



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.723902/2017-87
ACÓRDÃO	2001-008.052 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOSE CARLOS SOARES DA SILVA JUNIOR
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

RECURSO VOLUNTÁRIO. CONHECIMENTO PARCIAL. SUMULA CARF nº 02. Recurso tempestivo. Não conhecimento relativo às alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade uma vez que não compete ao julgador administrativo se debruçar sobre tais alegações.

DECADÊNCIA. GANHO DE CAPITAL.

Em relação ao ganho de capital, há de se observar que a tributação é realizada em separado, não integrando o ajuste anual. Por esse motivo, o fato gerador ocorre no mês de sua apuração, não se deslocando para o final do ano calendário. Assim, havendo pagamento referente ao correspondente ganho de capital, aplica-se a regra de decadência prevista no art. 150, §4º, do CTN. Entretanto, para os ganhos de capital omitidos, em que não houve pagamento algum a esse título, aplica-se a regra geral da decadência insculpida no art. 173, inciso I, do CTN, iniciando-se a contagem do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Decadência não caracterizada.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138, CTN. REQUISITOS CUMULATIVOS.

Nos termos do Art. 138, CTN, a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. A simples retificação da DIRPF desacompanhada do pagamento não é suficiente para se afastar a penalidade imposta.

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL.

Para o cálculo do ganho de capital, o custo de aquisição de imóvel rural adquirido antes de 1997 é o que consta na escritura e o valor da alienação é o da terra nua.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL. BENFEITORIAS.

Constatado que o custo das benfeitorias não foi escriturado pelo sujeito passivo como despesas da atividade rural, somente se ficar comprovado, por meio de documentação hábil e idônea os gastos efetuados com a construção das benfeitorias, estes poderão integrar o custo de aquisição do imóvel rural para fins de apuração do ganho de capital obtido na alienação.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%.

O inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não julgado definitivamente, conforme o art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN

PEDIDO DE INTIMAÇÃO DO PATRONO. IMPOSSIBILIDADE. SUMULA 110, CARF.

Sumula 110, CARF: No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, exceto as alegações de ilegalidade/inconstitucionalidade, rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício aplicada ao percentual de 100%, em razão da alteração promovida pela Lei nº. 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza – Relatora

Assinado Digitalmente

Ricardo Chiavegatto de Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Lílian Cláudia de Souza, Marcio Henrique Sales Parada (substituto[a])

integral), Marcus Gaudenzi de Faria (substituto[a] integral), Wilderson Botto, Ricardo Chiavegatto de Lima (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Raimundo Cassio Goncalves Lima, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marcus Gaudenzi de Faria.

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos desde a autuação até o julgamento da impugnação, valho-me do relatório da decisão da DRJ:

"Trata-se de impugnação apresentada pelo Contribuinte autuado contra o Auto de Infração de folhas 125 a 144, por meio do qual se exigem do interessado R\$ 554.409,93 de Imposto de Renda, R\$ 278.324,22 de juros de mora, R\$ 831.614,89 de multa de proporcional, totalizando o crédito tributário de R\$ 1.664.349,04, ante a imputação de omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais.

2. No "Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal" de folhas 139 a 144, que compõe o Auto de Infração, após referir os fatos ocorridos no procedimento fiscal, bem como os elementos coligidos, a autoridade lançadora apresenta, em síntese, os fatos que deram origem à tributação, nos seguintes termos:

a) OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS

a.1) "Omissão/Apuração incorreta de ganho de capital auferido na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza adquiridos em reais, abaixo demonstrada".

a.2) "O contribuinte foi intimado a apresentar todos os documentos referentes à alienação do imóvel rural denominado 'Fazenda Progresso', localizado no município de Tangará da Serra/MT e alienado ao Sr. Valmor da Cunha em abril de 2012".

a.3) "Este Termo de Início de Fiscalização foi encaminhado nos dias 20 e 26 de junho e ambos foram recusados, tendo sido entregue no dia 10 de julho de 2017 conforme aviso de recebimento as fls. 109/113".

a.4) "Trata-se do Instrumento Particular de Contrato de Compra e Venda, comprovantes de pagamento, Escritura Pública e matrículas nºs 31.219, 6.831 e 7.467 as fls. 40/107".

a.5) "Para conhecimento e conferência por parte do contribuinte, encaminhamos este cálculo através de Termo de Intimação nos dias 04, 09, 15 e 21 de agosto, porém todas as correspondências foram recusadas, tendo o contribuinte tomado ciência através do Edital nº 002/2017, afixado nesta repartição (fls. 116/124)".

a.6) "Efetuamos, portanto, o lançamento do imposto conforme dados e valores demonstrados abaixo:

1.1 – Fazenda Progresso – Tangará da Serra/MT (Matr. 6.831 e parte 7.467 = atual 31.219) Nome do adquirente: Valmor da Cunha CPF: 581.086.029-04 Data de alienação: 04/04/2012 Data de aquisição: 25/10/1995

Apuração do Ganho de Capital:

Valor de alienação (R\$):	13.449.585,80
Custo de aquisição (R\$)*:	139.896,25

Ganho de capital – resultado 1:	13.309.689,55
* Valor de 135.000,00 da matr. 6.831 e 4.896,25 proporcional da matr. 7.467	
Valor total da matr. 7.467: R\$ 6.250,00	
Redução do Ganho de Capital:	
Coeficiente custo/total - %	100
Valor passível de redução – resultado 1 – R\$	13.309.689,55
% de redução (Lei 7.713 de 1988)	0
Valor de redução R\$ (Lei 7.713, de 1988)	0,00
Ganho de capital – resultado 2 – R\$	13.309.689,55
Fator de redução % (Lei 11.196, de 2005 – FR1)	50,927262
Valor de redução R\$ (Lei 11.196, de 2005 – FR1)	6.778.260,46
Ganho de capital – resultado 3 – R\$	6.531.429,09
Fator de redução % (Lei 11.196, de 2005 – FR2)	23,587927
Valor de redução R\$ (Lei 11.196, de 2005 – FR2)	1.540.628,72
Ganho de Capital – resultado 4	4.990.800,37

Cálculo do Imposto – Alienação a prazo/prestação:

Data	Valor Recebido	% de diferimento	Ganho de Capital	Imposto Devido
04/2012	R\$ 6.860.000,00	37,107465	R\$ 2.545.572,09	R\$ 381.835,81
05/2013	R\$ 3.168.429,67	37,107465	R\$ 1.175.723,93	R\$ 176.358,58
05/2014	R\$ 3.421.156,20	37,107465	R\$ 1.269.504,33	R\$ 190.425,65

Imposto Devido	Imposto Declarado	Imposto a Pagar
R\$ 381.835,81	R\$ 101.378,81	R\$ 280.457,00
R\$ 176.358,58	R\$ 46.824,05	R\$ 129.534,53
R\$ 190.425,65	R\$ 46.007,24	R\$ 144.418,41

a.8) "Esclarecemos que o imposto declarado considerado é aquele declarado pelo contribuinte em suas DIRPF's retificadoras entregues na data de 10/10/2016".

b) A APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA

b.1) "Pelo exposto acima, constatamos a atitude violadora da lei adotada pelo contribuinte ao omitir rendimentos cuja comprovação dá-se através da infração acima demonstrada. Com isso, deixa de pagar o tributo devido que ora se exige, com a aplicação da multa qualificada de 150%, estatuída no § 1º do art. 44, da Lei 9.430/96, nos casos previstos nos arts. 71 e 72 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964 [...]".

[...]

b.2) "A conduta dolosa está evidente e materializada na infração aqui demonstrada, onde constatamos que o contribuinte utilizou de valores divergentes dos efetivamente pagos e/ou recebidos com o intuito de diminuir o imposto a ser pago conforme a seguir:

b.2.1) "Em sua DIRPF original do ano de 2012, ano de alienação do imóvel, entregue em 30/04/2013, não consta a venda do mesmo e o bem está declarado com o valor de R\$ 0,01. Em declaração retificadora datada de 29/09/2016, o valor é alterado para R\$ 6.600.000,00 como custo de aquisição e R\$ 7.000.000,00 como valor de alienação, o que vem a ser alterado novamente, em retificadora de 10/10/2016, para R\$ 9.688.790,00 e R\$ 13.141.614,87, respectivamente".

b.2.2) "Como os valores foram recebidos parceladamente durante os anos de 2012 a 2014, as DIRPF's dos anos-base de 2013 e 2014 também foram retificadas".

b.2.3) "Como se constata, além de informar a venda somente após a diligência realizada junto ao comprador do imóvel (20/09/16), o contribuinte utilizou-se de valor infinitamente maior como custo de aquisição para a apuração do ganho de capital, resultando, portanto, em grande redução do imposto devido".

b.2.4) "E, ainda, conforme Aviso de Recebimento à fl. 113, o contribuinte tomou ciência deste procedimento fiscal, mas recusou-se a apresentar documentos e/ou manifestar-se a respeito, caracterizando assim, sua omissão diante dos fatos.

b.2.5) "Segundo o § 1º do artigo 7º do Decreto 70.235/72, o início de procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas".

b.2.6) "Sendo assim, face ao exposto acima, aplicamos a multa de ofício de 150%, de acordo com o § 1º do artigo 44 da Lei nº.9.430/96".

b.2.7) "Nos termos do Decreto nº 2.730/1998 e Portaria RFB nº. 2.439, de 21/12/2010 alterada pela Portaria RFB nº 3.182, de 29/07/2011, foi elaborada REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS, que foi protocolada sob nº. 10.935-723.904/2017-76".

[...]

3. O interessado foi cientificado do lançamento pela via postal, em 05/10/2017, conforme documento Aviso de Recebimento (AR), de folha 146, e ingressou, por meio de seus procuradores, com a impugnação (Manifestação de Inconformidade) de folhas 151 a 173, em 31/10/2017, na qual contesta a autuação fiscal, apresentando, em síntese, os seguintes argumentos: [...]

PRELIMINARES

a) DA FALTA DE DOCUMENTOS NOS AUTOS QUE COMPROVE O INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO QUE ELIMINA A ESPONTANEIDADE DO SUJEITO PASSIVO

[...]

a.1) "Primeiramente não existe no processo elemento das discussões, qualquer documento que comprove o início da fiscalização em 20/09/2016". O artigo 196 do Código Tributário Nacional dispõe que: "A autoridade administrativa que proceder ou presidir a qualquer diligência de fiscalização lavrará os termos necessários para que documente o início do procedimento na forma da legislação aplicável, essa exigência mostra que o processo administrativo é orientado pelo princípio documental. Sendo assim, não há que se falar em qualquer marco inicial que elimina a espontaneidade tendo em vista que não existe nos autos documentos que comprove o início da fiscalização".

a.2) "Por outro lado, a primeira notificação oficial ao sujeito passivo se deu em 10/07/2017, fl 113, portanto bem posterior as retificações das declarações que foi realizada em 10/10/2016".

a.3) "Em que pese a redação do artigo 7º parágrafo 1º, inciso II, do decreto lei 70.235/1972, dando conta de que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade dos demais envolvidos independente de notificação, tal fato não abona a autoridade fiscal em demonstrar nos autos através de AR que a notificação se deu na data mencionada".

a.4) "Ante o exposto, requer a Vossa Senhoria que não reconheça qualquer data anterior a 10/07/2017 como marco final da espontaneidade".

b) DA DECADÊNCIA, LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO ARTIGO 150 PARÁGRAFO 4º

b.1) "Conforme os documentos juntados nos autos fls. 42/53 o fato gerador do tributo se deu em 04/04/2012 , data da venda do imóvel rural. O sujeito passivo foi notificado oficialmente pela autoridade fiscal em 10/07/2017, fl. 113. Com simples cálculo aritmético conclui-se que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário foi fulminado pela decadência, senão vejamos: O artigo 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional reza o seguinte: [...]".

b.2) "O mencionado artigo afirma que no caso do lançamento por homologação a autoridade fiscal tem o prazo de 05 anos para se pronunciar quanto ao lançamento, superado o prazo considera-se homologado o lançamento e extinto o crédito tributário".

MÉRITO**c) BENFEITORIAS ADQUIRIDAS E REALIZADAS NÃO DEDUZIDAS NA DECLARAÇÃO DO IRPF, FORMAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO**

c.1) "A autoridade lançadora afirma em seu relatório que o custo de aquisição do imóvel rural, informado na declaração de imposto de renda é desproporcional, tal alegação não procede senão vejamos: A composição do custo corroborado na declaração de IRPF, advinda da declaração do ITR ano calendário 2012 exercício 2013, perfaz o montante de R\$ 9.688.760,00 (nove milhões seiscentos e oitenta e oito reais e setecentos e sessenta reais), sendo: R\$ 5.200.000,00 (cinco milhões e duzentos mil reais) o valor da terra nua e R\$ 4.488.760,00 (quatro milhões quatrocentos e oitenta e oito mil setecentos e sessenta reais) de construções entalagens e benfeitorias. O artigo 128 do Decreto 3000 elenca os valores que devem ser computados ao custo do imóvel na apuração do ganho de capital. [...]".

c.2) "Sendo assim, o apego do custo de obtenção do imóvel rural informado no ITR e DIRPF do ano calendário de 2012 é a composição das importâncias acima mencionadas agregadas ao custo de aquisição. Importa destacar a solução de consulta realizada pela Superintendência Regional da Receita Federal da 8ª Região Fiscal, em nº 106 de 17 de abril de 2011, que promulgou a ementa [...]".

c.3) "Conforme a mencionada ementa o custo de aquisição para fins de venda do imóvel rural é aquele informado na declaração de imposto de renda. Ante o exposto requer a Vossa Senhoria, o reconhecimento como verdadeiro do custo de aquisição informado pelo contribuinte na declaração do IRPF e ITR ano calendário 2012.

d) DA LICITUDE DO LANÇAMENTO REALIZADO PELO SUJEITO PASSIVO, NECESSIDADE DE HOMOLOGAÇÃO, IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO

d.1) "Demonstrada a licitude da formação do custo de aquisição, o auto de infração lavrado pela autoridade lançadora deve ser julgado improcedente e conseqüentemente homologado lançamento efetivado pelo sujeito passivo, senão vejamos: No relatório a autoridade fiscal usa como elemento justificador do auto de infração os argumentos de que o custo de aquisição foi superfaturado e a exclusão da espontaneidade das declarações".

d.2) "Conforme comprovado acima, não há que se falar em exclusão da espontaneidade tendo em vista que não existe nos autos documentos que alicerçam esta afirmação. Quanto ao valor da venda do imóvel o valor declarado pelo contribuinte é conforme o contrato de compromisso de compra e venda".

d.3) "Sendo assim, requer a improcedência do auto de infração e conseqüentemente a homologação do lançamento realizado pelo sujeito passivo".

e) DA FALTA DE REQUISITOS NA APLICAÇÃO DA MULTA AGRAVADA E QUALIFICADA, DENUNCIA ESPONTÂNEA POR PARTE DO CONTRIBUINTE, FALTA DE COMPROVAÇÃO DO DOLO, NECESSIDADE DE REDUÇÃO

e.1) "A autoridade lançadora afirma em seu relatório, no escopo de justificar a aplicação da multa agravada e qualificada de 150% que o contribuinte não atendeu as várias tentativas de intimação com pedido de esclarecimentos quanto à apuração do ganho de capital".

e.2) "Conforme já comprovado a declaração do contribuinte atendeu os requisitos da espontaneidade porquanto não existe nos autos documentos que demonstram o início da fiscalização na data de 20/09/2016".

e.3) "Com relação às várias tentativas de intimar o contribuinte, importa destacar que o mesmo possui dois domicílios, sendo o de Cascavel e outro conforme comprovante de residência anexo, esse fato explica as vezes que o colaborador dos correios não encontrou o mesmo em sua residência".

e.4) "Por outro lado, a fiscalização não sofreu nenhum prejuízo quanto à apuração dos valores supostamente corretos, tendo em vista que todos os documentos foram juntados pelo comprador do imóvel fls. 40/107".

e.5) "Do exposto conclui-se que, não houve por parte do sujeito passivo intenção em criar embaraço na fiscalização muito menos dolo quanto a apuração do ganho de capital".

f) DOS LIMITES QUALITATIVOS DAS SANÇÕES FISCAIS. PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE

f.1) "A autoridade lançadora desconsiderou a declaração espontânea do sujeito passivo e ainda aplicou multa de 150% (cento e cinquenta) por cento, ou seja, para um principal de R\$ 554.409,93, a multa gira em torno de R\$ 831.614,89 ficando claro o efeito confiscatório".

f.2) "Ainda que a multa não tenha natureza de tributo a doutrina e a jurisprudência entende que ela não pode ser aplicada de maneira desmedida, ou seja, não pode ser confiscatória. Seguindo a inteligência pacificada dos tribunais e a esmagadora doutrina sobre o conceito de confisco, inserido o entendimento ao caso concreto, conclui-se sem sobra de dúvidas que se está diante de um ato confiscatório do ente público".

f.3) "É importante repisar que não somente a legislação instituidora de tributos deve se orientar pelo princípio do não confisco, mas também a da aplicação de multas, eis que uma lei que venha a instituir multas também está sujeita à Lei Maior e seus Princípios".

f.4) "Conforme já demonstrado a autoridade fiscal aplicou multa de R\$ 831.614,89 (oitocentos e trinta e um mil reais seiscentos e quatorze reais e oitenta e nove centavos) superando e muito o tributo supostamente omitido de R\$ 554.409,93 (quinhentos e cinquenta e quatro mil quatrocentos e nove reais e noventa e três centavos)".

f.5) "Sendo assim requer a Vossas Senhorias a adequação da multa aos patamares legais".

g) DA POSSIBILIDADE DA AUTORIDADE PÚBLICA REVISAR SEUS PRÓPRIOS ATOS QUANDO EIVADO DE DESPROPORCIONALIDADE

g.1) "A Lei 9.784/1999 em seu artigo 2 elenca os princípios que deve ser respeitados pela administração pública entre eles estão os princípios da razoabilidade e proporcionalidade [...]".

g.2) "Embasado na capitulação do artigo 2 o inciso VI da mencionada Lei, a Administração Pública tem o poder-dever de rever seus próprios atos, anulando-os quando ilegais, em observância ao

princípio da legalidade, ou, ainda, revogando-os quando se revelam inconvenientes ou inoportunos, visando sempre o interesse público".

g.3) "A redação do artigo 112, do Código Tributário por analogia chega-se ao mesmo entendimento quando diz, que cabe a interpretação benigna quando se trata de penalidade".

g.4) "Embora o Estado, para manter suas atividades precípuas, precisa se financiar a partir da arrecadação tributária pelos contribuintes, sendo vital e essencial para o bom funcionamento da máquina pública e, por conseguinte, da vida em sociedade"

g.5) "Por mais imprescindível que seja a atuação fiscal do Estado, esta deve transcorrer de forma a evitar arbitrariedades, prezando sempre pela segurança das relações jurídico-tributárias e proteção dos contribuintes, senão vejamos o sedimentado no STF: [...]".

g.6) "Ante o exposto, perante a desproporcionalidade da multa em questão em conformidade com o artigo 2º inciso VI da Lei 9784/99, combinado com o Súmula 473 do STF e ainda artigo 112, inciso II CTN, requer a Vossa Senhoria adequação da multa aplica aos limites legais".

h) DO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA COMO ELEMENTO JUSTIFICADOR DE ANULAÇÃO DE AUTO DE INFRAÇÃO CONFISCATÓRIO, POSSÍVEL PREJUÍZOS AO ENTE PÚBLICO HONORÁRIOS

h.1) "A Lei 9.784/1999 em seu artigo 2º o elenca os princípios que deve ser respeitados pela administração pública entre eles estão os princípios da razoabilidade e proporcionalidade senão vejamos: [...]".

h.2) "Diante desse princípio (eficiência), analisando o auto de infração aplicado ao caso em questão, sob a perspectiva pacífica da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o administrador público deve ponderar, vale apenas discutir um auto de infração fadado ao fracasso sob ótica do judiciário, principalmente quando uma discussão judicial no futuro vai gerar despesas de honorários, ou seja, prejuízo para a administração pública".

h.3) "Sendo assim, em cumprimento ao princípio da eficiência requer a Vossa Senhoria a redução da multa, aos patamares aceitáveis pela jurisprudência".

4. Ao final de sua peça defesa, o Contribuinte reafirmou os pedidos formulados nos tópicos de sua defesa, bem como requereu "que toda notificação seja enviada ao patrono do defendente na Rua Onofre Pereira de Matos, nº 1680, Sala 07, Edifício Carajás, Centro, CEP. 79.802-010 - Dourados-MS, sob pena de não o fazendo, ser declarado nulo".

5. Além desses pontos destacados, a defesa também instruiu a impugnação com diversas manifestações doutrinárias e decisões judiciais e administrativas, alegando que a doutrina e a jurisprudência carreadas aos autos, confirmariam a ilegalidade da atuação fiscal.

Decisão da DRJ de fls. 354/385 julgou improcedente a impugnação em acórdão que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, à exceção das decisões do Supremo Tribunal Federal sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de Súmula vinculante 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.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. OFENSA.

Arguições de ofensa a princípios constitucionais refogem à competência da instância administrativa, não podendo a autoridade administrativa negar a aplicação de lei ou ato normativo sob este fundamento.

GANHO DE CAPITAL. DECADÊNCIA.

Para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que o contribuinte apesar de ter procedido à apuração do imposto não efetue o seu recolhimento e nos casos de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial para contagem do prazo decadencial para que o Fisco proceda ao lançamento de ofício do imposto devido é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL.

Para o cálculo do ganho de capital, o custo de aquisição de imóvel rural adquirido antes de 1997 é o que consta na escritura e o valor da alienação é o da terra nua.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL. BENFEITORIAS.

Constatado que o custo das benfeitorias não foi escriturado pelo sujeito passivo como despesas da atividade rural, somente se ficar comprovado, por meio de documentação hábil e idônea os gastos efetuados com a construção das benfeitorias, estes poderão integrar o custo de aquisição do imóvel rural para fins de apuração do ganho de capital obtido na alienação.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA.

Para que ocorra a denúncia espontânea, prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, com o efeito de se afastar as penalidades, faz-se indispensável que o contribuinte declare a infração cometida e efetue o pagamento imediato do tributo e dos juros moratórios antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração.

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. CABIMENTO.

Presente nos autos a comprovação do evidente intuito de fraude, mediante comportamento intencional (simulação) de causar dano à Fazenda Pública, correta a aplicação da multa qualificada de 150% prevista na legislação de regência.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa nos moldes da legislação que a instituiu.

INTIMAÇÃO/NOTIFICAÇÃO AO ADVOGADO. INDEFERIMENTO.

Pela inexistência de determinação legal expressa em sentido contrário, o pedido de endereçamento das intimações ao escritório do advogado/procurador deve ser indeferido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Às fls. 396/415 é apresentado recurso voluntário que reitera todos os termos da impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Lílian Cláudia de Souza**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Antes de adentrar ao mérito, é fundamental aferir o preenchimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário apresentado pelo sujeito passivo.

Referido recurso é tempestivo, contudo, dele conheço parcialmente, exceto das alegações de ilegalidade. Explico.

Um dos tópicos do recurso apresentado versa sobre a violação aos princípios do não confisco, da proporcionalidade e da eficiência quanto à multa de ofício.

Ocorre que, quanto a esse questionamento é importante frisar que o julgador administrativo está adstrito à aplicação das regras vigentes no ordenamento jurídico, de modo que qualquer arguição relativa a ilegalidades ou inconstitucionalidades não podem ser apreciadas no contencioso fiscal, devendo tal discussão ser remetida ao Poder Judiciário. Nesse sentido, destaco trecho do voto vencido do acórdão de nº 2202-008.460 de relatoria da Conselheira Sônia de Queiroz Accioly:

“Cumpra consignar ser vedado ao órgão julgador administrativo negar a vigência a normas jurídicas por motivo de alegada ilegalidade de lei, salvo nos casos previstos no art. 103-A da CF/88 e no art. 62 do Regimento Interno do CARF.

Nesse sentido, compete ao Julgador Administrativo apenas verificar se o ato administrativo de lançamento atendeu aos requisitos de validade e observou corretamente os elementos da competência, finalidade, forma e fundamentos de fato e de direito que lhe dão suporte, não havendo permissão para declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de leis.”

É ver ainda o teor da Sumula 02 do CARF, no mesmo sentido:

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

II – PRELIMINAR – DECADÊNCIA

O sujeito passivo alega que nos moldes do Art. 150, §4º, CTN a decadência, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação – como é o caso do Imposto de Renda – é contada a partir da ocorrência do fato gerador. E, deste modo, como a alienação do imóvel ocorreu em 04/04/2012 e o lançamento foi realizado em 05/10/2017 de modo que teria se operado a decadência, que é causa extintiva do crédito tributário, nos termos do Art. 156, V, CTN.

Ocorre que nesses casos os 05 anos devem ser contados a partir da data do fato gerador nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação **quando há algo a ser homologado**. Em outras palavras, nessa modalidade de lançamento o sujeito passivo tem a obrigação legal de, antes de qualquer procedimento realizado pelo Fisco, de: i) apurar o montante

devido a título de tributo; ii) declarar o tributo e; **iii) realizar o pagamento antecipado da quantia que entende ser a devida.** É a declaração realizada e o pagamento antecipado que serão homologados pela autoridade administrativa. Não havendo que qualquer pagamento antecipado não há o que ser homologado, de modo que o prazo decadencial deve ser contado nos moldes do Art. 173, I, CTN, ou seja, 05 anos a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao qual o tributo poderia ter sido lançado.

Destacamos ainda que no que tange ao ganho de capital a tributação é realizada em separado, na integrando o ajuste anual. Por esse motivo o fato gerador ocorre no mês de sua apuração, não se deslocando para o final do calendário.

Assim sendo, como o fato gerador do imposto ocorreu em 04/04/2012 o primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao qual o tributo poderia ter sido lançado é o dia 01/01/2013 e somados 05 anos a decadência somente ocorreria no dia 01/01/2018. Como o crédito tributário foi devidamente constituído e o sujeito passivo dele intimado em 05/10/2017 não há que se falar em decadência.

Importante ainda salientar que esse é o posicionamento do STJ proferido em sede de recurso repetitivo, é ver a tese fixada no tema 163,REsp 973.733/SC: *“O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.”*

Nos moldes do que determina o Art. 98, pu, II do RICARF, o entendimento acima é de aplicação obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional:

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

(...)

II - fundamente crédito tributário objeto de:

(...)

b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

No mesmo sentido é a sumula 555 do mesmo Tribunal: *“Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.”*

No mais, adiro integralmente aos argumentos da decisão da DRJ quanto ao tema em apreço, nos moldes do Art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 2023).

III – DO MÉRITO

Superada a preliminar, quanto ao mérito, a discussão do presente caso é relativa ao ganho de capital decorrente da alienação de um imóvel.

O sujeito passivo tece as seguintes considerações em sua defesa:

- i) que as benfeitorias adquiridas e realizadas não foram deduzidas na declaração do IRPF e sobre a formação do custo de aquisição;
- ii) alega a falta de requisitos na aplicação da multa agravada e qualificada e que teria sido feita denuncia espontânea que não foi considerada;
- iii) por fim, aduz que seria inaplicável a multa qualificada (agravada) em razão da ausência da comprovação do dolo e caráter confiscatório da multa;

Os pontos relativos a violação de princípios tributários não foi conhecido. Passemos a analisar os demais.

Importante salientar que todos os argumentos apresentados pelo contribuinte, ora Recorrente, foram objeto de minuciosa apreciação pela turma julgadora da DRJ, cujas análises e conclusões estão percorridas com clareza no voto posto no acórdão recorrido e que nenhum argumento novo foi apresentado no bojo do recurso voluntário.

Dessa forma, com base no artigo 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 2023), e ainda no art. 50 da lei 9.784/1999, confirmo e adoto parcialmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos.

Quanto ao ponto relativo às benfeitorias, adoto integralmente as razões de decidir da DRJ, que abaixo reproduzo:

“Das benfeitorias adquiridas e realizadas não deduzidas na declaração do IRPF, formação do custo de aquisição

12. O Impugnante argumenta que “[...] A composição do custo corroborado na declaração de IRPF, advinda da declaração do ITR ano calendário 2012 exercício 2013, perfaz o montante de R\$ 9.688.760,00 (nove milhões seiscentos e oitenta e oito reais e setecentos e sessenta reais), sendo: R\$ 5.200.000,00 (cinco milhões e duzentos mil reais) o valor da terra nua e R\$ 4.488.760,00 (quatro milhões quatrocentos e oitenta e oito mil setecentos e sessenta reais) de construções entalações e benfeitorias. O artigo 128 do Decreto 3000 elenca os valores que devem ser computados ao custo do imóvel na apuração do ganho de capital. [...]”.

12.1. No tocante à apuração do ganho de capital, o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), ao abordar a tributação definitiva incidente sobre o ganho de capital na alienação de bens ou direitos, expressamente, determina:

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).

[...]

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

[...]

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).

§ 1º No caso de bens possuídos em condomínio, será considerada valor de alienação a parcela que couber a cada condômino.

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

[...]

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).

[...]

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).

(Sem grifos no original)

12.2. Ressalte-se, ainda, que a Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, também, dispõe sobre a apuração e tributação dos ganhos de capital na alienação de bens e direitos de pessoas físicas nos seguintes termos:

Art. 9º Na apuração do ganho de capital de imóvel rural é considerado custo de aquisição o valor relativo à terra nua.

§ 1º Considera-se valor da terra nua (VTN) o valor do imóvel rural, nele incluído o da respectiva mata nativa, não computados os custos das benfeitorias (construções, instalações e melhoramentos), das culturas permanentes e temporárias, das árvores e florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas.

§ 2º Os custos a que se refere o § 1º, quando não tiverem sido deduzidos como despesa de custeio, na apuração do resultado da atividade rural, podem ser computados para efeito de apuração de ganho de capital.

Art. 10. Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se custo de aquisição o valor da terra nua declarado pelo alienante, no Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat) do ano da aquisição, observado o disposto nos arts. 8º e 14 da Lei nº 9.393, de 1996.

[...]

§ 2º Caso não tenha sido apresentado o Diat relativamente ao ano de aquisição ou de alienação, ou a ambos, considera-se como custo e como valor de alienação o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação.

[...]

Art. 19. Considera-se valor de alienação:

[...]

VI - no caso de imóvel rural com benfeitorias, o valor correspondente: a) exclusivamente à terra nua, quando o valor das benfeitorias houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural; b) a todo o imóvel alienado, quando as benfeitorias não houverem sido deduzidas como custo ou despesa da atividade rural.

[...]

§ 2º Na alienação dos imóveis rurais, a parcela do preço correspondente às benfeitorias é computada:

I - como receita da atividade rural, quando o seu valor de aquisição houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural;

II - como valor da alienação, nos demais casos.

(Sem grifos no original)

12.3. Com base nesses dispositivos, cabem as seguintes conclusões: Para o cálculo do ganho com a venda de imóvel rural, o custo de aquisição do bem adquirido antes de 1997 é o que consta na escritura e o valor da alienação é o valor da terra nua.

12.4. No caso concreto dos autos, conforme constatação efetuada pela autoridade fiscal, o imóvel rural fora adquirido em 25/10/1995 por R\$ 139.896,25, de acordo com os documentos apresentados pelo adquirente (Registro do imóvel de folhas 94 e 95 e 101 e 102).

12.5. Informa-se, também, que, em consulta aos sistemas informatizados da RFB - Portal IRPF, foi constatado que o Impugnante, a partir do ano-calendário 2006, informou em sua declaração de bens esse imóvel rural com valor de aquisição de R\$ 0,00 ou R\$ 0,01.

12.6. Nesse contexto, reitera-se que o Impugnante apresentou declaração retificadora, após o início de procedimento fiscal de diligência, alterando esse valor para R\$ 9.688.760,00. Portanto, de forma intempestiva, tendo sido corretamente descaracterizada a espontaneidade dessa alteração pela autoridade fiscal.

12.7. Diante desses fatos, constata-se que o valor declarado como custo de aquisição na DAA original do Impugnante, bem como o valor alterado na retificadora (desconsiderada pela autoridade fiscal), não podem ser considerados hábeis e idôneos a comprovar o valor do custo de aquisição, devendo prevalecer o custo de R\$ 139.896,25 apurado pela autoridade fiscal no auto de infração.

12.8. Destaque-se que esse valor apurado é compatível com as informações constantes dos registros de imóveis de folhas 94 e 95 e 101 e 102 e conseqüentemente com a escritura que lhe deu sustentação. Portanto, respeita o estabelecido na legislação de regência:

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). (Sem grifos no original)

12.9. No que concerne à argumentação da defesa sobre a inclusão das benfeitorias no custo de aquisição do imóvel rural, deve ser ressaltado que não há qualquer documento nos autos que comprove esses dispêndios e tampouco as informações declaradas nas DAAs e na DITR corroboram tal argumentação.

12.10. Além do mais, a legislação do Imposto de Renda (IN SRF nº 84. de 2001) prevê que quando as benfeitorias forem deduzidas como custo ou despesa da atividade rural, determina-se a relação percentual entre o valor das benfeitorias deduzidas como custo ou despesa e o custo total do imóvel rural e aplica-se o percentual apurado sobre o valor de venda do imóvel rural, constante do instrumento de transmissão. Essa quantia deve ser oferecida à tributação como receita da atividade rural e a diferença entre o valor de venda e esta quantia será considerada valor de alienação para fins de apuração de ganho de capital.

12.11. O valor correspondente às benfeitorias, quando comprovadas, integra o custo de aquisição para efeito de apuração do ganho de capital na alienação do imóvel.

12.12. Por outro lado, quando as benfeitorias não foram deduzidas como custo ou despesa da atividade rural, não há como deduzi-las do valor de alienação do imóvel. Note-se que o § 2º do artigo 9º da IN SRF nº 84/2001, transcrito acima, não afasta a hipótese de inserção das despesas com

benfeitorias na apuração do ganho de capital, desde que não tenham sido computadas na apuração do resultado da atividade rural.

12.13. Portanto, no que concerne ao valor de alienação dos imóveis, evidente que o valor das benfeitorias, somente pode ser apartado para a tributação como rendimento da atividade rural, e não como ganho de capital, se comprovado que os seus custos tenham sido deduzidos das receitas da atividade rural.

12.14. Porém, ao compulsar a documentação carreada aos autos, verifica-se que não há provas de que o valor das benfeitorias foi deduzido como custo ou despesa da atividade rural e, não existindo tal prova, o valor das benfeitorias integra o valor da alienação, como considerado no lançamento.

12.15. Ressalte-se, ainda, que o valor de alienação das benfeitorias somente poderia ser tributado como receita da atividade rural (com tributação favorecida) se o seu custo tivesse sido deduzido como despesa de custeio da atividade rural e, neste caso, ser indicado, destacadamente, em Bens da Atividade Rural do Demonstrativo da Atividade Rural, nas colunas Discriminação e Valores em Reais. Caso contrário, as benfeitorias, quando alienadas, submetem-se à tributação via apuração do ganho de capital.

12.16. A lógica da lei reside no seguinte fato: a parcela do preço correspondente às benfeitorias ou é tributada como receita da atividade rural e, nesse caso, é imprescindível que se comprove que os investimentos foram computados como despesas de custeio quando realizados, ou é tributada como ganho de capital, mas não se exclui de ambas as tributações.

12.17. Segue esclarecedora orientação contida no Manual Perguntas e Respostas do IRPF dos exercício 2013, 2014 e 2015, anos-calendário 2012, 2013 e 2014:

BENFEITORIAS REALIZADAS NO IMÓVEL RURAL

Pergunta nº 532 (Ano-calendário 2012 e 2013), Pergunta nº 539 (Ano-calendário 2014)

Qual é o tratamento tributário do valor das benfeitorias realizadas no imóvel rural durante o ano-calendário?

O valor das benfeitorias realizadas no imóvel rural durante o ano-calendário pode ser considerado como despesa de custeio e, neste caso, indicado, destacadamente, em Bens da Atividade Rural do Demonstrativo da Atividade Rural, nas colunas Discriminação e Valores em Reais.

Caso o contribuinte opte por não considerar o valor das benfeitorias realizadas como despesa da atividade rural, deverá informá-las na Declaração de Bens e Direitos da Declaração de Ajuste Anual.

(Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999, art. 62; Instrução Normativa SRF nº 83, de 11 de outubro de 2001, art. 8º)

12.18. Como os custos com as benfeitorias não foram relacionados no Demonstrativo da Atividade Rural das DAAs, anos-calendário 2012 a 2014 – Bens da Atividade Rural, caberia ao Impugnante comprovar tais investimentos com documentação hábil e idônea, discriminando-os, tempestivamente, na sua Declaração de Ajuste Anual. Entretanto, o Contribuinte alega a existência de benfeitorias, mas não apresenta qualquer prova consistente que a comprove.

12.19. Verifica-se, assim, que não há como acatar a pretensão da defesa, pois o Impugnante não apresentou documentação hábil e idônea que comprovaria as benfeitorias realizadas no imóvel rural.

12.20. No tocante ao valor da terra nua, reitera-se que o Impugnante declarou em sua DAA original o valor de R\$ 0,01 (um centavo), retificando esse valor para R\$ 5.200.000,00 (cinco milhões e duzentos mil reais) na DAA retificadora apresentada após o início do procedimento fiscal de diligência, segundo informações extraídas da peça impugnatória. Contudo, tal valor foi desconsiderado pela autoridade fiscal por ter sido apresentado de modo extemporâneo e não estar respaldado em documentação hábil e idônea.

12.21. Portanto, agiu corretamente a autoridade fiscal em desqualificar o valor da terra nua de R\$ 5.200.000,00, considerando como correto o custo da terra nua de R\$ 139.896,25, pois tal valor foi apurado em conformidade com as informações contidas nos seguintes documentos:

a) Valor de R\$ 135.000,00, imóvel adquirido em 13/12/1995, extraído do documento "Registro Geral no Cartório de Registro de Imóveis da Comarca de Tangará da Serra-Mato Grosso, Matrícula 6.831, Ficha 001 (fls. 94 e 95);

b) Valor de R\$ 4.896,25, imóvel adquirido em 13/12/1995, extraído do documento "Registro Geral no Cartório de Registro de Imóveis da Comarca de Tangará da Serra-Mato Grosso, Matrícula 7.467, Ficha 001 (fls. 101 e 102).

12.22. Assim, diante de todo o exposto, não há como prosperar as alegações da defesa, pois os argumentos apresentados não conseguiram afastar os fundamentos legais e fáticos indicados pela autoridade fiscal no auto de infração questionado.

No que concerne à qualificação da multa e aos requisitos da denúncia espontânea, o relator entendeu que teria restado caracterizado o dolo, conclusão que também compartilho, entretanto, concluiu que no que tange à denúncia espontânea o requisito da espontaneidade não teria restado comprovado uma vez que haveria nos autos prova de sua ciência, tendo ainda salientado não ter havido o pagamento, requisito indispensável para a sua efetivação:

"Da alegação da falta de documentos nos autos que comprove o início da fiscalização que elimina a espontaneidade do sujeito passivo

10. A defesa alega que "[...] não existe no processo elemento das discussões, qualquer documento que comprove o início da fiscalização em 20/09/2016", pois segundo o artigo 196 do Código Tributário Nacional: "A autoridade administrativa que proceder ou presidir a qualquer diligência de fiscalização lavrara os termos necessários para que documente o início do procedimento na forma da legislação aplicável, essa exigência mostra que o processo administrativo é orientado pelo princípio documental. Sendo assim, não há que se falar em qualquer marco inicial que elimina a espontaneidade tendo em vista que não existe nos autos documentos que comprove o início da fiscalização".

10.1. Contudo, não procede a afirmação da defesa, pois a autoridade fiscal anexou aos autos, às folhas 40 a 41, o documento assinado pelo contribuinte Valmor da Cunha, CPF nº 581.086.029-04, no qual se demonstra que o Sr. Valmor, adquirente da propriedade rural vendida pelo Impugnante, a qual foi objeto da autuação relativa ao ganho de capital, foi intimado do procedimento fiscal de diligência por meio do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 09.2.02.00-2016-00341-8, presidido pela Auditora-Fiscal Sileide Doerner, lotada na Delegacia da Receita Federal de Joinville/SC.

10.2. De acordo com as informações prestadas pelo Sr. Valmor, ocorreu a ciência do procedimento fiscal de diligência (Termo de Intimação nº 01), pela via postal, mediante Aviso de Recebimento (AR) em 20/09/2016 às 17:43 horas.

10.3. Extraí-se, ainda, desse documento que os questionamentos efetuados pela autoridade fiscal foram decorrentes da venda da propriedade rural do Impugnante para o Sr. Valmor (adquirente), tendo sido anexados aos autos pelo adquirente da propriedade rural diversos documentos relativos à transação imobiliária, destacando-se:

- a) "Instrumento Particular de Contrato de Compra e Venda de Imóvel Rural com previsão de pacto comissório com condição resolutiva" (fls. 42 a 53);
- b) "Aditivo ao Instrumento Particular de Contrato de Compra e Venda de Imóvel Rural com previsão de pacto comissório com condição resolutiva" (fls. 55 a 57);
- c) cópias de recibos e cheques (fls. 58 a 66 e 68 a 76);
- d) "Autorização de Venda" (fl. 67);
- e) "Escritura Pública de Compra e Venda, no valor de R\$ 7.000.000,00" (fl. 77 a 83);
- f) "Escritura Pública de Aditamento e Re-Ratificação" (fls. 84 a 85);
- g) "Registro Geral no 1º Serviço de Notas e Registro da Comarca de Tangará da Serra-Mato Grosso", matrícula 31.219 e ficha 01F (fls. 86 a 91);
- h) "Registro Geral no Cartório de Registro de Imóveis da Comarca de Tangará da Serra-Mato Grosso, Matrícula 6.831, Ficha 001 (fls. 92 a 100);
- i) "Registro Geral no 1º Serviço de Notas e Registro da Comarca de Tangará da Serra-Mato Grosso", matrícula 31.219 e ficha 01F (fls. 86 a 91), e
- j) "Registro Geral no Cartório de Registro de Imóveis da Comarca de Tangará da Serra-Mato Grosso, Matrícula 7.467, Ficha 001 (fls. 101 a 107).

10.4. Nesse contexto, deve ser esclarecido que a espontaneidade é adquirida após o transcurso de prazo superior a 60 dias entre a intimação e qualquer ato que indique o prosseguimento dos trabalhos, conforme preconiza o artigo 7º §§ 1º e 2º do Decreto nº 70.235, de 1972, in verbis:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

[...]

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de 60 (sessenta) dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos. (Sem grifos no original)

10.5. Portanto, decorre da inteligência do artigo acima que o transcurso de prazo superior a 60 (sessenta) dias sem que a fiscalização tenha dado prosseguimento ao ato inicial não implicaria nulidade do trabalho fiscal efetuado, todavia, a eventual falta de continuidade da ação fiscal, prevista no §2º, tem por efeito, apenas, restituir a espontaneidade ao contribuinte, excluída pelo § 1º.

10.6. No caso concreto analisado nesses autos, verifica-se que o Sr. Valmor foi intimado pela autoridade fiscal do início do procedimento fiscal de diligência em 20/09/2016, sendo que o Impugnante retificou as suas DAAs, anos-calendário 2012 a 2014 (fls. 2 a 39), inicialmente em

29/09/2016, retificando-as novamente em 10/10/2016. No caso da DITR, ano-calendário 2012 (fls. 178 a 184), a retificação foi efetuada em 07/10/2016.

10.7. Portanto, pela análise cronológica desses fatos, constata-se que no momento da entrega das declarações retificadoras (DAAs e DITR) não havia espontaneidade para o Impugnante, pois se passaram apenas 20 dias da cientificação do início do procedimento fiscal de diligência relativo ao Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 09.2.02.00- 2016-00341-8.

10.8. Essa situação é claramente demonstrada no "Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal" (fl. 142):

Em sua DIRPF original do ano de 2012, ano de alienação do imóvel, entregue em 30/04/2013, não consta a venda do mesmo e o bem está declarado com o valor de R\$ 0,01. Em declaração retificadora datada de 29/09/2016, o valor é alterado para R\$ 6.600.000,00 como custo de aquisição e R\$ 7.000.000,00 como valor de alienação, o que vem a ser alterado novamente, em retificadora de 10/10/2016, para R\$ 9.688.790,00 e R\$ 13.141.614,87, respectivamente.

Como os valores foram recebidos parceladamente durante os anos de 2012 a 2014, as DIRPF's dos anos-base de 2013 e 2014 também foram retificadas.

Como se constata, além de informar a venda somente após a diligência realizada junto ao comprador do imóvel (20/09/16), o contribuinte utilizou-se de valor infinitamente maior como custo de aquisição para a apuração do ganho de capital, resultando, portanto, em grande redução do imposto devido.

E, ainda, conforme Aviso de Recebimento a fl. 113, o contribuinte tomou ciência deste procedimento fiscal, mas recusou-se a apresentar documentos e/ou manifestar-se a respeito, caracterizando assim, sua omissão diante dos fatos.

10.9. Ressalte-se, ainda, que mesmo que houvesse eventual aquisição da espontaneidade, no curso do procedimento fiscal de diligência (fato que não ocorreu), em hipótese alguma tornariam ineficazes os atos praticados pela autoridade fiscal. Somente caberia a espontaneidade se o Contribuinte tivesse procedido à retificação de sua declaração de ajuste anual e da declaração do Imposto Territorial Rural, após 60 dias sem qualquer ato escrito que indicasse o prosseguimento dos trabalhos, contudo, também seria imprescindível que o Impugnante se adequasse as demais exigências tributárias, em especial o devido recolhimento do crédito tributário apurado. Todavia, os documentos carreados aos autos e as informações dos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil demonstram que tal fato não ocorreu.

10.10. Nos autos não há qualquer prova documental de que o Contribuinte tenha recolhido qualquer tributo decorrente da apuração do ganho de capital. Reforça tal constatação, o fato de que em consulta aos Sistemas Informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Sief-Web) não foram encontrados pagamentos relativos ao ganho de capital apurado nas DAAs retificadoras apresentadas pelo Impugnante.

10.11. Especificamente no tocante ao tema "denúncia espontânea", insta esclarecer, ainda, que o art. 138 do CTN determina que:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. “

10.12. Extrai-se dessa leitura que a denúncia espontânea se constitui em instrumento de exclusão da responsabilidade em função do cometimento de alguma espécie de ilícito tributário administrativo, inserido no campo do Direito Tributário Penal, devendo o denunciante, para cumprir o prescrito na norma, noticiar à Administração Fazendária sobre a infração ocorrida, comprovando, se for o caso, o pagamento do débito tributário ou o depósito da importância arbitrada, desde que não haja nenhum procedimento administrativo ou medida fiscalizatória já iniciada e relacionada ao ilícito confessado.

10.13. Assim, à vista do artigo 138 e seu parágrafo único, do CTN, pode-se destacar os pressupostos de admissibilidade para se caracterizar a denúncia espontânea, como seguem:

a) Tempestividade da denúncia: iniciado o procedimento administrativo em desfavor do contribuinte, não mais espontânea será a denúncia eventualmente ofertada, resultando para o infrator as sanções decorrentes do descumprimento de sua obrigação;

b) Pagamento do tributo devido ou do depósito da importância arbitrada: apenas com a satisfação integral, a tempo e modo dispostos normativamente, poderá a denúncia almejar os fins previstos no art. 138 do CTN.

10.14. Logo, evidencia-se, no caso concreto desses autos, que não há como considerar que houve a suposta ocorrência da "denúncia espontânea", pois restou caracterizado nos autos que não foram atendidos todos os pressupostos exigidos pelo CTN, não cabendo, portanto, falar em denúncia espontânea ou exclusão de responsabilidade em razão dela.

10.15. Diante de todo o exposto, evidencia-se que, mesmo que fosse considerada a tese propugnada pelo Impugnante, o fato de o Contribuinte não ter efetuado qualquer pagamento relativo ao ganho de capital, descaracteriza o seu argumento de que houve denúncia espontânea no caso analisado nesses autos.

(...)

Da falta de requisitos na aplicação da multa agravada e qualificada. Denúncia espontânea por parte do contribuinte

13. Segundo a defesa, "A autoridade lançadora afirma em seu relatório, no escopo de justificar a aplicação da multa agravada e qualificada de 150% que o contribuinte não atendeu as várias tentativas de intimação com pedido de esclarecimentos quanto à apuração do ganho de capital. Conforme já comprovado a declaração do contribuinte atendeu aos requisitos da espontaneidade porquanto não existe nos autos documentos que demonstram o início da fiscalização na data de 20/09/2016. Com relação às várias tentativas de intimar o contribuinte, importa destacar que o mesmo possui dois domicílios, sendo o de Cascavel e outro conforme comprovante de residência anexo, esse fato explica as vezes que o colaborador dos correios não encontrou o mesmo em sua residência. Por outro lado, a fiscalização não sofreu nenhum prejuízo quanta apuração dos valores supostamente correto, tendo em vista que todos os documentos foram juntados pelo comprador do imóvel fls. 40/107. Do exposto conclui-se que, não houve por parte do sujeito passivo intenção em criar embaraço na fiscalização muito menos dolo quanto a apuração do ganho de capital".

13.1. Porém, tal alegação não é procedente, pois restou demonstrado que o Impugnante omitiu de forma deliberada o valor real da transação efetuada, sendo que os documentos carreados aos autos demonstram a simulação dos valores apresentados em sua DAA. Constatou-se que tal conduta teve por objetivo afastar o pagamento integral do imposto incidente na renda da pessoa física, decorrente da apuração do ganho de capital.

13.2. Observa-se, ainda, que o Contribuinte informou a alienação de imóvel rural somente após a intimação do comprador em diligência fiscal e, além disso, utilizou valores incompatíveis como custo de aquisição para a apuração do ganho de capital. Verificou-se, ainda, que o Impugnante, regularmente intimado, ficou-se inerte e não apresentou na fase da Fiscalização qualquer documento para esclarecer os fatos questionados pela autoridade fiscal.

13.3. Portanto, esses fatos evidenciam que não assiste razão à defesa, devendo ser mantido o lançamento tributário relativo à omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais.

13.4. No tocante à alegação da retificação regular das suas DAAs e por consequência da espontaneidade dessa retificação, verifica-se, também, que não procede a alegação do Impugnante, pois tal situação já foi devidamente esclarecida nos parágrafos "10" a "10.13" do presente acórdão. Nesse sentido, reitera-se que está demonstrado, no caso concreto desses autos, que não há como considerar que houve a suposta ocorrência de "denúncia espontânea", pois restou caracterizado nos autos que não foram atendidos todos os pressupostos exigidos pelo CTN para a configuração da espontaneidade, não cabendo, portanto, falar em denúncia espontânea ou exclusão de responsabilidade em razão dela."

Ocorre que quanto ao tema da denúncia espontânea me filio ao entendimento do voto vencido. Isso porque nos autos o que restou comprovado foi a intimação do adquirente do imóvel quanto ao procedimento de fiscalização e ele sequer é parte do feito. Assim, estaria caracterizada a espontaneidade prevista no Art. 138, CTN. Todavia, como o pagamento do principal acrescido de juros é indispensável para que se caracterize a denúncia espontânea, posto que são requisitos cumulativos, ela não pode ser considerada.

Abaixo, o voto vencido nesse sentido:

"Com respeito, peço vênia para divergir do entendimento do nobre Relator no tema e pelos motivos que a seguir exponho.

Considera o nobre Relator que a alegação do interessado no sentido de que "não há que se falar em qualquer marco inicial que elimina a espontaneidade tendo em vista que não existe nos autos documento que comprove o início da fiscalização" é improcedente, pois, conforme palavras dele, Relator,

10.1. [...] a autoridade fiscal anexou aos autos, às folhas 40 a 41, o documento assinado pelo contribuinte Valmor da Cunha, CPF nº 581.086.029-04, no qual se demonstra que o Sr. Valmor, adquirente da propriedade rural vendida pelo Impugnante, a qual foi objeto da autuação relativa ao ganho de capital, foi intimado do procedimento fiscal de diligência por meio do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 09.2.02.00-2016-00341-8, presidido pela Auditora Fiscal Sileide Doerner, lotada na Delegacia da Receita Federal de Joinville/SC.

10.2. De acordo com as informações prestadas pelo Sr. Valmor, ocorreu a ciência do procedimento fiscal de diligência (Termo de Intimação nº 01), pela via postal, mediante Aviso de Recebimento (AR) em 20/09/2016 às 17:43 horas.

Portanto, para o nobre Relator a data em que o comprador do imóvel do interessado foi cientificado da existência de procedimento fiscal para análise da respectiva compra e venda corresponderia à data a partir da qual não mais se considerava espontânea a denúncia, pelo interessado, da infração consistente na omissão de rendimentos de ganho de capital auferido naquele negócio jurídico.

Como se sabe, a exclusão de responsabilidade no Direito Tributário brasileiro, denominada, genericamente, de denúncia espontânea, é prevista na norma inserta no art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN), nos seguintes termos:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Trata-se de instituto, portanto, que visa incentivar os infratores da legislação tributária a corrigirem, espontaneamente, sua infração, mediante o oferecimento da exclusão da penalidade a que passaram a estar sujeitos a partir do cometimento da falta. Evidenciando essa eficácia de extinção de punibilidade do instituto, o tributarista Fabio Sabbag afirma que ele "apresenta [...] similitude com a desistência voluntária e com o arrependimento eficaz, ambos do Direito Penal" 1 .

Evidentemente, para que tenha essa eficácia excludente da pena a ação do sujeito passivo arrependido deve preceder qualquer ato da fiscalização tributária tendente a apurar a existência da infração, pois, se aquele sujeito passivo agir depois que a autoridade fiscal tenha começado a operar, ele não estará agindo espontaneamente, mas justamente premido pela fiscalização.

Assim sendo, justamente para definir, de forma objetiva, o momento até quando se considerará existente o elemento volitivo do sujeito passivo, de arrepender-se e corrigir sua falta, o Código Tributário Nacional estabelece, no par. único do mesmo art. 138, que:

Art. 138. [...]

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Portanto, o termo final legalmente estabelecido para que o contribuinte possa se valer da exclusão de responsabilidade prevista no caput do dispositivo é o momento que corresponde ao ato da Administração de iniciar um procedimento ou adotar uma medida de fiscalização "relacionados com a infração", de modo que a ação corretiva do sujeito passivo deve preceder a ciência, por ele, da existência de procedimento ou medida de fiscalização relacionada com sua infração.

No caso concreto, como visto, o nobre Relator concluiu que esse termo final equivalera ao momento em que o senhor Valmor da Cunha foi cientificado de que se iniciara procedimento a fim de verificar a regularidade fiscal da compra e venda do imóvel que ele havia adquirido do interessado.

Em nosso entendimento, essa conclusão do nobre Relator advém de uma presunção de que o interessado teria tomado conhecimento do procedimento fiscal envolvendo o comprador do imóvel que ele vendera e de que isso teria ocorrido no exato momento em que aquele comprador foi cientificado do referido procedimento.

Todavia, por mais que seja plausível que o interessado tenha tido conhecimento de que aquela compra e venda estava sob análise fiscal e, portanto, inferido que sua omissão de ganho de capital auferido no negócio viria a ser descoberta, o acatamento dessa plausibilidade como suficiente para se afastar a exclusão de penalidade configuraria a materialização de uma presunção que, todavia, não é legalmente prevista.

Ademais, o início do procedimento fiscal contra o comprador, ainda que envolvendo a negociação do imóvel, não pode configurar o "início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração" a que se refere a norma do par. único do art.

138 do CTN pois aquele comprador não é sujeito passivo da obrigação tributária decorrente da omissão de ganho de capital da respectiva venda e, portanto, não tem relação com aquela infração.

Para nós, esse entendimento de que o início de procedimento fiscal com relação a uma determinada pessoa sobre um fato ou operação que envolva uma infração, a qual, porém, é de responsabilidade exclusiva de um terceiro, que não está sob os olhos da fiscalização, vedaria a esse terceiro o benefício da denúncia espontânea da infração configuraria uma interpretação extensiva da norma contida no par. único do art. 138 do CTN, interpretação essa, todavia, que ofenderia a norma veiculada no art. 112, com seu inc. II, do CTN, que assim estabelece:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Desta forma, por todo o exposto, com respeito, divirjo do nobre Relator, por entender que a ciência de procedimento fiscal de diligência ao adquirente da propriedade rural vendida pelo impugnante não retirou deste a possibilidade da denúncia espontânea de sua infração.

Destaco, todavia, que o que se vem de dizer não altera nosso posicionamento de acompanhar o Relator em seu voto, pois, como muito bem evidenciado naquele voto, o interessado limitou-se a retificar suas declarações para informar o ganho de capital que teria auferido na operação de compra e venda de seu imóvel, sem, todavia, promover o pagamento do tributo devido, de modo que, pela ausência desse pagamento, não pôde se beneficiar do instituto da denúncia espontânea."

Ainda quanto à qualificação da multa, tanto a motivação da autoridade administrativa para a sua qualificação quanto a decisão da DRJ deixaram claro os motivos, abaixo trecho da decisão de primeira instância nesse sentido:

"Da falta de requisitos na aplicação da multa agravada e qualificada. Denúncia espontânea por parte do contribuinte

13. Segundo a defesa, "A autoridade lançadora afirma em seu relatório, no escopo de justificar a aplicação da multa agravada e qualificada de 150% que o contribuinte não atendeu as várias tentativas de intimação com pedido de esclarecimentos quanto à apuração do ganho de capital. Conforme já comprovado a declaração do contribuinte atendeu aos requisitos da espontaneidade porquanto não existe nos autos documentos que demonstram o início da fiscalização na data de 20/09/2016. Com relação às várias tentativas de intimar o contribuinte, importa destacar que o mesmo possui dois domicílios, sendo o de Cascavel e outro conforme comprovante de residência anexo, esse fato explica as vezes que o colaborador dos correios não encontrou o mesmo em sua residência. Por outro lado, a fiscalização não sofreu nenhum prejuízo quanta apuração dos valores supostamente correto, tendo em vista que todos os documentos foram juntados pelo comprador do imóvel fls. 40/107. Do exposto conclui-se que, não houve por parte do sujeito passivo intenção em criar embaraço na fiscalização muito menos dolo quanto a apuração do ganho de capital".

13.1. Porém, tal alegação não é procedente, pois restou demonstrado que o Impugnante omitiu de forma deliberada o valor real da transação efetuada, sendo que os documentos carreados aos autos demonstram a simulação dos valores apresentados em sua DAA. Constata-se que tal conduta teve por

objetivo afastar o pagamento integral do imposto incidente na renda da pessoa física, decorrente da apuração do ganho de capital.

13.2. Observa-se, ainda, que o Contribuinte informou a alienação de imóvel rural somente após a intimação do comprador em diligência fiscal e, além disso, utilizou valores incompatíveis como custo de aquisição para a apuração do ganho de capital. Verificou-se, ainda, que o Impugnante, regularmente intimado, ficou inerte e não apresentou na fase da Fiscalização qualquer documento para esclarecer os fatos questionados pela autoridade fiscal.

13.3. Portanto, esses fatos evidenciam que não assiste razão à defesa, devendo ser mantido o lançamento tributário relativo à omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais.

13.4. No tocante à alegação da retificação regular das suas DAAs e por consequência da espontaneidade dessa retificação, verifica-se, também, que não procede a alegação do Impugnante, pois tal situação já foi devidamente esclarecida nos parágrafos "10" a "10.13" do presente acórdão. Nesse sentido, reitera-se que está demonstrado, no caso concreto desses autos, que não há como considerar que houve a suposta ocorrência de "denúncia espontânea", pois restou caracterizado nos autos que não foram atendidos todos os pressupostos exigidos pelo CTN para a configuração da espontaneidade, não cabendo, portanto, falar em denúncia espontânea ou exclusão de responsabilidade em razão dela.

Da alegação da inaplicabilidade da multa qualificada (agravada), ausência da comprovação do dolo e caráter confiscatório da multa

14. O Impugnante alega que não houve simulação que dê amparo à aplicação da multa qualificada, constituindo confisco a sua aplicação nos moldes propostos pela autoridade fiscal, pois "Ainda que a multa não tenha natureza de tributo a doutrina e a jurisprudência entende que ela não pode ser aplicada de maneira desmedida, ou seja, não pode ser confiscatória. Seguindo a inteligência pacificada dos tribunais e a esmagadora doutrina sobre o conceito de confisco, inserido o entendimento ao caso concreto, conclui-se sem sobra de dúvidas que se está diante de um ato confiscatório do ente público". Entretanto, como será demonstrado a seguir, não há como acatar essa argumentação.

14.1. Destaque-se que a norma legal (Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996) dispõe que a multa qualificada é devida nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída 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)

(Sem grifos no original)

14.2. Por seu turno, os arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, assim rezam:

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.

14.3. Como se pode observar, dentre as hipóteses capituladas no dispositivo transcrito emerge, em comum, a figura jurídica do dolo. E, na forma antes demonstrada, a conduta específica e concreta do sujeito passivo, em relação às suas obrigações fiscais, teve a intenção de reduzir o montante de tributos devidos, mediante expedientes destinados a subtrair dos cofres públicos parte substancial da obrigação principal de sua responsabilidade.

14.4. A omissão dolosa, segundo a doutrina jurídica, fundamenta-se na manobra consciente do agente para induzir outrem à prática de ato de que lhe possa advir prejuízo, como aconteceu no caso em questão. Assim, como já mencionado em parágrafo antecedente, o Contribuinte autuado com o objetivo de eximir-se do pagamento parcial ou integral do imposto incidente na renda da pessoa física, decorrente da apuração do ganho de capital, informou a alienação de imóvel rural somente após a intimação do comprador em diligência fiscal e, além disso, utilizou valores incompatíveis do custo de aquisição para a apuração do ganho de capital, intencionado uma redução irregular do imposto devido. Verificou-se, ainda, que o Impugnante, regularmente intimado, não apresentou na fase da Fiscalização qualquer documento para esclarecer os fatos questionados pela autoridade fiscal. Desse modo, restou configurada a ocorrência de conduta visando a dissimular a real situação ocorrida no mundo dos fatos.

14.5. Diante de tal contexto, é importante ressaltar que a tributação deve alcançar situações reais e objetivas, independentemente da forma atribuída, de modo que a capacidade contributiva revelada decorra da situação efetiva dos contribuintes, excluindo-se qualquer relevância à representação exterior.

14.6. A simulação pretende justamente o contrário, com isso, o que se verifica é uma fraude à lei, com a finalidade de omitir o verdadeiro negócio jurídico, que é realizado sob a forma de um outro.

14.7. Assim, a simulação, pela sua própria definição sempre decorre de conduta fraudulenta, já que sempre é resultado de vontade deliberada do contribuinte que, conhecendo a formalidade correta, opta pela via transversa com o único intuito de não recolher o tributo que seria devido.

14.8. Portanto, encontra-se devidamente caracterizada a conduta com o intuito de fraude do Impugnante, ensejando, por conseguinte, a qualificação da multa de ofício, na forma do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

14.9. No tocante à alegação de que a multa de ofício de 150% é confiscatória, deve-se, inicialmente, salientar que as normas legais gozam de presunção de constitucionalidade, bastando sua mera existência para inferir-se sua validade. À autoridade lançadora, portanto, competia o cumprimento da lei, constituindo o crédito tributário conforme prescreve a norma contida no parágrafo único do art. 142 do CTN, segundo a qual “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

14.10. E no caso presente verifica-se que a autoridade administrativa, ao constituir o crédito tributário com a aplicação de multa de ofício qualificada de 150%, cumpriu a determinação legal contida no inciso II do art. 44 da Lei 9.430, de 1996.

14.11. Portanto, a multa com percentual de 150%, aplicada em face de infração, possui a devida previsão legal e, positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la sem perquirir sobre seus efeitos ou eventuais ofensas a princípios jurídicos.

14.12. Além disso, a exigência da multa de ofício não configura ofensa à vedação constitucional ao confisco porque essa vedação é dirigida ao legislador, orientando a elaboração da lei, e não à autoridade administrativa, na aplicação da lei e porque ela, a vedação, impede que seja dado o efeito confiscatório ao tributo e não à penalidade.

14.13. Diante desses fatos, constata-se que não procede a alegação da defesa.”

Resumindo os motivos que demonstram, a meu ver, não estarmos diante de uma simples omissão de receitas: o imóvel foi alienado em abril de 2012 e essa operação não foi informada na DIRPF do Recorrente em nenhum momento, além disso o imóvel foi declarado com o valor de R\$ 0,01. Somente no dia 29/09/2016 foi entregue declaração retificadora por meio da qual foi informado como custo de aquisição do imóvel o importe de R\$ 6.600.000,00 e como valor da alienação a importância de R\$ 7.000.000,00. Ainda com relação a DIRPF do ano calendário 2012 ela foi novamente alterada via retificadora – em 07/10/2016 o custo de aquisição foi novamente alterado para R\$ 9.688.790,00 e o de alienação para R\$ 13.141.614,87. Note-se que todas as alterações foram realizadas após a diligência realizada pelo fisco junto ao comprador do imóvel em 20/09/2016.

Todas as alterações realizadas pelo sujeito passivo em suas declarações deixam claro o objetivo de redução do pagamento dos tributos. A decisão da DRJ somente utiliza o fato das intimações direcionadas ao contribuinte não terem sido atendidas como um reforço argumentativo, não sendo esse o ponto central da caracterização do dolo que entendo ter restado comprovado. Por essas razões é que concluo não ser o caso da aplicação do enunciado da sumula 14 do CARF.

Contudo, é necessário verificar que cabe ajuste no valor da multa qualificada, pois, nos termos do art. 44 da Lei nº. 9.430/96, ela foi reduzida de 150% para 100%, nos casos de não verificada a reincidência do sujeito passivo.

Nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN, a lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Assim, deve-se aplicar a retroação disposta na Lei n. 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, com alteração promovida pela Lei nº. 14.689/2023, reduzindo o percentual da multa de ofício para 100%.

Por fim, quanto ao pedido de intimação do patrono o entendimento do CARF é sumulado no sentido de não ser possível, e como já salientado, a obediência à sumula é obrigatória aos julgadores administrativos – trata-se do verbete de nº 110:

“Sumula 110, CARF: No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

IV – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário, exceto as alegações de ilegalidade/inconstitucionalidade, rejeito a preliminar de decadência e, no mérito, DOU PARCIAL PROVIMENTO para reduzir a multa de ofício aplicada ao percentual de 100%, em razão da alteração promovida pela Lei nº. 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza