ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19515.005476/2009-10

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

Processo nº	19515.005476/2009-10
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2402-006.090 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	3 de abril de 2018
Matéria	IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS - IRPF
Recorrente	PEDRO BASILE
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração.

DESAPROPRIAÇÃO POR UTILIDADE PÚBLICA. INEXISTÊNCIA DE GANHO DE CAPITAL.

Não incide imposto de renda sobre as verbas advindas de desapropriação por utilidade pública, as quais, dado o seu caráter indenizatório, não representam acréscimo patrimonial. Decisão do STJ no REsp nº 1.116.460/SP, proferida sob o rito do art. 543-C DO CPC.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece no recurso voluntário de matéria que não tenha sido objeto de impugnação.

ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONDIÇÃO SUSPENSIVA. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. IMPLEMENTO DA CONDIÇÃO.

Na alienação de bens e direitos decorrente de contrato celebrado sob condição suspensiva, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação tributária com o implemento da condição.

ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS HAVIDOS POR HERANÇA ATÉ 31/12/1988. GANHO DE CAPITAL. PERCENTUAL DE REDUÇÃO. ANO DA ABERTURA DA SUCESSÃO.

No caso de imóveis havidos por herança ou legado, cuja abertura da sucessão tenha ocorrido até 31/12/1988, a redução percentual se reporta ao ano da

abertura da sucessão (óbito), mesmo que a avaliação e partilha ocorram em anos posteriores.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE A PARTIR DO ADVENTO DA MP 351/2007.

Após o advento da MP nº 351/2007, é aplicável a multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 em concomitância com a multa de ofício sobre diferenças no IRPF apurada em procedimento fiscal.

INAPLICABILIDADE DA MULTA DE OFÍCIO EM FACE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO NÃO CONFISCO, DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA.

A multa de ofício encontra previsão expressa no inciso I e no § 3º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sendo improcedente a alegação quanto à sua ilegalidade.

Não é lícito aos órgãos de julgamento administrativos afastarem multa imposta por descumprimento da legislação tributária sob o argumento de que seria de valor confiscatório, desproporcional ou desarrazoado, pois, admitir ao julgador administrativo tal análise equivaleria invadir competência exclusiva do Poder Judiciário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso para, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial para afastar a tributação em relação aos imóveis situados no bairro de Embu-Mirim em Embu/SP e na Rua David Bem Gurion, Butantã, São Paulo/SP e estabelecer a aplicação do percentual de redução de 75% para a apuração do ganho de capital em relação aos lotes do terreno localizado no Jardim Record - Gleba C - Taboão da Serra/SP.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho, Presidente e Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ronnie Soares Anderson, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Gregorio Rechmann Junior, Luis Henrique Dias Lima, e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I – DRJ/RJ1 (fls. 834/845), que julgou procedente Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF (fls. 755/765), relativo aos anos-calendário 2005 a 2009 / exercícios 2006 e 2010, em virtude de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas e jurídicas, omissão de rendimentos decorrentes da alienação de bens e direitos e falta de recolhimento de IRPF devido a título de carnê-leão.

Por retratar as razões contidas na impugnação, reproduz-se trechos correspondentes do Acórdão 12-61.777 da 18ª Turma da DRJ/RJ1:

> **Auto de Infração**
>
> Após a ciência do lançamento o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 768 a 797, alegando, em síntese, que:
>
> 1. A impugnação é tempestiva e faz uma síntese do procedimento fiscal.
>
> 2. O lançamento seria nulo devido ao descumprimento de formalidades relacionadas ao prazo de duração do MPF e ao período de apuração fixado.
>
> 3. Para corroborar os seus argumentos de defesa, cita diversos entendimentos doutrinários, decisões administrativas e judiciais.
>
> 4. O seu imóvel não deveria sofrer incidência do imposto de renda, pois a verba recebida se trataria de desapropriação, tendo a citada verba natureza indenizatória, de acordo com a Constituição.
>
> 5. Seria descabida a autuação sobre os imóveis alienados em 2005, pois não teria auferido efetivamente os valores a eles referentes, tendo realizado várias permutas e negociações em diversas etapas. O fato gerador do imposto é o momento da alienação, porém, o pagamento somente ocorrerá quando do efetivo recebimento. A fiscalização teria equivocadamente considerado todos os valores recebidos em 2005.
>
> 6. Caberia ser aplicada a redução do ganho de capital prevista nos arts. 39 e 40 da Lei nº 11.196/05 e na IN SRF nº 599/05 para o imóvel da Rua David Ben Gurion, Butantã, São Paulo, já que a parte ideal pertencente ao contribuinte foi compromissada em 17/01/2005, mas apenas em 23/05/08 é que foi outorgada a escritura definitiva e a posse foi transmitida em favor da Sandalo/Rossi.
>
> 7. A data de aquisição dos imóveis constituídos pelos lotes de terrenos Jardim Record - Gleba C - Taboão da Serra estaria errada, ficando o cálculo maculado e com impossível compreensão, já que um ou dois anos influenciam no ganho de capital e suas reduções. O Fisco considerou a data do registro de imóvel, 02/05/77, quando o correto seria a data de óbito da genitora, 17/12/74 ou a data do transito em julgado da sentença da partilha (arrolamento encerrado em 04/05/76).

8. A multa de 75% teria caráter confiscatório, conforme explanado em sua peça defensória.

9. Pede o cancelamento do lançamento junto com a multa e protesta pela juntada posterior de provas e realização de perícias.

A DRJ/RJ1 considerou o lançamento procedente, conforme se depreende da ementa da decisão recorrida:

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO.*
>
> *Não compete à Delegacia de Julgamento analisar suposta falha funcional por parte do agente fiscal. As normas sobre o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF tratam da execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, não possuindo o condão de restringir a competência do AFRFB designado para fins de constituição do crédito tributário. Então, a alegada extrapolação do prazo do MPF e a hipótese de fiscalização além dos limites apontados no MPF não acarretam a nulidade do lançamento.*
>
> *Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há como acatar a tese de nulidade do lançamento.*
>
> *OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA FÍSICA E JURÍDICA.*
>
> *Os juros recebidos de pessoa física pelo alienante do imóvel, está sujeito ao carnê-leão, sendo uma antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual. Aqueles auferidos de pessoa jurídica devem ser oferecidos à tributação na declaração de ajuste anual.*
>
> *OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS.*
>
> *O custo do imóvel é aquele apontado na Escritura Pública. A sua majoração está condicionada a comprovação de benfeitorias. Somente não será levada em conta a Escritura caso exista documentação hábil que demonstre de fato que os dados nela descritos não refletiria a realidade dos fatos. A desapropriação para construção de casas populares não está isenta do imposto. Somente são permitidas as reduções de ganho de capital em conformidade com a norma legal. Tendo sido alterada a configuração do terreno, gerando uma nova matrícula de imóvel, cabe ser considerada como data de aquisição aquela apontada no registro da nova matrícula.*
>
> *MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ- LEÃO. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.*
>
> *Tais penalidades estão previstas na legislação tributária e devem ser aplicadas nos moldes em que a norma legal determina. Não*

há nenhuma ilegalidade ao ser lançada as duas multas no auto de infração, tendo em vista que o fato gerador e a base de cálculo dessas penalidades são completamente distintos.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aplicam a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

CITAÇÕES DOUTRINÁRIAS NA IMPUGNAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa apreciar alegações mediante juízos subjetivos, uma vez que a atividade administrativa deve ser exercida de forma plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional.

PEDIDO DE PERÍCIA.

Indefere-se o pedido de quando a realização do mesmo se revele prescindível para que a autoridade julgadora possa formar a sua convicção.

PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO.

A vedação quanto à instituição de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador e não ao aplicador da lei.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Em sede de recurso voluntário, o contribuinte repisa argumentos trazidos na peça impugnatória, solicita a concessão de efeito suspensivo com declaração de inexigibilidade do débito e contesta a decisão da DRJ/RJ1.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, Relator

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Com relação ao pedido de concessão de efeito suspensivo do recurso voluntário, há que se esclarecer que isso decorre de previsão expressa em lei e é aplicável às matérias para as quais o sujeito passivo tenha interposto recurso na esfera administrativa. De todo modo, não se tem notícias de que a Secretaria da Receita Federal do Brasil tenha efetuado cobranças em relação aos tributos em litígio, não havendo o que se decidir quanto a esse tema.

Nulidade do Lançamento pelo Descumprimento de Formalidades quanto ao Prazo de Duração da Fiscalização e ao Período de Apuração Fixado

O recorrente aponta supostos vícios nos procedimentos de fiscalização em razão do descumprimento de normas relativas ao Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, em especial quanto ao prazo de duração da fiscalização e ao período de apuração fixado no referido documento.

Sem olvidar que o Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.90.00-2008-06966-1 (fl. 2) registra inúmeras prorrogações de prazo para a conclusão do procedimento fiscal, além da extensão do período fiscalizado, o fato é que o MPF é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte, o que implica dizer que eventuais irregularidades relacionadas ao seu vencimento ou mesmo ao período fiscalizado não constituem, por si só, causa de nulidade do lançamento.

Estando o contribuinte regulamente intimado do procedimento fiscal, como ocorreu no presente caso, não há que se falar em vício de forma se foram seguidas as disposições legais pertinentes à lavratura do auto de infração, contidas no art. 142 da Lei nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN) e no art.10 do Decreto nº 70.235/1972.

Assim, tendo o Auditor Fiscal competência outorgada por lei para fiscalizar e constituir o crédito tributário pelo lançamento, eventuais omissões ou incorreções no MPF não são causa de nulidade do auto de infração.

Ao revés do imagina o recorrente, a jurisprudência desta Corte Administrativa tem se consolidado no sentido aqui exposto, exemplo disso é a decisão unânime, consubstanciada no Acórdão nº 9202-003.956, de 22/04/2016, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, assim ementada:

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF*
>
> *Exercício: 2000, 2001*

> *VÍCIOS DO MPF NÃO GERAM NULIDADE DO LANÇAMENTO.*
>
> *As normas que regulamentam a emissão de mandado de procedimento fiscal MPF, dizem respeito ao controle interno das atividades da Secretaria da Receita Federal, portanto, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento. Recurso Especial negado.*

Logo, irrelevantes os argumentos sobre irregularidades no procedimento fiscal, cabendo afastar a preliminar.

Não Incidência do IRPF sobre os Valores Recebidos a Título de Indenização por Desapropriação

Extrai-se do Termo de Verificação Fiscal – TVF (trecho relativo às fls. 717/720) que o lançamento foi também efetuado em decorrência de ganho de capital pela desapropriação de terreno localizado em Embu/SP, pelo governo do Estado de São Paulo (por intermédio da Companhia de Desenvolvimento Habitacional e Urbano do Estado de São Paulo – CDHU, nos autos do processo n° 176.01.1997.003275-9, da 2° Vara Distrital da Comarca de Embu). Ainda segundo o TVF, "*a desapropriação (...) não está contemplada pela isenção de impostos federais, estaduais e municipais prevista no § 5° do art. 184 da Constituição Federal de 1988, visto que o terreno foi destinado à implantação de programa habitacional para as famílias de baixa renda e não à reforma agrária*".

A despeito do entendimento exarado pela autoridade autuante, no qual foi acompanhada pela instância julgadora *a quo*, essa questão restou superada com a apreciação da matéria por parte da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no REsp nº 1.116.460/SP, julgado em 9/12/2009, em sede de recurso repetitivo (art. 543-C do Código de Processo Civil).

A ementa do acórdão relativo ao citado Recurso Especial, cuja transcrição se faz imperiosa, resume as conclusões daquela Corte:

> *TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543C, DO CPC. IMPOSTO DE RENDA. INDENIZAÇÃO DECORRENTE DE DESAPROPRIAÇÃO. VERBA INDENIZATÓRIA. NÃO-INCIDÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.*
>
> *1. A incidência do imposto de renda tem como fato gerador o acréscimo patrimonial (art. 43, do CTN), sendo, por isso, imperioso perscrutar a natureza jurídica da verba percebida, a fim de verificar se há efetivamente a criação de riqueza nova: a) se indenizatória, que, via de regra, não retrata hipótese de incidência da exação; ou b) se remuneratória, ensejando a tributação. Isto porque a tributação ocorre sobre signos presuntivos de capacidade econômica, sendo a obtenção de renda e proventos de qualquer natureza um deles.*
>
> *2. Com efeito, a Constituição Federal, em seu art. 5º, assim disciplina o instituto da desapropriação:*
>
> *"XXIV a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social,*

mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;"

3. Destarte, a interpretação mais consentânea com o comando emanado da Carta Maior é no sentido de que a indenização decorrente de desapropriação não encerra ganho de capital, porquanto a propriedade é transferida ao poder público por valor justo e determinado pela justiça a título de indenização, não ensejando lucro, mas mera reposição do valor do bem expropriado.

4. "Representação. Arguição de Inconstitucionalidade parcial do inciso ii, do parágrafo 2., do art. 1., do Decreto-lei Federal n.1641, de 7.12.1978, que inclui a desapropriação entre as modalidades de alienação de imóveis, suscetíveis de gerar lucro a pessoa física e, assim, rendimento tributável pelo imposto de renda. Não há, na desapropriação, transferência da propriedade, por qualquer negócio jurídico de direito privado. Não sucede, aí, venda do bem ao poder expropriante. Não se configura, outrossim, a noção de preço, como contraprestação pretendida pelo proprietário, 'modo privato'. O 'quantum' auferido pelo titular da propriedade expropriada é, tão-só, forma de reposição, em seu patrimônio, do justo valor do bem, que perdeu, por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social. Tal o sentido da 'justa indenização' prevista na Constituição (art. 153, parágrafo 22). Não pode, assim, ser reduzida a justa indenização pela incidência do imposto de renda.Representação procedente, para declarar a inconstitucionalidade da expressão 'desapropriação', contida no art. 1., parágrafo 2., inciso ii, do decreto-lei n. 1641/78. (Rp 1260, Relator(a): Min. NÉRI DA SILVEIRA, TRIBUNAL PLENO, julgado em 13/08/1987, DJ 18111988)

4. In casu*, a ora recorrida percebeu verba decorrente de indenização oriunda de ato expropriatório, o que, manifestamente, consubstancia verba indenizatória, razão pela qual é infensa à incidência do imposto sobre a renda.*

5. Deveras, ***a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido da não-incidência da exação sobre as verbas auferidas a título de indenização advinda de desapropriação, seja por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social, porquanto não representam acréscimo patrimonial.***

6. Precedentes: AgRg no Ag 934.006/SP, Rel. Ministro CARLOS FERNANDO MATHIAS, DJ 06.03.2008; REsp 799.434/CE, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, DJ 31.05.2007; REsp 674.959/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, DJ 20/03/2006; REsp 673273/AL, Rel. Ministro LUIZ FUX, DJ 02.05.2005; REsp 156.772/RJ, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ 04/05/98; REsp 118.534/RS, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJ 19/12/1997.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art.543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (grifei)

A tese jurídica firmada no precedente em questão é de observância obrigatória para este Colegiado, por força do disposto na alínea "b" do inciso II do § 1º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Além disso, a Súmula CARF nº 42, também de observância obrigatória no âmbito deste Conselho, estabelece:

> ***Súmula CARF nº 42****: Não incide o imposto sobre a renda das pessoas físicas sobre os valores recebidos a título de indenização por desapropriação.*

A esse respeito, a própria Receita Federal do Brasil vem acatando o entendimento consubstanciado na decisão do STJ, consoante se verifica da Solução de Consulta Cosit nº 105, de 7 de abril de 2014 (Diário Oficial da União de 22/4/2014). Senão vejamos o que consta da ementa de referida Solução de Consulta:

> *Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF*
>
> *DESAPROPRIAÇÃO. INTERESSE PÚBLICO. GANHO DE CAPITAL. NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO ESPECIAL Nº 1.116.460/SP. REFORMA A SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 54 – COSIT, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2013.*
>
> *O Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao julgar o Recurso Especial nº 1.116.460/SP, no âmbito da sistemática do art. 543C do Código de Processo Civil (CPC), entendeu que a indenização decorrente de desapropriação não encerra ganho de capital, tendo-se em vista que a propriedade é transferida ao Poder Público por valor justo e determinado pela Justiça a título de indenização, não ensejando lucro, mas mera reposição do valor do bem expropriado. Afastou-se, portanto, a incidência do imposto sobre a renda sobre as verbas auferidas a título de indenização advinda de desapropriação, seja por utilidade pública ou por interesse social.*
>
> *Em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, e na Nota PGFN/CRJ nº 1.114, de 2012, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) encontra-se vinculada ao referido entendimento. Dispositivos Legais: Lei nº 10.522, 19 de julho de 2002 de 2002, art. 19; Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014; Nota PGFN/CRJ nº 1.114, de 2012.*

Resta por conseguinte insubsistente a autuação em relação ao imóvel situado no bairro de Embu-Mirim em Embu/SP, por se tratar de crédito tributário amparado na constatação de ganho de capital quando da percepção de valores decorrentes de desapropriação por utilidade pública, devendo ser o recurso provido nessa parte.

Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica.

Ainda a respeito do indigitado imóvel, houve também o lançamento relativo a parcela recebida a título de juros, no valor de R$ 24.500,82, a qual foi lançada de forma apartada, como "omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica no ano-calendário 2005". Aqui é necessário fazer um reparo pontual no que restou gravado no acórdão fustigado, os R$ 47.990,61, recebidos no mês de outubro de 2006 (objeto de lançamento não questionado no recurso voluntário), correspondem a juros recebidos pelo contribuinte da empresa Sândalo Desenvolvimento Imobiliário S/A, e não do Estado de São Paulo. O valor recebido a título de juros, em razão da desapropriação, e que está em discussão, repita-se, corresponde somente a R$ 24.500,82.

Sobre esse assunto, e somente a título de esclarecimento, restou claramente consignado no Termo de Verificação Fiscal que, nos termos do § 6º do art. 126 do Regulamento do Imposto de Renda, a quantia recebida a título de juros não integra o valor da alienação, devendo ser tributada como rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

E mais, conforme inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir o sujeito passivo devem ser apresentados na impugnação. Além do que, o art. 33 da mesma norma legal estabelece que o recurso voluntário é interposto em face da decisão de primeira instância administrativa.

Assim, voto no sentido de não conhecer do recurso em relação à presente matéria tendo em conta que essa não foi objeto de impugnação.

Omissão de Ganho de Capital quanto ao Imóvel da Rua David Bem Gurion, Butantã, São Paulo/SP

Com o fim de ver aplicados os fatores de redução de ganho de capital instituídos pela Lei n° 11.196/2005, o intento do recorrente, no que respeita o presente item, é demonstrar que o contrato de fls. 179/203 teria sido celebrado mediante condições suspensivas e que, até o adimplemento dessas condições, não havia que se falar em ocorrência do fato gerador de tributo, a teor do que prevê o inciso I do art. 117 do CTN.

Apega-se o sujeito passivo à Cláusula Quarta do referido instrumento particular que estabelece:

> *CLAUSULA QUARTA:*
>
> *A conclusão do negócio objeto deste Instrumento Particular fica subordinada às seguintes condições:*
>
> *I - expedição de Diretrizes municipais de uso do imóvel compatível com o estudo preliminar – Anexo I deste Instrumento;*
>
> *II - conclusão do processo (administrativo ou judicial) de retificação do imóvel;*
>
> *III - aprovação do projeto para a realização do empreendimento, incluindo GRAPROHAB e demais órgãos envolvidos, sem exigências de natureza técnica e/ou econômica do que resultou sensível alteração do que está previsto no estudo preliminar, incluindo impedimentos de ordem ambiental ou exigências onerosas ou que possam diminuir a projeção de área a ser edificada, conforme previsto no estudo preliminar;*
>
> *IV - apresentação da documentação relativa ao Imóvel, aos COMPROMITENTES e da COMPROMISSÁRIA;*

Em referência à celebração de negócios jurídicos, o art. 121 do Código Civil estabelece como cláusula condicional aquela que, derivada exclusivamente da vontade das partes, subordina os efeitos do negócio jurídico a evento futuro e incerto.

Nos termos do art. 125 do Código Civil, subordinando-se a eficácia do negócio jurídico a condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa, ou seja, a condição suspensiva sujeita o efeito do negócio jurídico a

evento futuro e incerto, sendo que o negócio jurídico somente produzirá efeitos se ocorrer o evento estipulado pelas partes.

De outro modo, em se tratando de condição resolutiva, consoante arts. 127 e 128 também do Código Civil, enquanto esta se não realizar, vigorará o negócio jurídico, podendo ser exercida, desde a conclusão deste, o direito por ele estabelecido. Via de regra, na superveniência da condição resolutiva, extingue-se, para todos os efeitos, o direito a que ela se opõe.

Em vista das disposições contratuais, assim entendeu a Fiscalização, no que foi acompanhada pela DRJ/RJ1:

> *- A conclusão do negócio ficou subordinada ao cumprimento das condições estabelecidas na cláusula quarta do Instrumento Particular.*
>
> *Esclareça-se que, para efeitos fiscais, o imóvel foi alienado em 17/01/2005, visto que o desfazimento do negócio previsto na citada cláusula, estava subordinado à ocorrência de evento futuro, configurando condição resolutória e sendo assim o negócio jurídico foi eficaz desde seu inicio (art. 117, inciso II, da Lei n° 5.172/66 – Código Tributário Nacional-CTN).*
>
> *- Ficou estabelecida, na cláusula sexta do Instrumento Particular, a imissão na posse do imóvel pela adquirente, na data da outorga da escritura de compra e venda com pacto adjeto de hipoteca.*

Aqui, peço vênia para discordar do Colegiado recorrido, pois, ao estabelecer que conclusão do negócio objeto do instrumento particular ficaria subordinada ao implemento de determinadas condições, as quais, uma vez não satisfeitas, ocasionariam seu desfazimento, penso que estamos diante de cláusulas de natureza suspensiva e não de condições resolutivas como entendeu o Fisco.

Nesse sentido, em relação à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária há que se considerar o dispostos no inciso II do art. 116 e inciso I do art. 117 do CTN. *In verbis*:

> *Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*
>
> *[...]*
>
> *II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. [...]*
>
> *Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:*
>
> *I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;*
>
> *[...]*

Desta feita, considerando-se que a transação imobiliária fora perpetrada sob condições suspensiva, somente é possível considerar ocorrido o fato gerador no momento em que o negócio jurídico esteja apto a produzir efeitos, o que se dá após o implemento das condições estipuladas pelas partes.

Por certo, o contrato prevê que a imissão na posse do imóvel pela adquirente somente ocorrerá na data da outorga da escritura de compra e venda (30/03/2008), mas essa não está entre as condições contratualmente estabelecidas para o aperfeiçoamento do negócio jurídico, de modo que, não tendo sido trazidos elementos capazes de atestar que a outorga da escritura ocorreu de forma concomitante com o implemento das condições suspensivas, não é possível inferir que esse evento fez nascer a obrigação tributária. De todo modo, não reputo possível considerar que o fato gerador tenha ocorrido quando da assinatura do instrumento particular aqui referido (17/01/2005), ainda que, neste ato, tenha se dado o pagamento de parte do valor pactuado em razão desse instrumento.

Dito isso, dou provimento ao recurso voluntário em relação à matéria analisada para excluir do lançamento relativo a ganho de capital na alienação de bens e direitos os valores decorrentes da venda do imóvel situado na Rua David Bem Gurion, Butantã, São Paulo/SP.

Omissão de Ganho de Capital Relativo aos Imóveis Constituídos pelos Lotes de Terrenos Jardim Record - Gleba C - Taboão Da Serra/SP

Com relação aos lotes do terrenos situado Jardim Record - Gleba C - Taboão da Serra/SP, a controvérsia gira em torno da data em que os imóveis foram adquiridos. Entende a autoridade autuante que a aquisição ocorreu em 02/05/1977, mediante formal de partilha do espólio do espólio da genitora do sujeito passivo, enquanto este defende que a aquisição teria ocorrido em 17/12/1974, com o falecimento de sua mãe.

O Colegiado recorrido manteve o lançamento por não poder agravar a autuação e em razão de um terceiro entendimento, o de que a aquisição teria ocorrido em 08/08/1991, segundo consta do voto vencedor da decisão recorrida:

> *O fato é que os imóveis alienados e objeto de autuação nos itens 2 a 6 do Termo de Verificação Fiscal não podem ser considerados como adquiridos quando do falecimento da genitora do contribuinte e nem no trânsito em julgado da sentença da partilha já que os imóveis vendidos não são os mesmos recebidos na herança, mas sim os constantes na matrícula 79.924 com uma nova composição datada de 08/08/91.*

Colhe-se da escritura pública de fls. 90/95 que os registros das matriculas 6.114/6.115/6.116, que constam dos itens 2 a 6 da autuação por omissão de ganho de capital decorrente da alienação de bens e direitos, foram transportados para a matricula 79.924, todas do Oficio de Registro de Imóveis da Comarca de Itapecerica da Serra, em 08/08/1991.

Não obstante as questões suscitadas no acórdão fustigado, presumo não haver norma legal que ampare o entendimento de que a unificação do registro dos imóveis recebidos por herança tenha o condão de alterar a data de aquisição desses imóveis, deslocando-a para a data de retificação do registro. Reputo que para a determinação da data de aquisição deve-se

considerar que esses imóveis foram recebidos em herança, não obstante a alteração havida em seus registros.

Dessarte, tendo em vista tratar-se de imóvel recebido por herança em razão de óbito ocorrido em 17/12/1974, consoante registrado na escritura pública de fls. 90/95, o dispositivo aplicável ao caso é o **caput** e o § 4º do art. 139 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR. Confira-se:

> *Art.139. Na alienação de imóvel adquirido até 31 de dezembro de 1988, poderá ser aplicado um percentual fixo de redução sobre o ganho de capital apurado, segundo o ano de aquisição ou incorporação do bem, de acordo com a seguinte tabela (Lei nº 7.713, de 1988, art. 18):*

Ano de Aquisição ou Incorporação	*Percentual de Redução*	*Ano de Aquisição ou Incorporação*	*Percentual de Redução*
1969	*100%*	*1979*	*50%*
1970	*95%*	*1980*	*45%*
1971	*90%*	*1981*	*40%*
1972	*85%*	*1982*	*35%*
1973	*80%*	*1983*	*30%*
1974	*75%*	*1984*	*25%*
1975	*70%*	*1985*	*20%*
1976	*65%*	*1986*	*15%*
1977	*60%*	*1987*	*10%*
1978	*55%*	*1988*	*5%*

> *[...]*
>
> *§ 4º No caso de imóveis havidos por herança ou legado, cuja abertura da sucessão ocorreu até 31 de dezembro de 1988, a redução percentual se reporta ao ano da abertura da sucessão, mesmo que a avaliação e partilha ocorram em anos posteriores.*

Em vista de tais dispositivos, vê-se que o percentual de redução aplicável à situação que hora se examina é de 75%, tendo em vista que a abertura da sucessão decorre do óbito do *de cujus* sucedido que, de conformidade com o que se evidenciou acima, ocorreu no ano de 1974.

Desse modo, dou provimento ao recurso voluntário também nessa parte.

Imposição Concomitante de Multa Isolada e de Multa de Ofício

Por ter recebido rendimentos de pessoas físicas e não ter recolhido o imposto correspondente a titulo de carnê-leão, houve o lançamento de multa isolada em relação aos meses de fevereiro a dezembro de 2007 e janeiro a dezembro de 2008.

A esse respeito Alega o recorrente a impossibilidade de aplicação de multa isolada em concomitância com multa de ofício por configurar *bis in idem* e em razão dos

precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, cuja orientação seria pelo descabimento da aplicação conjunta dessas multas.

De início é preciso esclarecer que a multa isolada aplicada por ocasião do lançamento de ofício não tem relação com omissão de rendimento resultante de ganho de capital, mas do não recolhimento do imposto devido a título de carnê-leão em razão de rendimentos recebidos de pessoas físicas a título de juros.

O art. 123 c/c o art. 106 do Regulamento do Imposto de Renda estabelece que os juros recebidos em razão da venda de imóveis não compõem o valor de alienação e as quantias auferidas sob essa denominação ficam sujeitas ao pagamento por intermédio de carnê-leão, a titulo de antecipação do imposto de renda.

Para melhor examinar a questão afeta à aplicação concomitante de multa de ofício com multa isolada, convém reproduzir o art. 44 da Lei nº 9.430/1996, em sua redação primitiva:

> *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 falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*
>
> *II – cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*
>
> *§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*
>
> *I – juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;*
>
> *[...]*
>
> *III – isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;*
>
> *[...]*

O texto legal pretérito deixava dúvidas sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas previstas nos incisos I e III do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996. Em virtude disso, foram exaradas reiteradas decisões de segunda instância administrativa, reconhecendo que a interpretação mais acertada desses dispositivos era quanto impossibilidade de incidência conjunta das duas penalidades em razão de ofensa ao princípio da proporcionalidade e até mesmo da incidência de *bis in idem*, dentre outros argumentos. Aliás,

as decisões suscitadas no recurso voluntário, a exceção de uma, dizem respeito a exercícios em os dispositivos acima reproduzidos ainda encontravam-se em vigor.

Com a publicação da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, o art. 44 da Lei nº 9.430/1996, foi alterado, passando a contar com a seguintes redação:

> *Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*
>
> *I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*
>
> *II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*
>
> *a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;*
>
> *[...]*

Assim, partir de fevereiro de 2007, restou claramente evidenciado na norma que as penalidades descritas do nos incisos I e II do art. 44 acima eram referentes a infrações diversas. Nesse contexto, reproduzo entendimento prolatado no Acórdão nº 2802-003.267, de 3/12/2014, reproduzido no voto vencedor do Acórdão nº 2402-005.703, de 15/03/2017, ambos de relatoria do Conselheiro Ronnie Soares Anderson, que bem resumem meu entendimento acerca dessa matéria:

> *A partir de 2007, então, ficaram claramente apartadas no texto legal as hipóteses de incidência que motivam cada uma das multas. Para o imposto de renda de pessoa física, a multa proporcional é aplicada caso haja diferença a pagar decorrente do ajuste anual; já a multa isolada é cabível no descumprimento da obrigação de fazer o recolhimento das antecipações mensais a título de carnê-leão.*
>
> *São hipóteses de fato distintas, cujo descumprimento gera sanções jurídicas também distintas; descabido, portanto, falar em bis in idem, dado que os fatos antecedentes às respectivas exigências tributárias são diversos, sob os aspectos temporal e quantitativo.*
>
> *Também não prospera raciocínio segundo o qual a multa isolada só seria passível de aplicação entre o momento do inadimplemento da obrigação de antecipação e o do ajuste, pois tal entendimento vai de encontro à prescrição da alínea 'a' do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, a qual regra expressamente que a multa em apreço deve ser aplicada mesmo que não tenha sido apurado imposto na declaração de ajuste, no caso da pessoa física.*

> *Ora, advirta-se que se deve compreender as palavras da lei como tendo alguma eficácia, só sendo adequada a interpretação que encontra um significado útil e efetivo para cada expressão do texto normativo.*
>
> *Nesse contexto, oportuno anotar que eventual aplicação do princípio da consunção na espécie encontra severas dificuldades frente ao caráter patrimonial das respectivas obrigações jurídicas, segundo o qual o dever de pagar a antecipação independe da existência de imposto devido, e está vinculado à perspectiva de antecipação no ingresso de recursos com vistas à viabilização da atuação estatal, inexistindo, destarte, relação de meio e fim entre as exigências.*
>
> *À evidência, é perfeitamente possível que ocorra a falta de recolhimento do carnê-leão mas que ao final do ajuste não haja imposto a pagar, ou até mesmo se verifique tributo a restituir. Da mesma forma, podem ser recolhidas todas as antecipações devidas e restar saldo de imposto a pagar, sujeito a lançamento de ofício. Exsurge, assim, não uma relação meio-fim ou causa e efeito necessária entre o cometimento das infrações em comento, mas sim a de independência entre elas.*

Na linha do trecho da decisão reproduzida acima, a multa proporcional de 75% é aplicada caso haja diferença de IRPF a pagar decorrente do ajuste anual; e a aplicação da multa isolada é ensejada pelo descumprimento de obrigação de fazer, consubstanciada pelo não recolhimento das antecipações mensais devidas a título de carnê-leão. São hipóteses distintas, cujo descumprimento gera sanções jurídicas também distintas; descabido, portanto, falar em *bis in idem*, dado que os fatos antecedentes às respectivas exigências tributárias são diversos, sob os aspectos temporal e quantitativo.

Convém anotar que o entendimento acima esposado é o que vem prosperando no âmbito do CARF. Nesse sentido vêm decidindo a 1ª e a 2ª Seções da CSRF, como se pode conferir a partir do Acórdãos nº 9202-004.022, nº 9101-002.502 e nº 9101-002.251. Somente para ilustrar o entendimento consolidado neste Órgão de julgamento, faz mister reproduzir a ementa do último acórdão citado, a qual evidencia a possibilidade de imposição simultânea das multas isolada e de ofício, sob a novel redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996:

> *MULTA ISOLADA. LEI Nº 11.488, DE 2007. BASE DE CÁLCULO.*
>
> *O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, preceitua que a multa isolada deve ser calculada sobre o valor do pagamento mensal apurado sob base estimada ao longo do ano, materialidade que não se confunde com a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição.*
>
> *MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. LEI Nº 11.488, DE 2007. CUMULATIVIDADE.*
>
> *Em face da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, é cabível a exigência cumulativa da multa de ofício sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, não recolhida, e da multa isolada sobre o valor do pagamento mensal apurado sob base estimada ao*

> *longo do ano, não efetuado, relativamente aos anos-calendário a partir de sua vigência.*

Nessa linha, e considerando que, no presente caso, a multa isolada somente foi aplicada para competências a partir de fevereiro de 2007, nego provimento ao recurso voluntário quanto a esse tópico.

Caráter Confiscatório da Multa de Ofício Prevista no Inciso I do art. 44, da Lei n° 9.430/1996

O sujeito passivo insurge-se contra a multa de ofício, a pretexto de que o percentual lançado de 75% (setenta e cinco por cento) é ilegítimo, fere os princípios constitucionais do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade.

Argumenta que:

> *A legislação tributária brasileira contem inúmeros casos de multas absurdas, totalmente em desacordo com o determinado pelo artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, que proíbe o confisco. Embora tal dispositivo faça referência apenas ao tributo quando proíbe sua cobrança com efeito confiscatório, a jurisprudência e a doutrina entendem perfeitamente aplicável às multas a mesma limitação.*

Informa haver decisões do STF quanto ao caráter confiscatório da multa de ofício, por violação ao disposto no artigo 150, IV, do Texto Constitucional. Colaciona posicionamentos doutrinários acerca do tema.

De se evidenciar que não assiste razão ao sujeito passivo quando esse afirma que a multa de ofício seria ilegítima. Observe-se que, conforme inscrito na Notificação de Lançamento, a multa de ofício encontra previsão expressa no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que dispõe:

> *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;*
>
> *[...]*

Nessa esteira, em que pese os argumentos apresentados pelo recorrente, no que tange à alegação de que a exigência da multa de ofício feriria os princípios constitucionais do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade, tem-se que essa análise necessariamente passaria pelo exame de validade dos dispositivos da Lei nº 9.430/1996 que fixaram tal exigência, função esta exclusiva do Poder Judiciário, já que é vedado a esta Corte Administrativa se pronunciar sobre constitucionalidade de lei, nos termos da Súmula CARF nº 2, ***in verbis***:

> ***Súmula CARF nº 2****: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Desta feita, tem-se como não sendo possível aos órgãos de julgamento administrativos afastarem multa imposta por descumprimento da legislação tributária sob o

argumento de que seria de valor confiscatório, desproporcional ou desarrazoado, pois, admitir ao julgador administrativo tal análise equivaleria invadir competência exclusiva do Poder Judiciário.

Assim, também neste ponto, nego provimento ao recurso.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por CONHECER EM PARTE do recurso para, na parte conhecida, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para afastar a tributação em relação aos imóveis situados no bairro de Embu-Mirim em Embu/SP e na Rua David Bem Gurion, Butantã, São Paulo/SP e estabelecer a aplicação do percentual de redução de 75% para a apuração do ganho de capital em relação aos lotes do terreno localizado no Jardim Record - Gleba C - Taboão da Serra/SP.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho