



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10940.001861/2003-08  
Recurso nº : 137.686  
Matéria : IRPF - EX: 1998 a 2000  
Recorrente : SEBASTIÃO CEZAR MENDES TRAMONTIN  
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR  
Sessão de : 25 de janeiro de 2006  
Acórdão nº. : 102-47.324

**GANHO DE CAPITAL – VARIAÇÃO DO PREÇO DE VENDA – MOEDA ESTRANGEIRA** - Válida a vinculação do preço de venda de bem imóvel à moeda estrangeira, a diferença havida para com o valor em Real é considerada de mesma espécie do primeiro e de igual tributação.

**GANHO DE CAPITAL – DECADÊNCIA** – Se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se da ocorrência do fato gerador, na forma disciplinada pelo § 4º do artigo 150 do CTN.

**MULTA DE OFÍCIO CUMULADA COM A MULTA ISOLADA** – Pacífica a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes no sentido de que não é cabível a aplicação concomitante da multa de lançamento de ofício com multa isolada.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SEBASTIÃO CEZAR MENDES TRAMONTIN.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação ao ganho de capital (003 do AI). Vencido o Conselheiro Naurý Fragoso Tanaka. No mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos (Relator) e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho que mantêm a exigência referente ao item 001 do lançamento. Designado o Conselheiro Naurý Fragoso Tanaka para redigir o voto vencedor.

1



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
PRESIDENTE

NAURY FRAGOSO TANAKA  
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 25 SET 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES (Suplente convocado), SILVANA MANCINI KARAM e ROMEU BUENO DE CAMARGO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10940.001861/2003-08  
Acórdão nº : 102-47.324

Recurso nº : 137.686  
Recorrente : SEBASTIÃO CEZAR MENDES TRAMONTIN

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário que pretende a reforma do Acórdão DRJ/CTA nº 4.457, de 09/09/2003 (fls. 320/329), que julgou, por unanimidade de votos, procedente em parte o Auto de Infração do IRPF às fls. 285/299, para acolher a preliminar de decadência somente em relação ao ano-calendário de 1997, exonerando o autuado da exigência do imposto de renda deste período (no valor de R\$515,96), reduzindo o montante do imposto lançado de R\$60.796,62 para R\$60.280,66, e respectivos acréscimos legais, e mantendo inalterada a exigência da multa isolada, no valor de R\$19.256,92. Consta em apenso processo de Representação Fiscal para Fins Penais, formalizado sob o nº 10940.001860/2003-55.

A autuação decorre da constatação das seguintes infrações:

001 - omissão de rendimentos recebidos de João Verschoor, CPF nº 340.569.719-00, em 15/04/1999, no valor de R\$95.000,00, referente à indexação, pelo dólar comercial dos EUA, da 2ª parcela do pagamento do imóvel rural descrito no Contrato Particular de Compra e Venda às fls. 213/215, conforme recibo à fl. 41, nos termos do art. 55, XVI, do Decreto nº 3.000, de 29/03/1999 (RIR/1999);

002 - apuração incorreta do resultado da atividade rural, consoante descrição completa dos fatos no item 002 do auto de Infração (fls. 293/295). Em decorrência, apurou-se uma diferença de R\$ 2.063,84 no resultado do ano-calendário de 1997, resultando em imposto a pagar de R\$515,96 (fl. 285);



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10940.001861/2003-08  
Acórdão nº. : 102-47.324

003 - omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, na alienação do imóvel rural denominado Fazenda Rio do Meio, em Tibagi, no valor de R\$ 300.158,27, apurando-se imposto de R\$ 25.013,19 em 06/1998 e R\$ 20.010,55 em 04/1999, em virtude da opção pelo diferimento da tributação pelo contribuinte. Foi considerado pela fiscalização como custo de aquisição o valor de R\$ 576.841,73 e como valor de alienação R\$ 900.000,00, integrando o valor de alienação as benfeitorias do imóvel, por não terem sido deduzidas como investimento da atividade rural, quando da aquisição deste. O valor de aquisição foi apurado utilizando-se dos valores de transmissão constantes no Formal de Partilha (50%), às fls. 11/23 e 24/37, correspondendo à terra nua e às benfeitorias existentes, atualizados segundo a legislação de regência, além da dedução do valor de R\$ 23.000,00 a título de comissão paga.

004 – multa isolada devido à falta de recolhimento do IRPF a título de carnê leão em face do recebimento do pagamento de R\$95.000,00, e sujeitando-se ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), posto que recebida de pessoa física (art. 106 do RIR/99), e à multa isolada, no valor de R\$ 19.256,92, de que trata o art. 957, parágrafo único, III, do mesmo Regulamento.

Regularmente cientificado do lançamento em 18/06/2003 (fl. 298), por intermédio de sua procuradora regularmente constituída (fl. 300), o atuado ingressou com a impugnação de fls. 303/307, alegando, em preliminar, a decadência do lançamento, uma vez que tendo sido o imóvel rural vendido em 02/06/1998, ocorreu a decadência em 02/06/2003, nos termos do art. 150 do CTN, por se tratar o ganho de capital de lançamento por homologação, e quanto às diferenças apuradas no resultado da atividade rural, iniciando a contagem a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173 do CTN, decaiu o direito de a Fazenda Nacional proceder ao lançamento em 31/12/2000, contados da ocorrência do período em que se apurou a diferença (1995),



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10940.001861/2003-08  
Acórdão nº. : 102-47.324

ou em 31/12/2002, contados a partir do período em que se apurou resultado tributável na atividade rural (1997).

No mérito, aduziu que a transação do imóvel rural foi tributada na forma dos artigos 123, § 2º, 136 e 140 do RIR/1999, sendo que o valor de aquisição da terra nua foi superior ao de alienação, não gerando ganhos de capital. As benfeitorias vendidas, declaradas no DIAT, e constantes da escritura de compra e venda (fls. 38/40), foram lançadas e tributadas como renda da atividade rural, tendo sido pago o imposto de renda devido.

Argumenta que o imposto de renda exigido no lançamento deixou de ser compensado com o imposto pago a maior na atividade rural, em razão do cômputo das benfeitorias do imóvel rural como receita da atividade rural.

Sustenta ser indevida a aplicação da multa isolada, por incorrer em duplicidade de multa, respaldando-se em acórdãos do Conselho de Contribuintes.

Ao apreciar o litígio, o Órgão julgador de primeiro grau, por unanimidade de votos, manteve parcialmente a exigência tributária em exame, pelos fundamentos constantes do Acórdão de fls. 82/86, resumindo seu entendimento na seguinte ementa:

*"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF*

*Ano-calendário: 1997, 1998, 1999*

*Ementa: DECADÊNCIA. GANHOS DE CAPITAL.*

*O prazo para o fisco efetuar o lançamento do imposto de renda sobre o ganho de capital na alienação de bens e direitos, quando não houver pagamento algum, é de 05 (cinco) anos contados a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter havido o lançamento.*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10940.001861/2003-08  
Acórdão nº. : 102-47.324

**DECADÊNCIA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ATIVIDADE RURAL.**

*O direito do Fisco de constituir o crédito tributário decai após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito, retroagindo, entretanto, o marco inicial da contagem do prazo para a data da entrega da declaração de ajuste anual, se realizada antes.*

**GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL.**

*Considera-se valor de alienação, no caso de imóvel rural com benfeitorias, o valor correspondente a todo o imóvel alienado, quando as benfeitorias não houverem sido deduzidas como custo ou despesa da atividade rural.*

**INFRAÇÕES SUJEITAS À MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO.**

*É cabível a exigência da multa isolada, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto ("carnê-leão") que deixar de fazê-lo, independentemente da exigência da multa de ofício sobre o imposto de renda apurado no lançamento anual ("declaração").*

**Lançamento Procedente em Parte"**

Em sua peça recursal, às fls. 333/339, o recorrente reitera que a decisão recorrida manteve a exigência de crédito tributário extinto pela decadência, pois quando notificado do lançamento (em 18/06/2003) já havia transcorrido o prazo decadencial de 5 (cinco) anos) da alienação do imóvel rural Fazenda Rio do Meio (em 02/06/1998), data da ocorrência do fato gerador sobre o qual incide o ganho de capital, conforme disciplina o artigo 150, § 4º, do CTN. Transcreve ementas de Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior, para robustecer a sua tese.

Argumenta o recorrente que o valor da aquisição da terra nua foi superior ao da alienação, não gerando ganhos de capital, e que as benfeitorias vendidas, na proporção declarada no Documento de Informação e Apuração do ITR – DIAT e constantes da escritura de compra e venda, foram lançadas e tributadas como renda da atividade rural, na DIRPF. Por outro lado, entende que impunha à autoridade fiscal efetuar a compensação entre o valor que entendeu indevidamente tributado na atividade rural (benfeitorias) com o valor que entende ser devido no lançamento.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10940.001861/2003-08  
Acórdão nº. : 102-47.324

Considera também ser indevida a tributação como "juros recebidos", em 15/04/1999, da importância de R\$95.000,00 (noventa e cinco mil reais), referente à indexação pela cotação do dólar dos EUA, tendo em vista que o artigo 140 do Decreto 3000/1999 manda considerar a "atualização monetária" na apuração do ganho de capital, como parte integrante da venda do bem.

Quanto à exigência da multa isolada juntamente com a multa de ofício, aduz que este procedimento caracteriza dupla penalização, que vem sendo recorrentemente repudiada pelo Conselho de Contribuintes. Colaciona arestos.

Arrolamento de bens às fls. 341/346.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'G' followed by a horizontal stroke.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10940.001861/2003-08  
Acórdão nº. : 102-47.324

**VOTO**

Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Relator

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

A tributação dos ganhos de capital das pessoas físicas rege-se pelo disposto no art. 18, § 2º da Lei nº 8.134, de 1990, com as alterações trazidas pelo art. 21, § 2º, da Lei nº 8.981, de 1995, *in verbis*:

*"Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do imposto de renda, a alíquota de quinze por cento.*

*(...)*

*§ 2º Os ganhos a que se refere este artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do imposto de renda na declaração de ajuste anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração."*

Assim, observa-se que o imposto é recolhido de forma definitiva, não sendo objeto de ajuste na Declaração de Ajuste Anual. Desta forma, sendo o imposto de renda um tributo cujo lançamento se dá por homologação, o prazo decadencial deve ser contado a partir do fato gerador do tributo, que no caso de ganho de capital é a ocorrência de alienação do bem ou direito.

O Órgão julgador *a quo* manteve a exigência do imposto de renda sobre o ganho de capital, afastando a preliminar de decadência, erigida pelo contribuinte, ao fundamento de que sem antecipação do pagamento do tributo não se aplica o disposto no artigo 150, §4º, do CTN, e conclui que o prazo decadencial inicia-



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10940.001861/2003-08  
Acórdão nº. : 102-47.324

se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

O artigo 150, §4º, do CTN dispõe:

*"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

*2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."*

Como indicado pela autoridade julgadora de primeiro grau, a incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital na alienação é hipótese típica de lançamento por homologação, já que a lei (art, 18, §2º, da Lei 8.134/90 e art. 12, §1º da Lei 8.383/91) impõe ao contribuinte o dever de apurar e realizar o pagamento, independentemente de qualquer ato administrativo.

Assim, a hipótese dos autos atrai a incidência do artigo 150 do CTN, de forma que a existência ou não do pagamento é irrelevante para fins de aplicação do



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10940.001861/2003-08  
Acórdão nº. : 102-47.324

prazo decadencial previsto no parágrafo 4º, conforme entendimento deste Egrégio Conselho de Contribuintes:

*"IRPF – DECADÊNCIA – GANHO DE CAPITAL - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se na forma disciplinada no §4º do artigo 150 do CTN, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data de ocorrência do fato gerador. (Acórdão CSRF/01-04.493 de 14/04/2003 – DOU de 12/08/2003).*

*DECADÊNCIA – IRPJ – Exercício 1993 – O Imposto de renda pessoa jurídica se submete à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do "quantum" devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe do prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador, para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide de hipótese de sonegação, fraude ou conluio (ex-vi do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN). A ausência de recolhimento do imposto não altera a natureza do lançamento, vez que o contribuinte continua sujeito aos encargos decorrentes da obrigação inadimplida (atualização, multa, juros etc. a partir da data de vencimento originalmente previsto, ressalvado o disposto no art. 106 do CTN).*

*PRELIMINAR QUE SE ACOLHE. (Recurso 121157, Acórdão 101-93.146, Julgamento em 16.08.2000)."*

No mesmo sentido, na edição de outubro/dezembro de 2000, da publicação "Tributação em Revista", num artigo da lavra dos Auditores Fiscais Antonio Carlos Atulin e José Antonio Francisco, exalta-se este entendimento com as seguintes considerações:

*"(...) ousamos afirmar que o pagamento antecipado não é da essência do lançamento por homologação.*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10940.001861/2003-08  
Acórdão nº. : 102-47.324

*A hipótese típica do lançamento por homologação é a previsão legal do dever de o sujeito passivo antecipar o pagamento: o fato de haver ou não pagamento não altera a tipicidade do lançamento por homologação, que, para ocorrer, deve apenas ter previsão legal a respeito do dever de o sujeito passivo fazer a antecipação do pagamento.*

*O fato de eventualmente incurrir a antecipação do pagamento não desnatura o lançamento por homologação (...).*

*Claro está que a atividade não pode ser apenas a existência do pagamento. Na hipótese de não haver pagamento, pode, perfeitamente, incidir a hipótese típica do lançamento por homologação, posto que o sujeito passivo pode ter cumprido o dever legal e dele ter concluído que não há o que pagar."*

O imóvel rural denominado Fazenda Rio do meio foi alienado em 02 de junho de 1998 (Escritura Pública às fls. 38/40), esta é, portanto, a data de ocorrência do fato gerador. O Auto de Infração foi cientificado ao contribuinte em 18 de junho de 2003 (fl. 290), quando já extinto o direito de constituir o crédito tributário, devido ao transcurso *in albis* do prazo decadencial previsto no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN.

As alterações efetuadas pela fiscalização com a exclusão das benfeitorias do anexo da atividade rural (item 002 do lançamento) e a inclusão destas na apuração do ganho de capital (item 003) não devem prosperar. Primeiro, em face da decadência do direito de alterar a apuração do ganho de capital levado a efeito pelo recorrente. Segundo, porque o §3º do artigo 4º e artigo 6º da Lei nº 8.023, de 1990, previa a tributação em separado da terra nua (ganho de capital) das benfeitorias/investimentos (receita da atividade rural). Por conseqüência, deixo de analisar o pedido formulado pelo recorrente, para compensação entre o imposto apurado no ganho de capital elaborado pela fiscalização e o imposto pago a maior devido à exclusão das benfeitorias no cômputo da receita da atividade rural.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10940.001861/2003-08  
Acórdão nº. : 102-47.324

No que tange à exigência concomitante da multa de ofício e da multa isolada, decorrente do mesmo fato – omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, no valor de R\$95.000,00, em 15/04/1999 – entendo não ser possível cumular-se as referidas penalidades.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ao tratar do Auto de Infração com tributo e sem tributo dispôs:

*“Art. 43 – Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único – Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

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

*II – (omissis).*

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

*I – juntamente com o tributo ou contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;*

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10940.001861/2003-08  
Acórdão nº. : 102-47.324

*III – isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei n.º 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;*

*(...)*

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."*

Não se quer, nesta esfera administrativa, proclamar a inconstitucionalidade do § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996. Trata-se, sim, de interpretá-la de forma sistemática, em harmonia com o ordenamento jurídico onde está inserida, do qual, a toda evidência, faz parte e deve ser incluída até mesmo (e principalmente) a Constituição, bem assim as leis complementares dela decorrentes.

Não é o caso, por conseguinte, de se afastar por completo a aplicação da multa isolada. Será ela pertinente quando a autoridade tributária, valendo-se da prerrogativa de fiscalizar o contribuinte no próprio ano-calendário (RIR/99, art. 907, parágrafo único), ou mesmo em momento posterior a este, detectar a falta de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10940.001861/2003-08  
Acórdão nº. : 102-47.324

recolhimento mensal. Aí a multa terá lugar, mesmo que o autuado não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

Se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício, não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada.

Por fim, resta analisar a omissão do recorrente em relação ao valor recebido devido à indexação, pelo dólar comercial dos EUA, da 2ª parcela do pagamento do imóvel rural descrito no Contrato Particular de Compra e Venda às fls. 213/215, conforme recibo à fl. 41. A questão que se impõe à decisão deste Colegiado é se cabe à hipótese a regra do art. 55, XVI, do RIR/1999, e artigo 16, § 3º, da Instrução Normativa SRF nº 48, de 1998, (a fiscalização entende tratar-se de juros ou qualquer interesses produzidos pelo capital) ou a regra do artigo 140 do RIR/1999 – tese do recorrente, que entende tratar-se de atualização monetária.

Tenho que a regra a ser aplicada no caso de acréscimo no valor da alienação, devido ao computo de juros, variação cambial positiva, de reajuste de parcelas por qualquer índice, provocado pela divisão do pagamento, deve ser tributado em separado do ganho de capital. A apuração do ganho de capital ocorre em relação ao valor do bem, na data da alienação, em confronto com o valor bem, na data da aquisição. Os juros ou quaisquer acréscimos neste valor, em decorrência do recebimento em parcelas, em nada interferem no valor de alienação, e não alteram, portanto, na apuração do ganho de capital. Se o valor recebido a título de juros e variação cambial positiva (valores incertos a serem recebidos no futuro) compusessem o valor de alienação, certamente uma nova apuração do ganho de capital deveria ser feita.




**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10940.001861/2003-08  
Acórdão nº. : 102-47.324

Na data da venda do imóvel, tinha o vendedor o valor certo em reais a ser recebido (R\$900.000,00), conforme escritura pública de compra e venda (fls. 38/40). Nenhum acréscimo foi aventado para o recebimento da segunda parcela de R\$400.000,00 (fl. 38-verso). A indexação desta parcela (que a cresceu em R\$95.000,00), pelo dólar comercial dos EUA, foi objeto de avenca em contrato particular, e representa um ganho extra que deveria ter sido tributado pelo contribuinte como rendimento recebido de pessoa física, sujeito ao recolhimento mensal obrigatório e ao ajuste na Declaração de Rendimentos (artigo 55, XVI, do RIR/99 e IN SRF 48/98, artigo 16, § 3º). Trata-se, portanto, de um ganho, que não se confunde com a operação que a antecedeu.

Em face ao exposto, DOU provimento parcial ao recurso, para acolher a preliminar de decadência em relação à exigência do IRPF sobre o ganho de capital (item 003 do Auto de Infração) e, no mérito, exonerar o recorrente da exigência da multa isolada (item 004), mantendo a cobrança do IRPF incidente sobre a omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, no valor de R\$15.256,92 (item 001 do AI).

Sala das Sessões - DF, 25 de janeiro de 2006.

  
JOSÉ RAIMUNDO COSTA SANTOS



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10940.001861/2003-08  
Acórdão nº. : 102-47.324

VOTO VENCEDOR

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Redator designado.

Deve-se deixar claro neste início de voto que os limites de sua abrangência restringem-se à tributação do acréscimo ao preço de venda de imóvel, tipificado na primeira infração, item 1.

O imóvel em questão corresponde a uma área de terras com 504,40 ha, em Tibagi, PR, e a transação foi informada na declaração de bens, fl. 255, v-II, quanto à parte da terra nua, escritura à fl. 38, verso, v-I. O sujeito passivo declarou como venda da terra nua, a importância de R\$ 280.099,00, enquanto o valor restante como benfeitorias, R\$ 619.901,00, tributados como receita da atividade rural, fls. e 257, e 266, v-I. O contrato particular encontra-se localizado às fls. 213 a 214, v-I, enquanto o recibo referente à quitação da parcela, fl. 215, v-I.

A venda foi efetivada mediante recebimento de R\$ 500.000,00 à vista, e R\$ 400.000,00, estes convertidos em dólares norte-americanos, para pagamento em 15 de abril de 1999, fl. 38-verso, v-I, e 213, verso, v-II. Como esta parcela foi recebida mediante a conversão do quantitativo em dólares para Reais e resultou em R\$ 495.000,00, tributou-se a diferença como juros. A conduta ilegal foi caracterizada como:

"001 – omissão de rendimentos recebidos de João Verschoor, CPF nº 340.569.719-00, em 15/04/1999, no valor de R\$ 95.000,00, referente à indexação, pelo dólar comercial dos EUA, da 2ª parcela do pagamento do imóvel rural descrito no Contrato Particular de Compra e Venda às fls. 213/215, conforme recibo à fl. 41, nos termos do art. 55, XVI, do Decreto nº 3.000, de 29/03/1999 (RIR/1999);"

Mas, na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fl. 292, v-I, a digna autoridade fiscal tratou a importância de R\$ 95.000,00 como "juros na alienação



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10940.001861/2003-08  
Acórdão nº. : 102-47.324

*de bens*", tributável na forma do artigo 55, XVI, do RIR/99, como se verifica na parte do texto transcrita:

"Nos termos do referido Contrato Particular, a 2ª parcela foi indexada pela cotação do dólar comercial dos Estados Unidos da América; portanto, a importância acima descrita, R\$ 95.000,00, é tributada na declaração de ajuste anual como juros na alienação de bens, nos termos do artigo 55, XVI, do citado Regulamento, e sujeito, ainda, ao recolhimento mensal obrigatório ou carnê-leão, conforme art. 106 do Regulamento mencionado."

O ilustre Conselheiro Relator manifestou seu entendimento no seguinte sentido:

"Por fim, resta analisar a omissão do recorrente em relação ao valor recebido devido à indexação, pelo dólar comercial dos EUA, da 2ª parcela do pagamento do imóvel rural descrito no Contrato Particular de Compra e Venda às fls. 213/215, conforme recibo à fl. 41. A questão que se impõe à decisão deste Colegiado é se cabe à hipótese a regra do art. 55, XVI, do RIR/1999 e artigo 16, § 3º, da Instrução Normativa SRF nº 48, de 1998, (a fiscalização entende tratar-se de juros ou qualquer interesses produzidos pelo capital) ou a regra do artigo 140 do RIR/1999 – tese do recorrente, que entende tratar-se de atualização monetária.

Tenho que a regra a ser aplicada no caso de acréscimo no valor da alienação, devido ao computo de juros, variação cambial positiva, de reajuste de parcelas por qualquer índice, provocado pela divisão do pagamento, deve ser tributado em separado do ganho de capital. A apuração do ganho de capital ocorre em relação ao valor do bem, na data da alienação, em confronto com o valor do bem, na data da aquisição. Os juros ou quaisquer acréscimos neste valor, em decorrência do recebimento em parcelas, em nada interferem no valor da alienação, e não alteram, portanto, na apuração do ganho de capital. Se o valor recebido a título de juros e variação cambial positiva (valores incertos a serem recebidos no futuro) compusessem o valor da alienação, certamente uma nova apuração do ganho de capital deveria ser feita.

Na data da venda do imóvel, tinha o vendedor o valor certo em reais a ser recebido (R\$ 900.000,00), conforme escritura pública de compra e venda (fls. 38/40). Nenhum acréscimo foi aventado para o recebimento da segunda parcela de R\$ 400.000,00 (fl. 38, verso). A indexação desta parcela (que a cresceu em R\$ 95.000,00), pelo dólar comercial dos EUA, foi objeto de avença em contrato particular, e representa um ganho extra que deveria ter sido tributado pelo



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10940.001861/2003-08  
Acórdão nº. : 102-47.324

contribuinte como rendimento recebido de pessoa física, sujeito ao recolhimento mensal obrigatório e ao ajuste na Declaração de Rendimentos (artigo 55, XVI, do RIR/99 e IN SRF 48/98, artigo 16, § 3º). Trata-se, portanto, de um ganho, que não se confunde com a operação que a antecedeu.”

Para melhor explicar a divergência em relação à interpretação do fato perante às normas e as interpretações postas, devem ser colocados alguns conceitos sobre os termos jurídicos aplicáveis e os que poderiam ser aplicados nesta situação.

O *preço de venda* constitui a expectativa do vendedor quanto ao valor do bem a negociar. Esse referencial depende de um sem número de variáveis, de tal forma que nem sempre o valor estabelecido é coerente com o praticado pelos demais bens de mesma configuração. Assim, por exemplo, um terreno sem benfeitorias que tenha preço praticado na localidade em torno de R\$ 200,00 o m<sup>2</sup>, o que permitiria concluir que uma área de 300 m<sup>2</sup> seria vendida por R\$ 60.000,00, pode constituir uma afirmativa não coincidente com a realidade se o interesse do comprador for explorado pelo vendedor. Uma das hipóteses possíveis para denotar essa afirmativa seria aquela em que o vendedor não havia colocado seu imóvel à venda, mas fora procurado de forma insistente pelo comprador, vizinho do imóvel de interesse, para abrir a negociação. Não querendo o vendedor desfazer-se do imóvel, ofertou-o por preço em valor muito superior ao praticado no mercado, elevando-o para R\$ 100.000,00, enquanto o comprador assumiu a diferença e o adquiriu, em razão do preço combinar com o valor interno por ele atribuído.

Externa-se, pois, que o preço praticado em uma negociação depende de diversas variáveis não necessariamente coincidentes entre as partes, mas decisivas para o ajuste.

Outra consideração a ser colocada é a questão da *variação cambial*.

Conhecido de todos que a moeda brasileira pode sofrer abalos de acordo com a situação econômica do próprio País e em função dos demais quando de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10940.001861/2003-08  
Acórdão nº. : 102-47.324

representatividade econômica considerável, como foi o caso daqueles vividos nos governos anteriores.

Essas flutuações inesperadas da moeda impõem variações no poder aquisitivo individual porque a quantidade de moeda nacional possuída não varia, mas a diferença desta em relação às moedas consideradas fortes aumenta, em razão do risco econômico apresentado pelo País, dada a maior possibilidade dos compromissos não serem honrados e os conseqüentes prejuízos significativos a terceiros intervenientes na economia. Essa oscilação da diferença entre a moeda nacional e a de referência é a chamada *variação cambial*.

Consideração importante a trazer ao voto é o conceito de juros.

A cessão do capital a terceiros pode ser remunerada e esse produto é denominado juro ou juros<sup>1</sup>. Observe-se que para haver juros, necessário que se convençione previamente o *quantum* será devido pela inadimplência, ou pela cessão do capital, ou seja, não se pode exigir um acréscimo ao capital se antes não se convencionou essa renda.

Postos esses esclarecimentos, possível concluir.

Verifica-se que o artigo 55, do RIR/99, tem por fundamento a tributação de rendimentos da espécie "juros" e "quaisquer interesses produzidos pelo capital aplicado, ainda que resultante de rendimentos não tributáveis ou isentos", conforme consta do texto transcrito.

---

<sup>1</sup> Juro – (...) Aplicado notadamente no plural, juros quer exprimir propriamente os interesses ou lucros, que a pessoa tira da inversão de seus capitais ou dinheiros, ou que recebe do devedor, como paga ou compensação, pela demora no pagamento do que lhe é devido. (...) Os juros provêm de convenção ou são determinados por lei. E, assim, se dizem convencionais ou legais. SILVA, Plácido e; FILHO, Nagib Slaibi.; ALVES, Geraldo Magela. Vocabulário Jurídico, 2.ª Ed. Eletrônica, Forense, [2001?] CD ROM. Produzido por Jurid Publicações Eletrônicas



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10940.001861/2003-08  
Acórdão nº. : 102-47.324

“ Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

(.....)

XVI - os juros e quaisquer interesses produzidos pelo capital aplicado, ainda que resultante de rendimentos não tributáveis ou isentos;”

Como a autoridade fiscal equiparou a diferença a “juros”, e a realidade externa outra espécie de pagamento, presente uma divergência entre o fato e a tipificação legal.

Sob outra perspectiva, quando a pessoa fiscalizada resolveu vender o imóvel em questão, além de ter por objeto receber um preço adequado ao mercado e ao seu interesse, visou, também, em acordo com a situação econômica do País, proteger a parcela do preço que permaneceria sem adentrar ao seu patrimônio no momento da venda. Essa proteção foi a vinculação do preço a receber ao dólar norte-americano, de forma ilegal, diga-se de passagem, porque em contrário às determinações da lei nº 10.192, de 2001, artigo 1º (²).

Observe-se que a escritura de compra e venda, à fl. 38-verso, não contém a cláusula de vinculação da parcela a receber com equivalência em moeda norte-americana, mas o contrato particular evidencia essa condição. Assim, foram feitos dois acordos para um mesmo fim, sendo que o particular, não descaracterizado pelo fisco, serviu, por extensão, para firmar a condição de recebimento em dólares da parcela não paga à vista.

A punição a esse tipo de infração é a descaracterização da condição, conforme previsto no parágrafo único do referido artigo. Seguindo essa linha de raciocínio, o valor recebido a maior não corresponderia a correção do preço do imóvel,

² Lei nº 10.192, de 2001 - Art. 1º As estipulações de pagamento de obrigações pecuniárias exequíveis no território nacional deverão ser feitas em Real, pelo seu valor nominal.  
Parágrafo único. São vedadas, sob pena de nulidade, quaisquer estipulações de:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10940.001861/2003-08

Acórdão nº. : 102-47.324

porque estaria descaracterizada a condição. No entanto, a vedação legal não se presta para alterar a interpretação a respeito do fato ocorrido, para fins da incidência tributária.

Ocorre que o Direito Tributário tem por direcionamento, quanto à construção dos fatos, a acolhida de todos os elementos de prova que permitam identificar a realidade ocorrida no passado<sup>3</sup>. Assim, apesar de importantes, podem ser prescindíveis documentos ou aspectos formais, como nesta situação estaria a escritura de compra e venda, ou aspecto legal direcionado à validade jurídica da cláusula para fins de cobrança do valor negociado. Mesmo estando proibida a vinculação do preço à moeda estrangeira, o que ocorreu de fato foi a prevalência dessa condição.

Outro aspecto a colaborar para delinear a situação é a *finalidade* do dinheiro sobreposto ao preço inicial.

Caso fosse intenção remunerar a parte do preço de venda em poder do adquirente, característica dos juros, o vendedor poderia ter fixado uma condição no sentido de não ter perdas por eventual queda da relação cambial presente. Assim, por exemplo, sendo a variação cambial inferior a um determinado patamar, por hipótese, 11% (sendo 1% ao mês, que resultaria do período de 11 meses, de 2 de junho de 1998 a 15 de abril de 1999), deveria o comprador pagar a remuneração mínima dessa parte do capital, equivalente a 11%. No entanto, essa condição não se verifica no contrato particular juntado ao processo como se verifica na especificação da forma de pagamento: "(...) ficando estabelecido, desde já, que o valor a ser pago será obtido,

---

I - pagamento expressos em, ou vinculadas a ouro ou moeda estrangeira, ressalvado o disposto nos arts. 2º e 3º do Decreto-Lei nº 857, de 11 de setembro de 1969, e na parte final do art. 6º da Lei nº 8.880, de 27 de maio de 1994;

<sup>3</sup> Conforme Lei nº 5.172, de 1966 - CTN - Artigo 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10940.001861/2003-08

Acórdão nº. : 102-47.324

*multiplicando-se o valor da referida parcela pela cotação do dólar comercial do dia do efetivo pagamento da mesma”.*

Assim, por essa característica, não me parece correto considerar o valor da variação cambial positiva como rendimento do capital equiparado a juros.

Ainda, a colaborar com a adequação do fato à hipótese legal, o aspecto relativo a possibilidade da variação cambial ser negativa.

Nesta hipótese, não haveria acréscimo ao valor do preço de venda, mas decréscimo. Então, seguindo a linha de raciocínio de que a intenção prevalente é que a diferença corresponderia a juros, estaríamos na presença de uma figura exótica caracterizada pela presença de *juros negativos*, ou seja, cedido o capital haveria uma rentabilidade negativa. É claro que essa possibilidade pode ser corriqueira no Mercado Financeiro, onde se aplica um capital e pode-se imediatamente obter-se uma perda ou um ganho, mas a denominação aplicável a esse tipo de fato é “ganho” ou “perda”, não “juros”, nem esse é o âmbito em que ocorreu o negócio.

Poderíamos então, imaginar que o vendedor teria investido a parcela de capital não recebida junto ao adquirente e aguardado auferir um ganho ou uma perda com a variação cambial. No entanto, essa hipótese parece-me muito mais distante daquela evidenciada pela *intenção* de garantir o preço inicial contratado, com a adoção do referencial em uma moeda forte.

Sob, ainda, um último aspecto, poder-se-ia imaginar que a pessoa fiscalizada poderia ter recebido, por meios legais, no momento da venda, a parcela devida em igual quantitativo de dólares norte-americanos, e com eles teria permanecido até a data do vencimento, 15 de abril de 1999, quando trocou os dólares por quantitativo equivalente de Reais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10940.001861/2003-08  
Acórdão nº. : 102-47.324

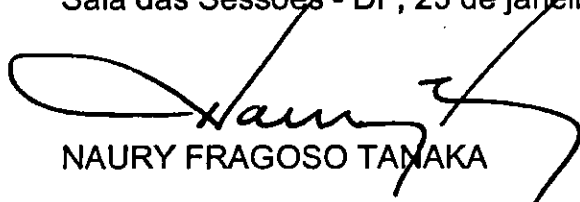
Nessa hipótese, a incidência tributária teria ocorrido no momento da venda, uma vez que o dinheiro já estaria com o vendedor.

Considerados todos esses argumentos, nesta situação, a variação cambial positiva integra o preço de venda praticado no momento do acordo. Assim, a ela não se aplica a hipótese prevista na IN SRF nº 84, de 2001, artigo 19, § 3º<sup>(4)</sup>, nem a norma do artigo 55, XVI, do RIR/99.

Válido ressaltar que as matrizes legais a fundamentar o *caput* do artigo 55 do RIR/99, não permitem equiparação dessa diferença a *juros*.

Postos estes esclarecimentos e justificativas, concorda-se com a tributação da referida diferença, mas tipificada como *ganho de capital*. Assim, com a devida vênia dos nobres conselheiros que discordaram, voto no sentido de dar provimento ao recurso quanto a esse aspecto.

Sala das Sessões - DF, 25 de janeiro de 2006.



NAURY FRAGOSO TAMAKA

<sup>4</sup> IN SRF nº 84, de 2001. Art. 19. Considera-se valor de alienação:  
(....)

§ 3º Os valores recebidos a título de reajuste, no caso de pagamento parcelado, qualquer que seja sua designação, a exemplo de *juros* e reajuste de parcelas, não compõem o valor de alienação, devendo ser tributados à medida de seu recebimento, na fonte ou mediante o recolhimento mensal obrigatório (Carnê-Leão), quando a alienação for para pessoa jurídica ou para pessoa física, respectivamente, e na Declaração de Ajuste Anual.