjuntamente com o imposto, face a falta de dispositivo específico que tipifique a aplicação cumulativa das penalidades.

Já foi objeto de apreciação por este colegiado em outras ocasiões que a Lei nº 11.488, de 2007, que, entre outros pontos, alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, instituiu a hipótese de incidência da multa isolada no caso de falta de pagamento do carnê leão, além da possibilidade de multa de ofício pelo não recolhimento:

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:

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;"

Referido dispositivo deixa claro, ainda em seus incisos, a tipificação de duas multas: uma pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, e outra, isolada, pela falta do pagamento mensal, a título de antecipação.

Porém, este dispositivo aplica-se apenas aos fatos geradores ocorridos após sua vigência. É que, como ressaltado acima, se antes não havia a possibilidade de incidência simultânea da penalidade pelo não recolhimento do carnê leão, em concomitância com a multa de ofício sobre os rendimentos omitidos apurados no ajuste anual a nova legislação, deixa clara essa possibilidade.

Se da simples leitura do art. 44, I, pudéssemos claramente atribuir a duas multas ao sujeito passivo (: uma pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, e outra, isolada, pela falta do pagamento mensal, a título de antecipação) não haveria necessidade de ajustar o texto legal, trazendo dispositivo legal expresso para tratar da multa isolada.

Aliás essa questão foi retratada em outros julgados deste Conselho, mais precisamente no Acórdão 9202-004.022 de relatoria da ilustre Dra. Maria Helena Cotta

Cardozo, que embora referira-se a legitimidade da concomitância das multas após a edição da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação da Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, trata em seu conteúdo do caso aqui especificado:

Quanto às considerações oferecidas em sede de Contrarrazões, ilustradas por vasta jurisprudência do CARF, esclareça-se que dizem respeito a exigências anteriores à legislação ora aplicada, ou seja, aqueles julgados tratam de fatos geradores anteriores a 1997, proferidos à luz da redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que efetivamente deixava dúvidas acerca da obrigatoriedade de imposição das duas multas simultaneamente:

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Entretanto, a ambiguidade da redação anterior foi totalmente suprimida na nova redação, que é claríssima ao estabelecer duas penalidades para duas condutas bem específicas, à semelhança do que ocorre com os rendimentos recebidos de pessoa jurídica, cuja multa pela falta de retenção por parte da fonte pagadora é independente da multa pela omissão por parte do beneficiário do rendimento. No mesmo sentido do posicionamento ora adotado, dentre outros, o Acórdão nº 2201-002.718, de 09/12/2015:

"MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A partir da vigência da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), é devida a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão, aplicada

concomitante com a multa de ofício pela falta de recolhimento ou recolhimento a menor de imposto, apurado no ajuste anual."

Isto posto, entendo que até a publicação da MP 351/2007, convertida na lei 11.488/2007, a aplicação cumulativa da multa isolada pela falta de recolhimento do carnê leão e a aplicação de multa de ofício pela lançamento do imposto devido quando do ajuste anual não encontram respaldo na interpretação dos dispositivos do art. 44, I e § 1º, III da lei 9430 à luz do disposto na Lei Complementar n. 95/1998.

CONCLUSÃO

Face o exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial do Procurador para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, (i) para restabelecer o lançamento sobre o ganho de capital referente à alienação do imóvel localizado na cidade de Cuiabá/MT, na forma exposta no Auto de Infração a efl. 14 e no item C3 do Termo de Verificação Fiscal, a efl. 21.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.