



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

Processo nº	10825.000975/2002-68
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	2201-004.135 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	07 de fevereiro de 2018
Matéria	GANHO DE CAPITAL.
Recorrente	NILTON CARLOS POLLICE SCUDELLER
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1998

IRPF. GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. VALOR DE MERCADO.

A alteração do custo de aquisição do valor do imóvel para valor de mercado do mesmo bem em 31 de janeiro de 1991 foi permitida pela legislação tributária e deveria ser efetuada quando da entrega da Declaração de Ajuste relativa ao exercício 1992. Tal valor poderia ser corrigido monetariamente somente até 01/01/1996 na própria declaração de ajuste, mediante a ajuste pelo valor da UFIR. Conforme expressa previsão legal, não é aplicada qualquer correção após 01/01/1996.

IRPF. GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. IMÓVEL DESMEMBRADO

O custo de aquisição da parte desmembrada deve ser atribuído de forma proporcional que a área alienada representar em relação à área total do imóvel.

IRPF. GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. TRANSFERÊNCIA CAUSA MORTIS OU DOAÇÃO.

O valor relativo à transferência, para fins de ganho de capital, independe da avaliação adotada para efeito da partilha ou do pagamento do imposto de transmissão.

Se a transferência for efetuada por valor superior ao constante na Declaração de Ajuste Anual do *de cuius* ou do doador, a diferença a maior constitui ganho de capital tributável, além de ser devido o imposto de transmissão correspondente. Consequentemente, caso mantenha o valor informado na declaração original, nada será devido à título de ganho de capital.

PREScrição INTERCORRENTE. SÚMULA CARF N° 11.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator.

EDITADO EM: 08/03/2018

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Douglas Kakazu Kushiyama, 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. 367/376, interposto contra decisão da DRJ em São Paulo/SP, de fls. 350/362, a qual julgou procedente em parte o lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF de fls. 291/293, lavrado em 08/04/2002, decorrente das seguintes infrações:

- (i) omissão de rendimentos de aluguéis recebidos da pessoa jurídica LOURENÇO & GOMES LT-ME, no valor de R\$ 367,73 e R\$ 372,16, durante os anos-calendário 1998 e 1999, respectivamente; e
- (ii) omissão de ganho de capital na alienação de bens e direitos, relativo a fato gerador ocorrido em janeiro/1998, que resultou no imposto de renda devido no valor de R\$ 164.575,61 (cálculos do custo de aquisição e fatores de redução às fls. 292/295).

A ciência do RECORRENTE ocorreu em 10/04/2002 (fl. 291).

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 420.268,37, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício de 75%.

De acordo com o Termo de Constatação Fiscal de fls. 281/282, o lançamento do Ganho de Capital é decorrente da alienação do imóvel de matrícula nº 66.176, referente a desmembramento de área do imóvel de matricula nº 33.150.

Na Descrição dos Fatos de fls. 292/293 consta que o imóvel matrícula 33.150 (Fazenda S. Joao), com 451,7192 há, possuía valor declarado de R\$ 138.794,54. Assim, apurou que o desmembramento (imóvel de matrícula 66.176, com 41,6636 há, possuía custo de R\$ 12.801,49.

Para fins de redução do valor do ganho de capital, a autoridade fiscal também apurou o custo por data de aquisição de cada parcela, da seguinte forma:

APURAÇÃO DO CUSTO POR DATAS DE AQUISIÇÃO:

20/12/73 (<i>Formal de Partilha</i>)	= 30,88% x R\$ 12.801,49 = R\$ 3.953,10;
04/12/84 (<i>Arrolamento bens deixados por Luiz Nava</i>)	= 50,00% x R\$ 12.801,49 = R\$ 6.400,75;
20/05/91 (<i>Doação gratuita mãe</i>)	= 19,12% x R\$ 12.801,49 = R\$ 2.447,64.

Ainda de acordo com a Descrição dos Fatos, o valor da venda foi de R\$ 1.760.000,00 (1000 lotes x R\$ 1.760,00), conforme contratos da Caixa Econômica Federal anexos aos autos do processo (fls. 382/1402). O valor foi recebido em duas parcelas de R\$ 880.000,00 em 23/01/1998 e 29/01/1998. Assim, o ganho de capital calculado foi de R\$ 1.747.198,51.

A autoridade fiscal calculou o valor da redução do ganho de capital aplicando os percentuais de redução em razão das respectivas datas de aquisição das parcelas do imóvel (30,88% em 1973, 50% em 1984 e 19,12% em 1991), conforme apuração de fls. 294/295.

REDUÇÃO DO GANHO DE CAPITAL

Coefficiente custo/total - %	Valor passível de redução	% de Redução	Valor de Redução	Ganho de Capital-Resultado 2
30,88	539.534,89	80,00	431.627,91	
50,00	873.599,25	25,00	218.399,81	
19,12	334.064,35	0,00	0,00	
100,00			650.027,72	1.097.170,79

Assim, foi calculado ganho de capital final de R\$ 1.097.170,79 (= R\$ 1.747.198,51 – R\$ 650.027,72), sobre o qual foi apurado o imposto de renda de R\$ 164.575,61 (15%).

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 319/323 em 10/05/2002.

Da Decisão da DRJ

Quando do julgamento do caso, a DRJ em São Paulo/SP julgou procedente em parte o lançamento (fls. 350/362). O acórdão proferido na ocasião possui a seguinte ementa:

“Assumo: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1998, 1999

GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. BENS OU DIREITOS ADQUIRIDOS ATÉ 31 DE DEZEMBRO DE 1991.

Considera-se custo de aquisição o valor dos bens e direitos adquiridos até 31 de dezembro de 1991, avaliados pelo valor de mercado para essa data e informados na Declaração de Ajuste Anual do exercício de 1992, ano-calendário 1991, de acordo com o art. 96 da Lei nº 8.383, de 1991, atualizado até 1º de janeiro de 1996.

GANHO DE CAPITAL. REDUÇÃO.

Na alienação de imóvel adquirido até 31 de dezembro de 1988, é aplicável um percentual fixo de redução sobre o ganho de capital apurado, segundo o ano de aquisição ou incorporação do bem.

Impugnação Procedente em Parte

Credito Tributário Mantido em Parte”

Nas razões do voto proferido na ocasião, a autoridade julgadora de primeira instância informou que o RECORRENTE não contestou a omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, pelo entendeu ser matéria incontroversa.

Ademais, descreveu que o procedimento fiscal adotado pela fiscalização foi absolutamente correto, de conformidade com a lei, não havendo reparos a fazer. Apenas alterou o lançamento para corrigir os percentuais de redução do ganho de capital estabelecida pela tabela do art. 18 da Lei nº 7.713/88, conforme trechos do voto abaixo transcritos:

“Equivale dizer, a partilha da parte ideal correspondente a 50% do imóvel ocorreu na proporção de 30,88% para o herdeiro filho Nilton Carlos Pollice Scudeller (Cr\$ 138.817,24) e 19,12% para a viúva-meeira Ida Pollice Scudeller (Cr\$ 85.942,76).

Nessa circunstância, desses 30,88%, 25% correspondem à parte ideal do imóvel havida por herança, em que a redução percentual se reporta ao ano da abertura da sucessão, no caso 1971, nos termos do § 4º do art. 813 do RIR aprovado pelo Decreto 1.041, de 1994; resultando em percentual de redução de 90%. O remanescente 5,88% reporta-se ao ano da expedição do formal de partilha, ou seja 1973 (fl. 38), pelo que aplicável percentual de redução de 80%.

(...)

No que concerne à parte ideal correspondente a 19,12% do imóvel, verifica-se que a viúva-meeira Ida Pollice Scudeller, por escritura de doação de meação e hereditários lavrada em 25/11/1983 (fls. 292/293), doou a Nilton Carlos Pollice Scudeller, gratuitamente, porém pelo valor estimativo de Cr\$ 8.914.000,00.

(...)

Em face da comprovação da doação da parte ideal correspondente a 19,12% realizada por Ida Pollice Scudeller a Nilton Carlos Pollice Scudeller, por escritura pública de doação de meação e hereditários lavrada em 25/11/1983, é cabível a aplicação do percentual de redução de 30%.

Na mesma escritura de doação de meação e hereditários lavrada em 25/11/1983 (fls. 292/293), consta que D^a Adelaide Pollice Nava (outorgante doadora), em virtude do falecimento de seu marido, Luiz Nava, em 26/07/1983, cujo inventário se processa sob nº 1513/83, e em comum com o próprio donatário, tornou-se detentora dos direitos de meação e hereditários sobre 50% que recaiu sobre uma gleba de terras com 451,72 ha, denominada Fazenda São João.

Por meio da citada escritura, a D^a Adelaide doou a Nilton Carlos Pollice Scudeller, (...) além de citados direitos de meação e hereditários, a posse e ação que tinha e exercia sobre a sua parte ideal no imóvel doado.

Ou seja, sobre a metade ideal de 50% que a D^a Adelaide Pollice Nava (meação - 25%) doou a Nilton Carlos Pollice Scudeller, por meio da citada escritura lavrada em 25/11/1983 (fls. 292/293), é aplicável um percentual de redução de 30%.

Já sobre a outra metade ideal de 50% (espólio de Luiz Nava - 25%), é aplicável a redução no percentual de 25%. Isso porque consistiu a doação em cessão de direitos hereditários. Neste caso, nos termos do R.2 da matrícula 33.150 (fls. 48 e 289), o percentual de redução deve ser contado da adjudicação ao cessionário, Nilton Carlos Pollice Scudeller, que aconteceu em 1984.”

Com base nas novas datas de aquisições das parcelas do imóvel alienado, constatadas pela DRJ, foi elaborada a tabela abaixo para calcular o valor do ganho de capital passível de redução, a ser aplicado sobre o ganho de capital apurado de R\$ 1.747.198,51:

Coefficiente custo/total - %	Valor Passível de Redução	% Redução	Valor de Redução
Processo 1143/71 - 25%	436.799,62	90,00	393.119,65
Formal Partilha 1973 - 5,88%	102.735,27	80,00	82.188,21
Auto Adjudicação 1984 - 25%	436.799,62	25,00	109.199,90
Escritura Doação 1983 - 25%	436.799,62	30,00	131.039,88
Escrit Doação 1983 - 19,12%	334.064,35	30,00	100.219,30
TOTAL - 100%			815.766,94

Neste sentido, a DRJ reduziu o ganho do capital para R\$ 931.431,57 e, consequentemente, ajustou o imposto de renda para R\$ 139.714,73.

O Recurso Voluntário

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 28/01/2010, conforme AR de fl. 366, apresentou o recurso voluntário de fls. 367/376 em 24/02/2010.

Em suas razões de apelo, alegou, em síntese, o seguinte:

- I. nada omitiu quanto aos valores percebidos a título de aluguel vez que sua declaração veio firmada no relatório que lhe foi entregue pelo representante da pessoa jurídica em questão, a Bolsão Imobiliário S/C Ltda;
- II. Sobre o ganho de capital, alegou que este foi apurado em decorrência da alienação de porção de terra com o objetivo eminentemente social, vez que cedida para construção de moradias de baixa renda e que, para a correta apropriação do valor, deveria ser objeto de avaliação;
- III. As partes do imóvel foram adquiridos a título gratuito, assim, o valor da aquisição é aquele que serviu de base para pagamento do imposto de transmissão;
- IV. Alegou que, por óbvio, a porção de terras destacada da matrícula n.º 33.150, alienada pelo recorrente, tem valor muito superior ao da área remanescente, visto que a área mantida como rural é formada, também, por áreas inaproveitáveis, reserva legal, mata de preservação ambiental, dentre outras. Fato este que pode ser comprovado por meio de singela vistoria no local;
- V. Fez longo arrazoado sobre a prescrição intercorrente e alega que o crédito cobrado estaria extinto, pois a impugnação foi apresentada em 10/05/2002 e somente em dezembro/2009 foi proferida a decisão pela DRJ;
- VI. Afirma que o auto de infração não contem os elementos indispensáveis, encontrando-se nulo de pleno direito.

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 conveço.

Da Delimitação do Litígio

Antes de entrar nas razões de defesa, válido mencionar que, conforme exposto pela decisão recorrida, o RECORRENTE não contestou em sua impugnação a omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas (aluguéis). Sendo assim, tal matéria encontra-se incontroversa, nos termos do art. 17 do Decreto 70.235/72:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Portanto, o presente recurso limita-se à análise do lançamento relativo à omissão de ganho de capital.

PRELIMINAR:

Alegação de Nulidade

O RECORRENTE requer a nulidade do lançamento, por entender que o auto de infração não contem os elementos indispensáveis. Contudo, o RECORRENTE não aponta quais são os elementos que julga estarem ausentes.

Entendo que não deve prosperar tal alegação de nulidade, na medida em que não foram apontados vícios relacionados ao ato de constituição do crédito tributário especificados no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, nem qualquer afronta ao art. 142 do CTN, quais sejam:

Decreto nº 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

CTN:

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.

O RECORRENTE alega que houve afronta ao art. 142 do CTN na medida que o custo de aquisição não foi apurado corretamente, conforme o seguinte argumento extraído de seu recurso:

“O lançamento tributário, consubstanciado na maneira inusitada do agente fazendário, quando busca conhecer a base de cálculo, tarefa que lhe é imposta pelo artigo 142 do CTN, como sendo, inclusive, de responsabilidade funcional, se limitou a ter como custo de aquisição da área alienada, o resultado da divisão do custo total declarado, pela área total, chegando a número distorcido da verdade, pois é evidente todo imóvel, sobretudo de grandes dimensões, tem seus valores de acordo com a proximidade dos centros urbanos, assim, a área destaca não tem ônus ambiental, de servidão, com declividade, e etc., como tem as áreas remanescentes, ou seja, foi destacada a área mais valiosa e o agente fiscal a considerou com valor igual a remanescente.”

Contudo, não merece prosperar o inconformismo do RECORRENTE pois o imóvel alienado (matrícula 66.176) foi parcela desmembrada do imóvel de matrícula 33.150.

Neste sentido, a legislação fiscal determina que o custo de aquisição nestes casos de desmembramento seja apurado na proporção que a área alienada representar em relação à área total do imóvel. Neste sentido é o art. 11 da Instrução Normativa nº 84/2001:

“Art. 11. Quando o imóvel for desmembrado do todo, o custo de aquisição deve ser apurado na proporção que a área alienada representar em relação à área total do imóvel.”

O que o RECORRENTE pretende é que o custo de aquisição do imóvel fosse equiparado ao seu valor de mercado. No entanto, tal forma de apuração reclamada pelo RECORRENTE não encontra guarida na legislação fiscal (conforme será adiante demonstrado).

Conforme acima exposto, o lançamento não se encontra eivado de vícios, de modo que não merecem prosperar os argumentos de nulidade expostos pelo RECORRENTE

MÉRITO

Ganho de Capital

No que diz respeito ao ganho de capital, o RECORRENTE afirma, em síntese, que o imóvel alienado teve como destinação construção de moradias de baixa renda e que, para a correta apropriação do valor, deveria ser objeto de avaliação. Contudo, tal fato não é capaz de afastar a tributação decorrente do ganho de capital.

Nos termos do art. 138 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), o ganho de capital é determinado pela diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição, os quais são apurados nos termos dos arts. 123 a 137 do mesmo Regulamento:

“Art. 138. O ganho de capital será determinado pela diferença positiva, entre o valor de alienação e o custo de aquisição, apurado nos termos dos arts. 123 a 137”

De acordo com mencionados dispositivos, para os bens adquiridos até 31/12/1991 (caso dos autos), o custo de aquisição é o valor de mercado do bem em 31 de dezembro de 1991, conforme informado na declaração de ajuste relativa ao exercício 1992 (ano-calendário 1991). Referido valor de mercado em 31/12/1991 pode ser atualizado somente até 31/12/1995, não sendo aplicada qualquer correção após essa data:

Art. 125. Considera-se custo de aquisição dos bens ou direitos, adquiridos até 31 de dezembro de 1991, o valor de mercado, nessa data, de cada bem ou direito individualmente avaliado, constante da declaração de bens relativa ao exercício de 1992 (Lei nº 8.383, de 1991, art. 96 e §§ 5º e 9º).

(...)

Art. 128. (...)

§ 9º Para os bens ou direitos adquiridos até 31 de dezembro de 1995, o custo de aquisição poderá ser corrigido até essa data, observada a legislação aplicável no período, não se lhe aplicando qualquer correção após essa data (Lei nº 9.249, de 1995, arts. 17 e 30). ”

Esta também é a orientação constante na IN nº 84/2001:

“Art. 6º O custo de aquisição dos bens e direitos adquiridos ou as parcelas pagas até 31 de dezembro de 1991, avaliados pelo valor de mercado para essa data e informados na Declaração de Ajuste Anual do exercício de 1992, ano-calendário de 1991, de acordo com o art. 96 da Lei No 8.383, de 1991, é esse valor, atualizado até 1º de janeiro de 1996.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput na hipótese de contribuinte desobrigado de apresentar a declaração do exercício de 1992, ano-calendário de 1991, e seguintes.

Art. 7º No caso de bens ou direitos adquiridos ou de parcelas pagas até 31 de dezembro de 1991, não avaliados a valor de mercado, e dos bens e direitos adquiridos ou das parcelas pagas entre 1º de janeiro de 1992 e 31 de dezembro de 1995, o custo corresponde ao valor de aquisição ou das parcelas pagas até 31 de dezembro de 1995, atualizado mediante a utilização da Tabela de Atualização do Custo de Bens e Direitos, constante no Anexo Único.

Art. 8º O custo dos bens e direitos adquiridos ou das parcelas pagas a partir de 1º de janeiro de 1996 não está sujeito a atualização.”

Ou seja, nos termos do acima exposto, a única possibilidade de avaliar o custo de aquisição pelo valor de mercado foi na Declaração de Ajuste relativa ao exercício 1992 (ano-calendário 1991), quando caberia ao RECORRENTE atribuir ao bem o seu valor de mercado em 31/12/1991, convertido em UFIR. Tal valor poderia ser corrigido monetariamente somente até 01/01/1996 na própria declaração de ajuste, mediante a ajuste pelo valor da UFIR.

Conforme expressa previsão legal, não é aplicada qualquer correção após essa data (01/01/1996).

No caso dos autos, conforme bem exposto pela autoridade julgadora de primeira instância, a fiscalização acatou como custo de aquisição o valor de R\$ 138.794,54 informado como situação do bem em 31/12/1997 na DAA relativa ao exercício 1998 (fl. 264) por constatar que o RECORRENTE não fez a atualização para 01/01/1996 do valor até então declarado (R\$ 113.338,68), haja vista que este valor não foi atualizado mediante utilização da UFIR vigente em 01/01/1996, mas sim a UFIR do 1º trimestre de 1995.

Sendo assim, o valor de R\$ 138.794,54 não comporta mais atualizações ou correções monetárias, nem pode ser ajustado para valor de mercado.

Se pudesse ser realizado tal ajuste mediante avaliação periódica do bem, como pretendo o RECORRENTE, não teria finalidade a apuração do ganho de capital, uma vez que o custo de aquisição atualizado pelo valor de mercado seria condizente com o valor da venda, resultando em zero (ou quase zero) o ganho de capital.

A fiscalização apurou corretamente o custo de aquisição ao verificar que a área desmembrada e alienada (41,6636 há) corresponde a 9,2233% da área do imóvel. Assim, o custo de aquisição da parte desmembrada deve ser atribuído de forma proporcional, nos termos do já citado o art. 11 da Instrução Normativa nº 84/2001:

"Art. 11. Quando o imóvel for desmembrado do todo, o custo de aquisição deve ser apurado na proporção que a área alienada representar em relação à área total do imóvel."

Sendo assim, o custo de aquisição da área alienada corresponde a R\$ 12.801,49 (9,2233% de R\$ 138.794,54), que corresponde ao custo de aquisição apurado pela fiscalização.

Portanto, são insubstinentes as alegações de que a área alienada tem valor muito superior ao da área remanescente, visto que a fiscalização observou a legislação fiscal no que diz respeito à forma de apuração do ganho de capital, sobretudo do custo de aquisição.

Também não merece prosperar a alegação de que as parcelas do imóvel alienado foram adquiridas a título gratuito, assim, o valor da aquisição seria aquele que serviu de base para pagamento do imposto de transmissão (imposto de transmissão *causa mortis* ou doação – ICD).

Em princípio, importante recordar que o RECORRENTE adquiriu as partes do imóvel entre 1971 e 1984, antes, portanto, de 31/12/1991, quando lhe foi permitido avaliar o imóvel pelo seu valor de mercado, conforme já exposto. Sendo assim, após esta data, não há mais que se falar em atualização do imóvel pelo valor de mercado.

Ademais, para efeitos de apuração do imposto de transmissão *causa mortis* ou doação – ICD, a autoridade fiscal competente calcula o valor de mercado do bem transferido, pois este é a base de cálculo do mencionado tributo.

No entanto, em se tratando de ganho de capital, quando do recebimento de bem por herança ou doação, o herdeiro ou donatário, ao prestar a informação em sua declaração de ajuste, tem duas opções:

-
- (i) avaliar o bem pelo valor de mercado; ou
 - (ii) indicar o valor constante da declaração de bens do *de cuius* ou do doador.

Se a transferência for efetuada por valor superior ao constante na Declaração de Ajuste Anual do *de cuius* ou do doador, a diferença a maior constitui ganho de capital tributável, além de ser devido o imposto de transmissão correspondente. Consequentemente, caso mantenha o valor informado na declaração original, nada será devido à título de ganho de capital.

Nos termos do art. 20, §2º, da IN 84/2001, o valor relativo à transferência, para fins de ganho de capital, independe da avaliação adotada para efeito da partilha ou do pagamento do imposto de transmissão:

"Art. 20. Na transferência de propriedade de bens e direitos, por sucessão causa mortis, a herdeiros e legatários; por doação, inclusive em adiantamento da legítima, ao donatário; bem assim na atribuição de bens e direitos a cada ex-cônjuge ou ex-convivente, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou união estável, os bens e direitos são avaliados a valor de mercado ou considerados pelo valor constante na Declaração de Ajuste Anual do de cuius, doador, ex-cônjuge ou ex-convivente declarante, antes da dissolução da sociedade conjugal ou união estável.

(...)

§ 2º O valor relativo à opção por qualquer dos critérios de avaliação a que se refere este artigo, que independe da avaliação adotada para efeito da partilha ou do pagamento do imposto de transmissão, deve ser informado na declaração:

I - final de espólio e na declaração do herdeiro ou legatário, correspondente ao ano-calendário da transmissão;

II - do doador e donatário, correspondente ao ano-calendário do recebimento da doação;

III - do ex-cônjuge ou ex-convivente a quem foi atribuído o bem, correspondente ao ano-calendário da dissolução da sociedade conjugal ou união estável.

§ 3º Se a transferência for efetuada por valor superior ao constante na Declaração de Ajuste Anual referida no caput, ou do custo de aquisição referido no § 1º, a diferença a maior constitui ganho de capital tributável."

Portanto, o custo de aquisição a ser atribuído ao imóvel independe do valor adotado para efeitos do cálculo do imposto de transmissão pago quando do recebimento à título de doação ou herança.

Prescrição Intercorrente

O RECORRENTE traz arrazoado a respeito da suposta ocorrência da prescrição intercorrente no presente caso, haja vista o transcurso do prazo de mais de 07 (sete) ano entre a apresentação da impugnação (maio/2002) e o julgamento do caso pela DRJ (dez/2009).

Contudo, a despeito de toda fundamentação das razões de defesa apresentada pelo RECORRENTE, é improcedente o argumento.

O processo administrativo fiscal é regido pelo Decreto nº 70.235/72. Assim, como não há na legislação de regência a previsão da prescrição intercorrente, é impossível a sua aplicação no âmbito do processo administrativo fiscal. E nem poderia haver, pois o instituto da prescrição somente extingue o direito de ação, ainda não materializado em favor do Fisco, pois o crédito tributário objeto desse processo administrativo ainda não está definitivamente constituído, por efeito do art. 151, III, do CTN, *verbis*:

"Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;"

Sobre o tema, importante transcrever o entendimento proferido pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção do CARF, em 18/03/2010, ao julgar processo nº 10880.032213/93-03 (acórdão nº 3101-000.368), *verbis*:

OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 31/07/1991 a 31/03/1992

PRELIMINAR. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE.

O Código Tributário Nacional, em seu art.174 determina que a contagem do prazo prescricional terá início com a constituição definitiva do crédito tributário, ficando impedido este Conselho de Contribuintes de julgar contra legis.

(...)

Recurso Voluntário Negado.

Ademais, a Súmula nº 11 deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afasta a aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, *verbis*:

"SÚMULA CARF Nº 11 Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal."

Esclareça-se que a prescrição intercorrente apenas passou a ser expressamente prevista – para a execução fiscal – a partir da edição da Lei nº 11.051/2004, que incluiu o § 4º ao art. 40 da Lei nº 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais – LEF). Contudo, a LEF é considerada legislação especial, vez que disciplina a cobrança judicial da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Portanto, suas regras não podem ser aplicadas no âmbito do processo administrativo fiscal.

Assim, a fluência do prazo prescricional somente se inicia com o trânsito em julgado da decisão administrativa, ocasião que torna definitiva a constituição do crédito tributário, não havendo motivos para se levantar a hipótese de ocorrência da prescrição, tampouco da prescrição intercorrente, quando sequer há crédito constituído.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, devendo ser mantida a decisão da DRJ de origem, pelas razões acima expostas.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator