



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

Processo n° 15889.000219/2010-18
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-004.136 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de fevereiro de 2018
Matéria GANHO DE CAPITAL
Recorrente JOSE HAMILTON LAJARA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2006, 2007

IRPF. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL ORDINÁRIO REGIDO PELO ART. 150, § 4º, DO CTN, DESDE QUE HAJA PAGAMENTO ANTECIPADO. NA AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO, APLICA-SE A REGRA DECADENCIAL DO ART. 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REPRODUÇÃO NOS JULGAMENTOS DO CARF, CONFORME ART. 62-A, DO ANEXO II, DO RICARF.

Conforme decidido pelo STJ quando do julgamento do Recurso Especial n° 973.733/SC, que teve o acórdão submetido ao regime do art. 543-C do antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, ainda que parcial, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

DECADÊNCIA. GANHO DE CAPITAL. FALTA DE PAGAMENTO.

O fato gerador do imposto de renda em relação aos rendimentos oriundos de ganho de capital obtido na alienação de bens e direitos é mensal e, não havendo pagamento, o prazo de decadência para constituição do crédito tributário começa a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que podia ter sido lançado (CTN, art. 173, I).

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL A PRAZO. FATO GERADOR. APURAÇÃO DA DECADÊNCIA.

Nas vendas a prazo, o ganho de capital é apurado na data da alienação do bem, porém o imposto é pago periodicamente, na medida do recebimento dos valores pactuados.

O imposto de renda incide sobre renda disponível. Neste sentido, no caso de alienação a prazo, o fato gerador ocorre quando do recebimento das parcelas pelo contribuinte.

MULTA QUALIFICADA. INFORMAÇÃO FALSA EM DECLARAÇÃO DE AJUSTE.

Somente é justificável a exigência da multa qualificada de 150%, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. Ao deixar de informar em suas Declarações de Ajustes a sua real condição pessoal (disponibilidade de rendimentos para aquisição de imóvel), assim como omitir do Fisco dados relevantes envolvendo a aquisição e alienação de imóvel, o contribuinte age de forma tendente a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal (fraude), ou impedir o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária (sonegação).

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EM ÉPOCA PRÓPRIA. POSSIBILIDADE.

É devida multa isolada de 50% sobre o valor do imposto mensal quando o contribuinte deixa de recolher o valor correto do tributo devido (carnê-leão), ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator.

EDITADO EM: 07/03/2018

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Douglas Kakazu Kushiya, Marcelo Milton da Silva Risso, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Ausente justificadamente a Conselheira Dione Jesabel Wasilewski

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 205/229, interposto contra decisão da DRJ em São Paulo/SP, de fls. 185/194, a qual julgou procedente o lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF de fls. 131/141, lavrado em 06/09/2010, decorrente das seguintes infrações:

- (i) omissão de ganho de capital na alienação de bens e direitos, relativo a fatos geradores ocorridos em abril/2006, abril/2007, maio/2007 e outubro/2007, que resultou no imposto de renda devido no valor de R\$ 321.849,99, R\$ 209.434,13, R\$ 31.833,98 e R\$ 80.581,87, respectivamente, com aplicação da multa qualificada de 150%; e
- (ii) multas isoladas de 50% pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, incidente sobre os acréscimos contratuais nas parcelas recebidas pela alienação das Fazendas Inverada e Tijuca Preto, nos meses de abril/2006, abril/2007, maio/2007 e outubro/2007, além de insuficiência de recolhimento do carnê-leão em outros períodos, que resultou na penalidade de R\$ 45.684,26 em 2006 e de R\$ 70.896,33 em 2007.

A ciência do RECORRENTE ocorreu em 10/09/2010 (fl. 156).

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 1.978.250,91, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura), multa de ofício de 150%, além da multa exigida isoladamente.

Do Ganho de Capital

De acordo com o Termo de Verificação e de Conclusão Fiscal – TVF de fls. 142/154, a fiscalização no contribuinte teve início quando da investigação da operação envolvendo a compra e venda das Fazendas Invernada e Tijuca Preto. O RECORRENTE foi intimado a apresentar a documentação relativa à alienação dos citados imóveis, verificada em sua declaração relativa ao ano-calendário 2006. Em atendimento, acostou aos autos as escrituras e outros documentos (fls. 60/85) e esclareceu que:

“Tratando-se de aquisição antes da entrega da DIAT e alienação posteriormente ao cumprimento dessa obrigação, a isenção do imposto sobre o ganho de capital tem amparo na Instrução Normativa nº 84/2001, em função do valor da terra nua ser o mesmo, tanto no ano da compra como no ano da venda. Esse entendimento vem manifestado pela Receita Federal desde 2002, como pode ser verificado nas respostas às Perguntas nºs 589 e 603, do Manual de Perguntas e Respostas — IRPF 2009, editado para o ano calendário de 2008.”

Com o objetivo de se coletar elementos para análise da transação imobiliária, a fiscalização intimou o alienante do imóvel ao contribuinte (Auxiliar S/A) e o adquirente (Sr. Mário Bovi). Quando do confronto dos documentos apresentados pelo contribuinte (fls. 60/85) com aqueles apresentados pela empresa de quem ele adquiriu o imóvel (Auxiliar S/A – fls. 06/15) e pela pessoa a quem ele alienou ditos bens (Sr. Mário Bovi – fls. 16/31), a autoridade

fiscal observou uma discrepância entre as datas de aquisição e alienação do imóvel, nos seguintes termos:

“De acordo com os documentos apresentados por José Hamilton Lajara, ele adquiriu aqueles imóveis rurais em 19/09/2007 de Auxiliar S/A e os alienou, para o Sr. Mário Bovi, em 18/10/2007, com um superávit de R\$ 10.630.000,00, num lapso temporal de apenas um mês.

Já os documentos apresentados por Auxiliar S/A e Sr. Mário Bovi, demonstram que o sujeito passivo adquiriu as fazendas em 05/09/2002 e as alienou em 1º/10/2004.

Face às divergências apuradas, emitiu-se o Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização no 0819000-2010-02417-3 (Regional), em decorrência do qual foi elaborado o Termo de Início de Ação Fiscal, datado de 27/07/2010 (...)”

Intimado para se manifestar a respeito dos documentos acostados e acerca dos valores recebidos, além de esclarecer os motivos para a não inclusão, em suas Declarações de Bens e Direitos, da aquisição dos imóveis, ocorrida no ano-calendário de 2002. Também foi solicitada cópia dos Demonstrativos de Apuração do Resultado da Atividade Rural ou os motivos pelos quais não foram apresentados.

O RECORRENTE afirmou, em síntese, que (fls. 96/97):

a) Nada tenho a contestar em relação aos documentos mencionados nas alíneas "a1", "a2", "a4" e "a5". Todavia, não é possível convalidar o "Doc.3 Análise Contábil 208 elaborado por Auxiliar S/A", pois os lançamentos nele estampados podem conter outros equívocos de datas, a exemplo daquele registrado em 24/07/08, cujo histórico 'BX ADTO CF ESCRITURA DE COMPRA E VENDA', corresponde a evento ocorrido em 05/10/2007, quase um ano antes. Esse fato coloca sob suspeita a exatidão das datas concernentes aos demais lançamentos, o que estou buscando desvendar.

(...)

d) Também em virtude das mesmas circunstâncias, a aquisição não foi incluída em minhas Declarações de Bens e Direitos, e por não ter exercido ou patrocinado qualquer exploração nas propriedades mencionadas, deixei de elaborar os Demonstrativos de Apuração do Resultado da Atividade Rural, fato impeditivo do encaminhamento das respectivas cópias.

e) Em meu entendimento, as transações não haviam se completado antes da lavratura do Instrumento Particular de Quitação e das Escrituras Públicas. Por essa razão não houve o recolhimento do Imposto de Renda sobre o Ganho de Capital.”

Pelos elementos apresentados pelo sujeito passivo, bem como por Auxiliar S/A e Mário Bovi e, em consonância com o disposto no art. 4º da Lei nº 9.393/1996, a fiscalização entendeu que o contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural-ITR,

relativamente As Fazendas Invernada e Tijuco Preto, é o RECORRENTE, já que o mesmo as adquiriu em 05/09/2002 de Auxiliar S/A.

Sendo assim, o disposto no § 1º, item III do art. 6º da Lei nº 9.393/1996 obrigava o RECORRENTE a apresentar o DIAC, haja vista a ocorrência da transmissão, por alienação das fazendas e dos direitos a elas inerentes. Sendo que tal obrigação não foi cumprida pelo sujeito passivo.

A fiscalização verificou que as Declarações do ITR (DIAC/DIAT) dos Exercícios 2002 a 2006 foram apresentadas por Auxiliar S/A (fls. 107/130) e não pelo RECORRENTE, a quem caberia a obrigação acessória. Salientou, ainda, que as DITR dos Exercícios 2002, 2003 e 2004 foram apresentadas todas em 20/08/2004, ou seja, 40 (quarenta) dias antes da alienação das fazendas para o Sr. Mario Bovi, ocorrida em 1º/10/2004.

Assim, a fiscalização concluiu que o RECORRENTE adquiriu as propriedades rurais denominadas Fazendas Invernada e Tijuco Preto em 05/09/2002, pelo valor de R\$ 5.675.607,82, de Auxiliar S/A e as alienou, de forma parcelada, para Mário Bovi em 01/10/2004, por R\$ 15.930.000,00, e que o contribuinte não contestou a autenticidade dos contratos de compra e venda, assim como dos recibos das parcelas por ele recebidas. Ademais, o Sr. Mário Bovi consignou em sua Declaração de Bens e Direitos da DAA do Exercício 2005 a aquisição das propriedades rurais.

Portanto, ante a falta de apresentação, pelo RECORRENTE, do Diat do ano de aquisição (2002), a autoridade fiscal tomou como custo de aquisição e valor de alienação aqueles valores constantes dos respectivos documentos de aquisição e alienação, de acordo com o §2º do artigo 10, da IN SRF nº 84/2001.

Quando da apuração do ganho de capital, a fiscalização observou que os valores foram recebidos pelo RECORRENTE de forma parcelada e com reajuste. Tal situação é relevante, haja vista que os juros e reajuste de parcelas sujeitam-se ao recolhimento mensal do IRPF (carnê-leão) e não ao ganho de capital, conforme § 3º, do art. 19 da Instrução Normativa SRF no 84/2001. Segue, abaixo, trecho extraído do TVF (fls. 149/150):

“No caso em questão, apurou-se a ocorrência de reajuste das parcelas recebidas em 2006 e 2007, reajustes estes sujeitos ao carnê-leão, que deixou de ser recolhido, acarretando, desta forma, na aplicação da multa isolada acima especificada.

O reajuste de parcelas está previsto no parágrafo 2º, da cláusula 4a do Contrato por Instrumento Particular de Cessão de Direitos de Imóvel Rural e Outras Avencas, à fl. 17. O valor de cada parcela, com vencimentos em 01/10/2005, 01/10/2006 e 01/10/2007, era de R\$ 3.333.333,33.

De acordo com os recibos apresentados pelo adquirente Mário Bovi, às fls. 22 a 28, os pagamentos das parcelas ocorreram nas datas e valores abaixo discriminados. Vale ressaltar que as datas dos pagamentos das parcelas não coincidiram com as datas pré-estabelecidas no Contrato (01/10/2005, 01/10/2006 e 01/10/2007):

- R\$ 3.333.333,33 em 09/03/2005

- R\$ 3.660.649,31 em 19/04/2006

- R\$ 2.500.000,00 em 16/04/2007

- R\$ 380.000,00 em 07/05/2007

- R\$ 961.900,00 em 17/10/2007

Em relação à parcela de R\$ 3.660.649,31 recebida em 19/04/2006, R\$ 327.315,98 correspondem ao reajuste estabelecido em contrato (R\$ 3.660.649,31 - R\$ 3.333.333,33 = R\$ 327.315,98).

Quanto às parcelas recebidas no ano de 2007, elas totalizaram R\$ 3.841.900,00 (R\$ 2.500.000,00 + R\$ 380.000,00 + R\$ 961.900,00 = R\$ 3.841.900,00). Deste montante, R\$ 508.566,67 correspondem ao reajuste pactuado no contrato (R\$ 3.841.900,00 - R\$ 3.333.333,33 = R\$ 508.566,67).

A parcela correspondente aos reajustes recebidos em 2007 corresponde à fração de 0,132374 do montante recebido no ano ($508.566,67/3.841.900,00=0,132374$). Aplicando-se este percentual sobre cada parcela recebida em 2007, encontramos os valores correspondentes aos reajustes das parcelas sujeitos ao recolhimento do carnê-leão:

- parcela recebida em 16/04/2007: R\$ 2.500.000,00 x 0,132374 = R\$ 330.934,35

- parcela recebida em 07/05/2007: R\$ 380.000,00 x 0,132374 = R\$ 50.302,02

- parcela recebida em 17/10/2007: R\$ 961.900,00 x 0,132374 = R\$ 127.330,30"

Feitos os ajustes acima, a fiscalização deduziu, na apuração do ganho de capital, as parcelas correspondentes aos juros e correção, auferidos conforme acima demonstrado, e calculou o imposto de renda da seguinte forma:

Apuração do Ganho de Capital

Custo de aquisição-RS (A)	Valor de Alienação-RS (B)	Ganho de Capital 1 - RS (C=B-A)	% do ganho (D=C/B)
5.675.607,82	15.930.000,00	10.254.392,18	64,37

Alienação a Prazo – Diferimento da Tributação

Mês de recebimento	Valor Recebido (sem o reajuste)-E	% do Ganho - D	Ganhos de Capital 2 (F=E*D)	Imposto devido (G=F*15%)
abril/2006	3.333.333,33	64,37	2.145.666,66	321.849,99
abril/2007	2.169.065,65	64,37	1.396.227,56	209.434,13
maio/2007	329.697,98	64,37	212.226,59	31.833,98
outubro/2007	834.569,70	64,37	537.212,52	80.581,87

Verifico que não foi calculado o ganho de capital relativo à parcela de R\$ 3.333.333,33 recebida em 09/03/2005 nem sobre o valor de R\$ 5.930.000,00 recebido em 09/10/2004 no ato do contrato de alienação (fl. 25).

Da Multa Isolada

Durante a fiscalização, o RECORRENTE foi intimado a informar os valores recebidos, mês a mês, de pessoas físicas cujo montante de R\$ 31.500,00 constou de sua Declaração de Ajuste Anual do Exercício 2007 - Ano Calendário 2006. Em resposta, informou que: “os rendimentos tributáveis no valor total de R\$ 31.500,00, consignados em minha Declaração de Ajuste Anual, que corresponderam a R\$ 2.000,00 no período de janeiro a abril, R\$ 2.500,00 de maio a novembro e R\$ 6.000,00 no mês de dezembro do referido ano.” (fl. 106).

Em sua declaração relativa ao ano-calendário 2007, foram apresentados de forma discriminada (mês a mês) os rendimentos recebidos de pessoa física e o valor recolhido por carnê-leão (fl. 48).

Após pesquisa dos recolhimentos efetuados pelo RECORRENTE (fls. 90/91), a fiscalização verificou o que o valor do carnê-leão recolhido foi inferior ao imposto devido em alguns meses, conforme trecho abaixo transcrito extraído do TVF (fl. 150)

Para o cálculo do valor dos impostos complementares devidos (carne-leão), foram computados os rendimentos mensais informados pelo sujeito passivo, em suas Declarações de Ajuste Anual e resposta ao Termo de Reintimação Fiscal, recebidos de pessoas físicas. Considerou-se, também, os recolhimentos efetuados pelo sujeito passivo, os quais encontram-se na pesquisa juntada às fls. 83 e 84 [fls. 90/91] (código de recolhimento 0190):

(...)

Em relação ao ano-calendário 2006 observou-se que não houve recolhimento do carne-leão em relação aos rendimentos recebidos nos meses de janeiro a abril. Considerando que o sujeito passivo recebeu R\$ 2.000,00 naqueles meses, deveria ter ocorrido o recolhimento de R\$ 125,40 em relação a janeiro/2006 e R\$ 111,43, relativamente aos meses de fevereiro a abril/2006. Quanto a dezembro/2006, o sujeito passivo declarou ter recebido R\$ 6.000,00, gerando, desta forma, um imposto de R\$ 1.147,42, porém, recolheu apenas R\$ 186,43. Para os meses em questão, gerou-se a correspondente multa pelo não recolhimento do carne-leão.

A mesma situação pode ser observada no mês de dezembro/2007: o sujeito passivo informou o recolhimento do carne-leão no valor de R\$ 272,31, para um rendimento de R\$ 10.000,00. De acordo com a tabela progressiva para o cálculo do IRPF, o valor devido era R\$ 2.224,81. Portanto, sobre a diferença de R\$ 1.952,50 não recolhida, deve ser lançada a multa carne-leão no valor de R\$ 976,25.”

Ademais, tendo em vista os valores dos juros e correção das parcelas relativas à venda das Fazendas Invernada e Tijuco Preto (que não entraram na apuração do ganho de capital, conforme já exposto), a autoridade fiscal considerou tais valores no cálculo do imposto de renda mensal devido pelo RECORRENTE (vide tabela à fl. 150). Assim, apurou a multa isolada de 50% também sobre o imposto de renda relativo a esses mencionados valores, recebidos em abril/2006, abril/2007, maio/2007 e outubro/2007 (demonstrativo de apuração às fls. 137/138 e fl. 140).

A multa isolada resultou no montante total de R\$ 116.580,59 (R\$ 45.684,26 relativa a 2006 e R\$ 70.896,33 relativa a 2007).

Do Crime Contra a Ordem Tributária

A fiscalização afirmou que o RECORRENTE omitiu do fisco a aquisição dos imóveis rurais ocorrida no ano de 2002, bem como sua alienação em 2004, fazendo crer que eles foram adquiridos em setembro/2007 por R\$ 5.300.000,00 e alienados no mesmo ano, em outubro/2007, por R\$ 15.930.000,00, apresentando as escrituras que foram lavradas somente no ano de 2007.

Sobre o tema, colaciono trecho do TVF (fl. 152):

“A aquisição das Fazendas Invernada e Tijuco Preto, no município de Boa Esperança do Sul/SP, deixou de ser informada nas Declarações de Ajuste dos Exercícios 2003 a 2007 e a alienação nas Declarações dos Exercícios 2005 a 2007. Tal transação imobiliária somente constou da Declaração de Ajuste Anual do Exercício 2008.

Consoante Análise Contábil apresentada por Auxiliar S/A, no ano de 2002 o sujeito passivo deu um sinal de R\$ 300.000,00 pela aquisição das Fazendas Invernada e Tijuco Preto. No ano de 2003 efetuou pagamentos no total de R\$ 700.000,00. Analisando as Declarações de Ajuste dos Exercícios 2003 e 2004, cujas cópias encontram-se juntadas às fls. 30 a 35, temos que o sujeito passivo declarou ao fisco o recebimento de rendimentos tributáveis nos totais de R\$ 12.320,00 e R\$ 10.400,00, respectivamente. Não informou o recebimento de quaisquer outros rendimentos, quer seja isentos ou não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte ou dívidas. Tais rendimentos estão bem aquém dos valores pagos pela aquisição daquelas propriedades rurais.

Com esta conduta, deixou de se recolhido aos cofres públicos o Imposto de Renda incidente sobre o Ganho de Capital correspondente à alienação das fazendas Invernada e Tijuco Preto. Eximiu-se, ainda, o sujeito passivo do recolhimento do Imposto de Renda (Carne-leão) incidente sobre a correção monetária, com base nos índices de atualização da Caderneta de Poupança, sobre o saldo devedor de R\$ 10.000.000,00, divididos em 3 parcelas iguais de R\$ 3.333.333,33 com vencimento em 01/10/2005, 01/10/2006 e 01/10/2007, nos termos da cláusula 4ª

do Contrato por Instrumento Particular de Cessão de Direitos de Imóvel Rural e Outras Avenças.

A conduta do sujeito passivo, acima descrita, configura, em tese, Crime contra a Ordem Tributária tipificada no inciso I dos Artigos 10 e 2º da Lei nº 8.1370/90 acima transcritos.”

Neste sentido, entendeu que houve dolo do RECORRENTE quando este deixou “*de informar ao fisco a aquisição das propriedades rurais no ano-calendário de 2002, omitindo os pagamentos das parcelas no decorrer dos anos de 2002 a 2005, no montante de R\$ 5.675.607,82, aliado aos valores de rendimentos informados em suas Declarações de Ajuste Anual daqueles anos, bem inferiores àquelas parcelas:”*

Exercício	Rendimentos Informados na DAA	Valores das Parcelas
2003	R\$ 12.320,00	R\$ 300.000,00
2004	R\$ 10.400,00	R\$ 700.000,00
2005	R\$ 10.000,00	R\$ 2.316.387,98
2006	R\$ 15.000,00	R\$ 2.359.219,84

Portanto, aplicou a multa de ofício de 150%.

Impugnação

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 159/179 em 11/10/2010. A DRJ de origem assim resumiu as razões de defesa do RECORRENTE:

“DO GANHO DE CAPITAL — DECADÊNCIA

- como consta do próprio Termo de Verificação e Conclusão Fiscal, a data da ocorrência do fato gerador do ganho de capital — alienação dos imóveis rurais Fazenda Invernada e Tijuco Preto — foi 01/10/2004, sendo este o marco determinante, qualquer que seja a forma de pagamento do valor da alienação, sendo que a circunstância do parcelamento não transmuda a data de apuração do ganho de capital e conseqüentemente a de ocorrência do fato gerador;

- tendo a alienação ocorrido em 01/10/2004, no entender da fiscalização, não lhe assiste o direito de promover lançamento tributário como se a cada pagamento correspondesse a venda de uma fração dos aludidos imóveis (transcreve pergunta do Manual de Perguntas e Respostas — Imposto de renda pessoa física, da RFB, sobre alienação cujo contrato contém cláusula prevendo a rescisão por falta de pagamento);

- como a data do fato gerador foi 01/10/2004, como afirma a própria fiscalização e a ciência do lançamento se deu em 10/09/2010, decaiu o direito do Fisco de efetuar o lançamento, posto que decorrido mais de 05 anos, enquadrando-se o ganho de capital no artigo 150, §4º, do CTN, como já reconhecido por

copiosa jurisprudência administrativa (transcreve ementas do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e da Câmara Superior);

MULTA QUALIFICADA

- é sabido que qualquer circunstancia ensejadora da aplicação da penalidade de 150% deve estar minuciosamente caracterizada e justificada nos autos conforme a súmula 14 da Câmara Superior de Recursos Fiscais e diversos acórdãos do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (transcreve teor da súmula 14 e ementas);

- para enquadrar a conduta do sujeito passivo em evidente intuito de fraude, não basta apontar aquisições não declaradas ou mesmo pressupor omissão de receitas cujo reflexo tenha ocasionado a não apuração de tributos, sendo indispensável comprovar o propósito doloso e sua materialidade;

- a fiscalização fundamenta a elevação da penalidade no fato do sujeito passivo não ter informado ao Fisco a aquisição das propriedades rurais no ano-calendário de 2002, omitindo o pagamento das parcelas no decorrer dos anos de 2002 a 2005, sendo que tal circunstância caracteriza a prestação de declaração inexata, sujeita à multa de ofício de 75%;

- ademais, a acusação de dolo está ancorada em pretensa irregularidade da DIRPF/2003, ano-calendário de 2002, inexistindo vinculação com a transação posteriormente efetivada pelo contribuinte através do contrato firmado em 01/10/2004;

- por sua vez, o instrumento particular celebrado em 05/09/2002, entre a empresa Auxiliar S/A e o impugnante envolve cessão de crédito decorrente de arrematação dos mencionados imóveis, sendo que o mesmo não foi imitado na posse dos imóveis, ficando o negócio jurídico sujeito a condição suspensiva, assim, não tendo a posse dos imóveis não poderia informá-los na declaração de bens da DIRPF/2003;

- mesmo em 01/10/2004, data do contrato celebrado com o Sr. Mario Bovi, os embargos encontravam-se pendentes de julgamento, podendo a solução judicial interferir no aperfeiçoamento das transações;

- as declarações de ITR dos exercícios de 2003/2004/2005 e 2006 das propriedades foram apresentadas em nome da Companhia Agrícola e Industrial São Jorge, considerada, até então, titular da propriedade dos imóveis, não podendo ser atribuída ao impugnante a iniciativa de transmiti-las;

- inexistem, assim, elementos materiais comprobatórios do ilícito;

- por fim, a motivação para o agravamento da multa de ofício ao patamar de 150% não distingue qual a conduta atribuída ao

contribuinte, se sonegação, fraude ou conluio, sendo sabido que esses institutos não se confundem;

MULTA ISOLADA

- requer o afastamento da multa isolada alegando sua incompatibilidade com a multa de ofício.”

Da Decisão da DRJ

Quando do julgamento do caso, a DRJ em São Paulo/SP julgou procedente o lançamento (fls. 163/181). O acórdão proferido na ocasião possui a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2006, 2007

DECADÊNCIA.

Tratando-se de lançamento ex officio, a regra aplicável na contagem do prazo decadencial é a estatuída pelo art. 173, I, do Código Tributário Nacional, iniciando-se o prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

GANHO DE CAPITAL. FATO GERADOR. APURAÇÃO VENDA A PRAZO.

O fato gerador do ganho de Capital é a percepção de rendimentos oriundos da alienação de bens e direitos, sendo tributável a diferença positiva entre o valor da alienação e o custo de aquisição.

O ganho de capital, quando o valor da venda é recebido em parcelas, deve ser apurado como alienação A vista e o imposto deve ser pago de acordo com o recebimento das parcelas, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Configurada a existência de dolo, impõe-se ao infrator a aplicação da multa qualificada prevista na legislação de regência.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - SIMULTANEIDADE.

É cabível o lançamento da multa isolada sobre carnê leão não recolhido concomitante A multa de ofício sobre o imposto apurado de ofício na declaração inexata, porquanto são multas aplicáveis sobre bases de cálculo distintas e penalizam infrações diferentes.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EXTENSÃO.

As decisões administrativas não têm caráter de norma geral, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão àquela objeto da decisão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Nas razões do voto proferido na ocasião, a autoridade julgadora rebateu os argumentos do RECORRENTE e findou por manter o lançamento do crédito exigido.

O Recurso Voluntário

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 27/10/2011, conforme AR de fl. 201, apresentou o recurso voluntário de fls. 205/229 em 28/11/2011.

Em suas razões, praticamente reitera o alegado na Impugnação.

Apenas acrescenta outros argumentos sobre a data de ocorrência do ganho de capital nas alienações a prazo, colaciona Soluções de Consultas e afirma que “*o diferimento do pagamento do tributo em nada interfere na hipótese tributária ganho de capital, que terá seu fato gerador na data de alienação do bem*”. Assim, concluiu que houve a decadência do direito de lançar o importo, haja vista que a venda do imóvel ocorreu em 01/10/2004.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

PRELIMINAR

Decadência

Em princípio, analiso as questões relativas à decadência do crédito em cobrança. O RECORRENTE defende a aplicação da decadência, com fulcro no artigo 150 §4º, o CTN, a contar a partir da data de alienação do bem vendido de forma parcelada, independentemente da data de efetivo recebimento das parcelas. Assim, requereu a extinção do

crédito tributário, pois a alienação ocorreu em 01/10/2004 ao passo que o presente lançamento foi lavrado em 06/09/2010.

No entanto, entendo que não assiste razão ao RECORRENTE.

Primeiramente, para o bom emprego do instituto da decadência previsto no CTN é preciso verificar o *dies a quo* do prazo decadencial de 5 (cinco) anos aplicável ao caso: se é o estabelecido pelo art. 150, §4º ou pelo art. 173, I, ambos do CTN.

Em 12 de agosto de 2009, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial nº 973.733-SC (2007/0176994-0), com acórdão submetido ao regime do art. 543-C do antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), da relatoria do Ministro Luiz Fux, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL .ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. 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 inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele

em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

Portanto, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

Por ter sido sob a sistemática do art. 543-C do antigo CPC, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

No caso concreto, o imposto de renda lançado decorre de ganho de capital proveniente de venda a prazo de imóvel por parte do RECORRENTE no ano 2004 e o crédito tributário foi apurado sobre as parcelas por ele recebidas em abril/2006, abril/2007, maio/2007 e outubro/2007.

A autoridade fiscal expõe no TVF que o RECORRENTE não apurou o ganho de capital devido em decorrência da operação. Em resposta, durante a fiscalização, o RECORRENTE alegou que estaria isento do imposto de renda sobre o ganho de capital, ao afirmar que:

“Tratando-se de aquisição antes da entrega da DIAT e alienação posteriormente ao cumprimento dessa obrigação, a isenção do imposto sobre o ganho de capital tem amparo na Instrução Normativa nº 84/2001, em função do valor da terra nua ser o mesmo, tanto no ano da compra como no ano da venda. Esse entendimento vem manifestado pela Receita Federal desde 2002, como pode ser verificado nas respostas às Perguntas nºs 589 e 603, do Manual de Perguntas e Respostas — IRPF 2009, editado para o ano calendário de 2008.”

É notório que o RECORRENTE não promoveu o recolhimento, ainda que parcial, de tal exação. Sendo assim, no caso concreto, o prazo decadencial para constituir o crédito tributário é contado nos termos do art. 173, I, CTN, ou seja, conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, sendo certo que este corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, conforme decisão do STJ acima exposta.

Resta saber qual o exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado, visto tratar-se de venda a prazo.

O RECORRENTE apresentou a tese de que o momento da incidência tributária sobre o ganho de capital seria a data da alienação do bem e não a data de recebimento do valor da alienação. Argumenta que *“o critério material da regra-matriz de incidência tributária é o ganho de capital decorrente da alienação (...) e não decorrente do recebimento do valor da alienação, isto é, a legislação, considera como critério temporal da regra-matriz de incidência não o recebimento efetivo da moeda, mas a própria alienação, da qual decorra ganho de capital (...)”*.

Cita o art. 21 da Lei nº 8.981/95 e o art. 31 do IN nº 84/2001 para sustentar a ideia de que a incidência do tributo ocorre já no momento da alienação, ainda que a venda seja a prazo, diferindo-se tão-somente o pagamento do tributo devido.

Contudo, entendo que o RECORRENTE apresenta uma interpretação um pouco distorcida da regra-matriz de incidência tributária do imposto de renda.

A definição do conceito de renda é construída nos termos dos arts. 43 e 44 do CTN, que dispõem o seguinte:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

(...)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.”

Segundo Paulo de Barros Carvalho (*Direito Tributário: Linguagem e Método*. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 699), sobre o conceito de “renda”, prevalece no direito brasileiro a “teoria do acréscimo patrimonial”, segundo a qual o que interessa é o aumento do patrimônio líquido, sendo considerado como lucro tributável exatamente o acréscimo líquido verificado no patrimônio do contribuinte, durante período determinado, independentemente da origem das diferentes parcelas.

O mesmo autor leciona ainda que “*renda é, sempre e necessariamente, renda disponível, pelo que tributar renda indisponível importaria ultrapassar os limites postos pelo legislador do Código Tributário, para efeito de criar a regra-matriz da exação*” (*Direito Tributário: Linguagem e Método*. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 703).

Sendo assim, o que importa para o fato gerador do imposto de renda é o momento da disponibilidade da renda ao contribuinte. Ou seja, numa venda de bem a prazo, o fato gerador do imposto de renda ocorre no momento em que o contribuinte recebe as parcelas (dinheiro, título de crédito, etc.). Isto para evitar que seja tributado valor não disponibilizado ao contribuinte/alienante, na hipótese dele não vir a receber as parcelas da venda.

Sobre as a apuração do ganho de capital nas alienações a prazo, o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99 – Decreto nº 3.000/99) determina o seguinte:

“Art. 140. Nas alienações a prazo, o ganho de capital deverá ser apurado como venda à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver (Lei nº 7.713, de 1988, art. 21).

§ 1º Para efeito do disposto no caput, deverá ser calculada a relação percentual do ganho de capital sobre o valor de alienação que será aplicada sobre cada parcela recebida.”

Sobre o tema, a Instrução Normativa nº 84/2001 prevê o seguinte:

“Art. 31. Nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista e o imposto é pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

Parágrafo único. O imposto devido, relativo a cada parcela recebida, é apurado aplicando-se:

I - o percentual resultante da relação entre o ganho de capital total e valor total da alienação sobre o valor da parcela recebida;

II - a alíquota de quinze por cento sobre o valor apurado na forma do inciso I.”

A regra definida nos dispositivos acima transcritos tem por objetivo apenas elucidar como se dará a apuração do ganho de capital. Ou seja, a lei define que o ganho de

capital seja apurado no momento da alienação para calcular corretamente o custo de aquisição, o valor de alienação, aplicar os fatores de redução do ganho de capital (se cabíveis) incidentes à época da venda, etc. Sendo que o próprio art. 31 da IN nº 84/2001 é expresso ao afirmar que o imposto é devido periodicamente, na medida do recebimento dos valores (renda; disponibilidade) pelo contribuinte. Isso tudo para evitar que seja tributado o patrimônio do contribuinte (não-disponibilidade).

Conforme dito, a regra de apuração do ganho de capital na data de alienação também tem a função de identificar os corretos custos de aquisição e valor de alienação. Isto porque busca-se evitar uma situação como a levantada pelo RECORRENTE, que alegou (durante a fiscalização) estar isento do imposto de renda pois não teria havido ganho de capital, uma vez o imóvel foi adquirido antes da entrega da DIAT e alienado, no mesmo ano, após a entrega do referido documento (art. 10, inciso II, da IN nº 84/2001), situação, esta, que não espelha a realidade dos fatos.

Por esses e outros motivos é que há norma determinando seja o ganho de capital apurado na data da alienação do bem, mesmo que as parcelas do imposto sejam devidas periodicamente, na medida do recebimento dos valores pactuados.

Portanto, feitos esses esclarecimentos, os fatos gerados do imposto de renda decorrente do ganho de capital foram os meses de abril/2006, abril/2007, maio/2007 e outubro/2007. Conforme já exposto, no caso concreto, a contagem do prazo decadencial segue a regra estipulada pelo art. 173, I, do CTN (prazo conta-se do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible).

Seguindo tal regra, o *dies a quo* do prazo decadencial do fato gerador mais remoto (abril/2006) foi 01/01/2007, o que autoriza o lançamento do crédito tributário até 31/12/2011. Portanto, entendo que não estão extintos pela decadência quaisquer créditos objeto do presente lançamento, tendo em vista que o RECORRENTE tomou ciência do lançamento em 10/09/2010 (fl. 156).

MÉRITO

Da Multa Qualificada

O RECORRENTE defende o afastamento da multa qualificada pois, dentre outros argumentos, a circunstancia ensejadora da aplicação da penalidade qualificada não estaria minuciosamente caracterizada e justificada. Com isso, alegou não estar comprovado o seu propósito doloso.

Contudo, entendo que não merecem prosperar as razões do RECORRENTE.

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

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

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;

(...)

§ 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.”

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

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

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido 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 arts. 71 e 72.”

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo 44, da Lei 9.430/96, acima transcrito. Excepciona a regra a comprovação pela autoridade lançadora da conduta dolosa do contribuinte no cometimento da infração segundo as definições da Lei 4.502/64.

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

Na aplicação da multa qualificada, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que demonstrem de forma irrefutável a existência destes dois elementos formadores do dolo, elemento subjetivo dos tipos relacionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502 de 30 de novembro de 1964 os quais o §1º, do artigo 44, da Lei 9.430 de 1995 faz remissão. É, pois, esta comprovação nos autos requisito de legalidade para aplicação da multa na sua forma qualificada.

No caso concreto, entendo que a autoridade lançadora demonstrou, no Termo de Verificação Fiscal, a atitude dolosa do RECORRENTE de tentar impedir o conhecimento, pelo Fisco, da ocorrência do ganho de capital auferido.

Primeiro, quando da aquisição do bem alienado (em 05/09/2002), a fiscalização apurou que o RECORRENTE fez vultuosos pagamentos à Auxiliar S/A no decorrer dos anos 2002 a 2005, conforme documento contábil apresentado por esta empresa à autoridade fiscal (fl. 15):

ANÁLISE CONTÁBIL 2008		EMPRESA
N. CONTA 2.1.1.06.04		AUXILIAR S/A
		NOME DA CONTA ADTO DE CLIENTES JOSE HAMILTON LAJARA
DATA	HISTÓRICO	
31/12/03	SALDO CF BALANÇO	
	DECOMPOSIÇÃO:	
	REC. VENDA DA FAZENDA	
05/09/02	SINAL VDA. FAZ TIJUCO PRETO E INVERNADA	300.000,00
16/01/03	FAZ. TIJUCO PRETO/INVERNADA	450.000,00
17/01/03	FAZ. TIJUCO PRETO/INVERNADA	250.000,00
16/03/04	FAZ. TIJUCO PRETO/INVERNADA - PC.01/04	200.000,00
17/03/04	FAZ. TIJUCO PRETO/INVERNADA - PC.01/04	350.000,00
18/03/04	FAZ. TIJUCO PRETO/INVERNADA - PC.01/04	250.000,00
22/03/04	FAZ. TIJUCO PRETO/INVERNADA - PC.01/04	319.749,53
23/09/04	FAZ. TIJUCO PRETO/INVERNADA - PC.02/04	550.000,00
24/09/04	FAZ. TIJUCO PRETO/INVERNADA - PC.02/04	600.000,00
24/09/04	FAZ. TIJUCO PRETO/INVERNADA - PC.02/04	46.638,45
23/02/05	FAZ. TIJUCO PRETO/INVERNADA - PC.03/04	900.000,00
23/03/05	FAZ. TIJUCO PRETO/INVERNADA - PC.03/04	300.000,00
08/04/05	FAZ. TIJUCO PRETO/INVERNADA - PC.04/04	1.093.000,00
12/12/05	FAZ. TIJUCO PRETO/INVERNADA - PC.04/04	159.219,84
24/07/08	BX ADTO CF ESCRITURA DE COMPRA E VENDA	(5.675.607,82)

Importante esclarecer que, quando intimado para se pronunciar a respeito do referido documento, o RECORRENTE afirmou o seguinte:

“Todavia, não é possível convalidar o "Doc.3 Análise Contábil 208 elaborado por Auxiliar S/A", pois os lançamentos nele estampados podem conter outros equívocos de datas, a exemplo daquele registrado em 24/07/08, cujo histórico 'BX ADTO CF ESCRITURA DE COMPRA E VENDA", corresponde a evento ocorrido em 05/10/2007, quase um ano antes. Esse fato coloca sob suspeita a exatidão das datas concernentes aos demais lançamentos, o que estou buscando desvendar.”

Contudo, não trouxe aos autos qualquer prova idônea capaz de refutar as informações trazidas pela Auxiliar S/A, limitando-se a desqualificar o documento em razão da data em que a empresa baixou a conta em sua contabilidade, o que, no meu entendimento, não pode servir como motivo para afastar a apreciação do documento.

Neste sentido, a autoridade lançadora observou, por exemplo, que nas Declarações de Ajuste dos anos-calendário 2002 e 2003 (fls. 33/38), o RECORRENTE informou ter recebido rendimentos tributáveis nos totais de R\$ 12.320,00 e R\$ 10.400,00, respectivamente. Ademais, não declarou o recebimento de quaisquer outros rendimentos, quer seja isentos ou não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, ou ainda dívidas, de modo a fazer frente aos pagamentos referentes à aquisição do bem imóvel.

No TVF, a autoridade lançadora esclareceu que “o dolo encontra-se configurado no fato de o sujeito passivo deixar de informar ao fisco a aquisição das

propriedades rurais no ano-calendário de 2002, omitindo os pagamentos das parcelas no decorrer dos anos de 2002 a 2005, no montante de R\$ 5.675.607,82, aliado aos valores de rendimentos informados em suas Declarações de Ajuste Anual daqueles anos, bem inferiores àquelas parcelas.”

Exercício	Rendimentos Informados na DAA	Valores das Parcelas
2003	R\$ 12.320,00	R\$ 300.000,00
2004	R\$ 10.400,00	R\$ 700.000,00
2005	R\$ 10.000,00	R\$ 2.316.387,98
2006	R\$ 15.000,00	R\$ 2.359.219,84

No ano em que alienou o imóvel ao Sr. Mario Bovi (ano-calendário 2004), o RECORRENTE também nada informou em sua declaração de ajuste (fls. 39/41), ao passo que o Sr. Mário Bovi declarou a aquisição da Fazenda pelo valor de R\$ 15.930.000,00, sendo que naquele ano pagou o sinal de R\$ 5.930.000,00, conforme trecho de sua Declaração de Bens e Direitos demonstrado pela autoridade fiscal (fl. 148).

Ademais, o Sr. Mario Bovi apresentou diversos recibos referentes aos valores pagos pela aquisição da Fazenda, todos assinados pelo RECORRENTE (fls. 25/31). Durante a ação fiscal, o RECORRENTE afirmou que nada tinha a contestar em relação a tais recibos.

Ocorre que o RECORRENTE não fez qualquer declaração de tais recebimentos, exceto em sua DAA relativa ao ano-calendário 2007, quando informou ter recebido o valor R\$ 10.634.508,00 o qual seria isento (fls. 48/54).

Ora, da exposição dos fatos acima, resta evidente que o RECORRENTE omitiu do Fisco dados relevantes envolvendo a aquisição da Fazenda, assim como dados relativos à alienação do mesmo bem.

Em sua primeira resposta à fiscalização (fls. 58/85), acostou aos autos as escrituras relativas à compra e à venda do bem, ambas datadas de 2007, ao passo que demonstrou conhecimento da legislação tributária quando afirmou o seguinte:

“Tratando-se de aquisição antes da entrega da DIAT e alienação posteriormente ao cumprimento dessa obrigação, a isenção do imposto sobre o ganho de capital tem amparo na Instrução Normativa nº 84/2001, em função do valor da terra nua ser o mesmo, tanto no ano da compra como no ano da venda. Esse entendimento vem manifestado pela Receita Federal desde 2002, como pode ser verificado nas respostas às Perguntas nºs 589 e 603, do Manual de Perguntas e Respostas — IRPF 2009, editado para o ano calendário de 2008.”

O RECORRENTE tinha conhecimento da hipótese de inexistência de ganho de capital prevista no art. 10, §1º, II, da IN nº 84/2001. Neste sentido, o conjunto probatório dos autos converge para o entendimento de que o RECORRENTE agiu dolosamente para omitir a ocorrência do fato gerador, e apenas informou a ocorrência da operação quando verificou a possibilidade de não apurar o ganho de capital, com arrimo no art. 10, §1º, II, da IN nº 84/2001.

Ou seja, pode-se constatar que a atitude do RECORRENTE se enquadra no art. 71 da Lei nº 4.502/64, pois tentou impedir que o Fisco tivesse conhecimento tanto da ocorrência do fato gerador como também das suas condições, na medida que, apesar de possuir rendimentos suficientes para adquirir o bem imóvel, não fez constar tais rendimentos em sua declaração de ajuste.

Em sua defesa, o RECORRENTE afirma que o negócio envolvendo a aquisição do bem imóvel estava sujeito a condição suspensiva, uma vez que a empresa Auxiliar S/A havia adquirido tais bens nos autos de Ação de Execução. No entanto, não apresentou nos autos qualquer prova de sua alegação. Ademais, mesmo que houvesse a condição suspensiva mencionada, tal fato não acobertaria a atitude dolosa do RECORRENTE de deixar de informar em suas Declarações de Ajustes a real condição de seus rendimentos.

Portanto, entendo que restou comprovado o intuito doloso do RECORRENTE, de modo que deve ser mantida a multa de 150%.

Da Multa Isolada

O RECORRENTE requer o afastamento da multa isolada sob o argumento de que ela seria incompatível com a multa de ofício.

No entanto, também não merece prosperar esse argumento do RECORRENTE.

A multa isolada de 50% lançada em desfavor do RECORRENTE teve sua origem no art. 44, II, “a”, da Lei nº 9.430/96:

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

(...)

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

Por sua vez, o art. 8º da Lei nº 7.713/88 disciplina o seguinte:

Art. 8º Fica sujeito ao pagamento do imposto de renda, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei, a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País.

§ 1º O disposto neste artigo se aplica, também, aos emolumentos e custas dos serventuários da justiça, como tabeliães, notários,

oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos.

§ 2º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao da percepção dos rendimentos.”

Ou seja, ao auferir rendimentos de outra pessoa física que não tenham sido tributados na fonte, o contribuinte deve apurar e pagar o imposto de renda mensalmente, mediante carnê-leão.

Assim, mesmo que não seja apurado imposto a pagar no final do ano (quando da elaboração da declaração de ajuste), o contribuinte fica sujeito à multa isolada de 50% do valor do imposto que deixou de ser pago à época, como forma de penalidade pelo não recolhimento do tributo no período correto.

No que diz respeito aos reajustes das parcelas quando da alienação de bens, a IN nº 84/2001 afasta tais valores da tributação do ganho de capital, quando esclarece que referidos ganhos devem ser tributados mediante carnê-leão:

“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.”

Portanto, deveria o RECORRENTE ter apurado e recolhido o valor do imposto de renda decorrente dos reajustes das parcelas recebidas em abril/2006, abril/2007, maio/2007 e outubro/2007, além de ter recolhido o valor correto do imposto incidente sobre os rendimentos auferidos (e declarados) em outros meses, conforme apontado pela fiscalização à fl. 150 (foi constatado que, apesar de ter declarado o recebimento de valores mensais, o RECORRENTE não recolheu o valor correto do imposto de renda correspondente a jan/2006, fev/2006, março/2006, abril/2006, dez/2006 e dez/2007).

Ao contrário do que defende o RECORRENTE, a multa isolada de 50% não é incompatível com a multa de ofício. Já resta esclarecido acima que a multa isolada decorre do não recolhimento do valor do tributo na época própria (ou seja, é aplicada mesmo que, ao final do ano, não tenha sido apurado imposto de renda a pagar pelo contribuinte). Já a multa de ofício, por sua vez, tem sua aplicação decorrente da ausência de recolhimento do imposto de renda e é devida quando a autoridade fiscal realiza, de ofício, a apuração do imposto devido pelo contribuinte (ou seja, ela somente é aplicada quando o contribuinte deixa de recolher o tributo).

Esclareça-se que, no caso concreto, ao contrário do que alega o RECORRENTE, as multas não incidem sobre o mesmo evento jurídico.

A multa de ofício (aplicada na alíquota qualificada de 150%) foi lançada sobre o ganho de capital que deixou de ser pago pelo RECORRENTE nos meses de abril/2006, abril/2007, maio/2007 e outubro/2007, conforme quadros abaixo extraídos do TVF (fl. 151):

Apuração do Ganho de Capital

Custo de aquisição-R\$ (A)	Valor de Alienação-R\$ (B)	Ganho de Capital 1 - R\$ (C=B-A)	% do ganho (D=C/B)
5.675.607,82	15.930.000,00	10.254.392,18	64,37

Alienação a Prazo – Diferimento da Tributação

Mês de recebimento	Valor Recebido (sem o reajuste)-E	% do Ganho - D	Ganhos de Capital 2 (F=E*D)	Imposto devido (G=F*15%)
abril/2006	3.333.333,33	64,37	2.145.666,66	321.849,99
abril/2007	2.169.065,65	64,37	1.396.227,56	209.434,13
maio/2007	329.697,98	64,37	212.226,59	31.833,98
outubro/2007	834.569,70	64,37	537.212,52	80.581,87

Já a multa isolada de 50% foi aplicada sobre a diferença decorrente dos reajustes das parcelas recebidas pelo RECORRENTE. A fiscalização apurou que tais reajustes foram de R\$ 327.315,98 em abril/2006 e de R\$ 508.566,67 dividido em três períodos (abril/2007, maio/2007 e outubro/2007), conforme detalha o TVF (fls. 149/150):

Em relação à parcela de R\$ 3.660.649,31 recebida em 19/04/2006, R\$ 327.315,98 correspondem ao reajuste estabelecido em contrato (R\$ 3.660.649,31 - R\$ 3.333.333,33 = R\$ 327.315,98).

Quanto às parcelas recebidas no ano de 2007, elas totalizaram R\$ 3.841.900,00 (R\$ 2.500.000,00 + R\$ 380.000,00 + R\$ 961.900,00 = R\$ 3.841.900,00). Deste montante, R\$ 508.566,67 correspondem ao reajuste pactuado no contrato (R\$ 3.841.900,00 - R\$ 3.333.333,33 = R\$ 508.566,67).

A parcela correspondente aos reajustes recebidos em 2007 corresponde à fração de 0,132374 do montante recebido no ano (508.566,67/3.841.900,00=0,132374). Aplicando-se este percentual sobre cada parcela recebida em 2007, encontramos os valores correspondentes aos reajustes das parcelas sujeitos ao recolhimento do carnê-leão:

- parcela recebida em 16/04/2007: R\$ 2.500.000,00 x 0,132374 = R\$ 330.934,35

- parcela recebida em 07/05/2007: R\$ 380.000,00 x 0,132374 = R\$ 50.302,02

- parcela recebida em 17/10/2007: R\$ 961.900,00 x 0,132374 = R\$ 127.330,30”

Ou seja, é evidente que as multas de 150% e de 50% não foram calculadas sobre a mesma base. Portanto, não houve *bis in idem*, como alega o RECORRENTE.

Ambas as penalidades não se confundem. No entanto, a jurisprudência do CARF vem afastando a aplicação concomitante das multas quando for constatada a incidência das duas sobre uma mesma base. Em uma situação hipotética, seria como se houvesse a aplicação da multa de ofício para a cobrança de imposto que deixou de ser recolhido e, ao mesmo tempo, a aplicação da multa isolada pelo fato de o imposto não ter sido recolhido no mês correto.

Contudo, conforme já exposto, esta não é a situação dos autos, pois a base de incidência das penalidades são valores diferentes.

Ademais, a atividade da fiscalização é vinculada, nos termos do art. 142 do CTN, tendo o auditor o dever de efetuar o lançamento caso verifique imprecisão no recolhimento do contribuinte, sob pena de responsabilidade funcional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Sendo assim, ao observar afronta à legislação fiscal, a autoridade lançadora passou a ter o poder-dever de efetuar o lançamento tributário para a cobrança do crédito, além das penalidades cabíveis.

Portanto, não há razão para afastar a aplicação da multa isolada de 50%.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, mantendo o lançamento de imposto de renda, pelas razões acima expostas.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Processo nº 15889.000219/2010-18
Acórdão n.º **2201-004.136**

S2-C2T1
Fl. 260
