



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.720069/2014-70
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-009.542 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de dezembro de 2022
Recorrente LUIZ ALBERTO MARTINS DE OLIVEIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2009

RECURSO VOLUNTÁRIO INTEMPESTIVO. NÃO CONHECIMENTO.
DECRETO Nº 70.235/72.

As regras processuais do art. 5º *caput* e parágrafo único e do art. 56 do Decreto nº 70.235/72 fixam o prazo de 30 dias, a contar da ciência da decisão da primeira instância, para interposição de recurso. Findo o trintídio legal, não há de se conhecer do recurso.

MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. RECURSO INTEMPESTIVO. NÃO CONHECIMENTO.

Ainda que seja suscitada matéria de ordem pública, mister o preenchimento de pressuposto de admissibilidade extrínseco para sua apreciação.

NULIDADE DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.
INOCORRÊNCIA.

Tendo o sujeito passivo sido devidamente intimado das prorrogações dos prazos para que apresentasse esclarecimentos e documentação, e não havendo qualquer prejuízo à parte, não há que se falar em nulidade do mandado de procedimento fiscal, que é apenas um instrumento de controle interno da Receita Federal.

DECADÊNCIA. FATO GERADOR COMPLEXIVO.

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física é complexo, aperfeiçoando-se no dia 31 de dezembro de cada ano.

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. CRITÉRIO DE APURAÇÃO.

A partir de 1º de janeiro de 1997, para efeito de apuração de ganho de capital de imóvel rural, considerado o valor da terra nua declarado pelo alienante no Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat), relativamente aos anos de alienação e de aquisição. Quando as benfeitorias não houverem sido deduzidas como custo ou despesa da atividade rural, o ganho de capital é determinado pela diferença entre o valor da terra nua do ano de alienação do imóvel somado ao valor correspondente às benfeitorias, menos o valor da terra nua do ano de aquisição somado aos custos das benfeitorias.

**CONFISCATORIEDADE DA SANÇÃO APLICADA. NÃO OCORRÊNCIA.
SÚMULA CARF Nº 2.**

As alegações alicerçadas na suposta afronta ao princípio constitucional do não confisco esbarram no verbete sumular de nº 2 do CARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso do contribuinte Luiz Alberto Martins de Oliveira e negar provimento aos recursos dos responsáveis solidários. Votou pelas conclusões a Conselheira Sônia de Queiroz Accioly.

(assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente.

(assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Christiano Rocha Pinheiro, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (Relatora), Mário Hermes Soares Campos (Presidente), Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Sônia de Queiroz Accioly e Thiago Duca Amoni (suplente convocado).

Relatório

Tratam-se de recursos voluntários interpostos pelo ESPÓLIO DE LUIZ ALBERTO MARTINS DE OLIVEIRA e pelos responsáveis solidários de ROBERTO MARTINS DE OLIVEIRA, IARA MARIA MARTINS DE OLIVEIRA, ROSI DE OLIVEIRA BUSATO, ELIANE MARIA DE OLIVEIRA E SOUZA e CÂNDIDO MANUEL MARTINS DE OLIVEIRA contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPO), que *acolheu parcialmente* as impugnações apresentadas para minorar o crédito tributário de R\$1.612.499,58 (um milhão, seiscentos e doze mil, quatrocentos e noventa e nove reais e cinquenta e oito centavos) para R\$290.027,11 (duzentos e noventa mil, vinte e sete reais e onze centavos), lavrado diante da verificação de apuração incorreta de ganhos de capital na transferência *causa mortis*/doação em adiantamento da legítima de bens ou direitos por valor superior ao constante na Declaração de Ajuste Anual do *de cujus*, no ano-calendário de 2009 (Auto de Infração – f. 182),

Durante o procedimento fiscal, a Fiscalização entendeu pela omissão dos ganhos de capital uma vez que, na Escritura Pública de Inventário e Partilha de Bens do espólio de Candido Machado de Oliveira Netto, lavrada em 25/09/2009, constava um valor total dos bens a partilhar, de R\$ 13.182.263,40. Por outro lado, na DIRPF do *de cujus*, o total mencionado era de R\$ 553.894,02, quando da abertura da sucessão, em 23/09/2001. Portanto, houve uma diferença de R\$ 12.647.055,55, não tributada sob a forma de ganho de capital.

Tendo em vista que o *de cujus* adquiriu os bens imóveis em 1986, houve a aplicação da redução de 15% no ganho de capital tributável, de acordo com o disposto no §5º do art. 26 da Instrução Normativa 84/2011, resultando em um montante tributável de ganho de capital de R\$ 10.749.997,22.

Foram considerados como devedores solidários ao sujeito passivo LUIZ ALBERTO DE OLIVEIRA MARTINS outros seis herdeiros, em relação aos quais foi emitido Termo de Sujeição Passiva Solidária (f. 204/206).

Intimadas, as responsáveis solidárias ROSI DE OLIVEIRA BUSATO E ELIANE MARIA DE OLIVEIRA E SOUZA apresentaram Impugnação (f. 252/275).

Alegaram, preliminarmente, a decadência do débito tributário uma vez que, segundo a teoria de Saisine, adotada pelo Código Civil de 2002, considera-se a data da aquisição a data da abertura da sucessão, ou seja, a data de óbito do *de cuius*. Assim, tendo em vista que o óbito ocorreu em 23/09/2001, o prazo final para a cobrança do débito se deu em 01/01/2007. Pleitearam a nulidade do processo fiscal por terem sido as diligências realizadas sem a expedição do Mandado de Procedimento Fiscal, em arrepio ao devido processo legal. Por fim, pediram a revisão da autuação no que refere a responsabilidade solidária da meeira e dos herdeiros, para que mesma seja limitada à proporcionalidade da herança recebida, ou seja, 50% para a meeira e 8,33% para cada um dos herdeiros.

Pleitearam o afastamento da multa de ofício, entendendo pela aplicação apenas de multa de mora no percentual máximo de 20%. Além disso, requereram a revisão da aplicação dos percentuais de redução previstos no art. 81 da Lei nº 7.713/1988 e no art. 40 da Lei nº 11.196/2005, esclarecendo que

[o] patrimônio herdado e/ou recebido em doação dos pais de Dona Jupira foi adquirido em 3 momentos distintos: primeira parte significativa quando do óbito de Manoel Lustosa Martins (1983); segunda parte significativa quando da doação de Maria da Luz Martins (1984); menor parte quando do falecimento de Maria da Luz Martins (1986).

Assim sendo, o cálculo relativo à autuação tem de ser revisto, na medida em que os percentuais de redução previstos no art. 18 da Lei 7.713/88 a serem aplicados no caso é de 100% sobre o patrimônio transferido, cuja aquisição ocorreu antes de 1969; 30% sobre o patrimônio transferido, cuja aquisição ocorreu em 11/1983; 25% sobre o patrimônio transferido, cuja aquisição ocorreu em 04/1984; e 15% sobre o patrimônio transferido cuja aquisição ocorreu em 03/1986.

(...)

Possui ainda equívoco o auto de infração ante a ausência de aplicação dos critérios de correção previstos no art. 40, da Lei 11.196/2005, a saber:

Art. 40. Para a apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda incidente sobre o ganho de capital por ocasião da alienação, a qualquer título, de bens imóveis realizada por pessoa física residente no País, serão aplicados fatores de redução (FR1 e FR2) do ganho de capital apurado. (Vigência)

§ 1º A base de cálculo do imposto corresponderá à multiplicação do ganho de capital pelos fatores de redução, que serão determinados pelas seguintes fórmulas:

I - $FR1 = 1/1,0060 m1$, onde "m1" corresponde ao número de meses-calendário ou fração decorridos entre a data de aquisição do imóvel e o mês da publicação desta Lei, inclusive na hipótese de a alienação ocorrer no referido mês;

II - FR2 = 1/1,0035 m2, onde "m2" corresponde ao número de meses-calendário ou fração decorridos entre o mês seguinte ao da publicação desta Lei ou o mês da aquisição do imóvel, se posterior, e o de sua alienação.

§ 2º Na hipótese de imóveis adquiridos até 31 de dezembro de 1995, o fator de redução de que trata o inciso I do § 1º deste artigo será aplicado a partir de 1º de janeiro de 1996, sem prejuízo do disposto no art. 18 da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

Em seguida, apresentou Impugnação o responsável solidário CÂNDIDO MANUEL MARTINS DE OLIVEIRA (f. 291/307). Alegou, preliminarmente: a decadência do crédito tributário, a nulidade do procedimento fiscal por terem sido as diligências realizadas sem a expedição do Mandado de Procedimento Fiscal e a sua ilegitimidade passiva. Sobre esta, disse que LUIZ ALBERTO MARTINS recebeu da Sra. JUPIRA quinhão hereditário maior que o recebido pelos demais herdeiros justamente para que fossem descontadas as dívidas contraídas pela administração do imóvel rural, inclusive as de natureza tributária, conforme mencionado na escritura pública de partilha.

Em seguida, pleiteou a retificação do auto de infração no tocante ao ganho de capital do imóvel de matrícula n.º 6.719, uma vez que à totalidade do imóvel deve ser atribuído o valor de R\$ 10.920,00 e não o de R\$ 54.600,00.

Informou que, diante do falecimento do Sr. MANUEL LUSTOSA MARTINS, em 07/11/1983, deveria ser aplicado o percentual de redução de 30%, disposto no art. 26 da IN SRF 84/01, em conjunto com a redução de 15% - já aplicada - sobre os bens recebidos em decorrência do falecimento da Sra. MARIA DA LUZ MARTINS.

Requeru, ainda, que fosse concedido prazo de 30 dias para permitir o desarquivamento dos autos do inventário n.º 627/83 da Vara Cível de Clevelândia/PR, para comprovar o direito à redução de 25% sobre o imposto devido, em decorrência da doação de bens da Sra. Maria da Luz Martins ter ocorrido em 1984.

Quanto à multa aplicada no percentual de 75%, pleiteou sua exclusão, tendo em vista que os herdeiros não eram responsáveis pelo recolhimento do referido tributo à época da declaração de imposto de renda do espólio - cuja responsabilidade era do inventariante. Em seguida, alegou que a multa deveria ser reduzida a patamares razoáveis, limitada a 20%, evitando-se o efeito confiscatório.

Por fim, requereu que, na hipótese de rejeição das matérias arguidas, fosse o impugnante responsabilizado até os limites do quinhão recebido, proporcionalmente ao total do crédito tributário.

Sucedeu-se, então, a impugnação dos responsáveis solidários ROBERTO MARTINS DE OLIVEIRA, IARA MARTINS DE OLIVEIRA e JUPIRA DE OLIVEIRA (f. 321/345), os quais reiteraram as preliminares de mérito apresentadas por ROSI DE OLIVEIRA BUSATO e ELIANE MARIA DE OLIVEIRA E SOUZA - decadência do crédito tributário, a nulidade do procedimento fiscal e a necessidade de limitação da autuação à proporção da herança recebida.

Quanto ao mérito, reiteraram o afastamento da multa de ofício, pleiteando pela aplicação apenas da multa de mora no percentual máximo de 20%. Disseram que a base de cálculo para a apuração do ganho de capital relacionado a imóveis rurais deve ser o valor da terra

nua, conforme previsão da Lei nº 9393/1996. Requereram, em seguida, a revisão da aplicação dos percentuais de redução previstos no art. 81 da Lei nº 7.713/1988 e no art. 40 da Lei nº 11.196/2005.

Por derradeiro, apresentada a impugnação de LUIZ ALBERTO MARTINS DE OLIVEIRA (f. 365-391). Nela, alega, preliminarmente, a decadência do crédito tributário e a nulidade do procedimento fiscal. Ainda, requereu que fosse reconhecida a inexistência de solidariedade entre os sujeitos passivos, devendo ser observada a quota parte do quinhão hereditário que coube a cada um.

No mérito, disse que houve incorreta aplicação dos fatores de redução previstos no art. 81 da Lei nº 7.713/88, uma vez que parte dos imóveis foi adquirida anteriormente ao ano de 1986, resultando na aplicação de maiores percentuais de redução. Ainda, requereu a aplicação dos percentuais de redução previstos no art. 40 da Lei nº 11.196/05.

Sustentou que a multa de 75% seria inaplicável, uma vez que não foi demonstrada a intenção de lesar o erário, afrontando o princípio da proporcionalidade.

Ao apreciar os motivos de irresignação, restou o acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Data do fato gerador: 25/09/2009

DECADÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS TRIBUTÁRIAS.

As Delegacias da Receita Federal de Julgamento não são competentes para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. EFEITOS.

O Mandado de Procedimento Fiscal MPF se constitui em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária e irregularidades em sua emissão, alteração ou prorrogação não são motivos suficientes para se anular o lançamento, bem como não acarreta nulidade do lançamento a ciência do auto de infração após o prazo de validade do MPF.

ILEGITIMIDADE PASSIVA. NULIDADE. CONVENÇÕES PARTICULARES. INOPONIBILIDADE AO FISCO.

Salvo disposição de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

TRANSMISSÃO DE BENS CAUSA MORTIS. DATA DE AQUISIÇÃO.

No caso de transferência de bens por causa mortis, considera-se data de aquisição a da abertura da sucessão.

REDUÇÃO DO GANHO DE CAPITAL. ANO DE AQUISIÇÃO.

Na alienação de imóvel adquirido até 31 de dezembro de 1988, pode ser aplicado um percentual fixo de redução sobre o ganho de capital, determinado em função do ano de aquisição ou incorporação do imóvel.

FATORES DE REDUÇÃO DO GANHO DE CAPITAL. NÚMERO DE MESES.

A base de cálculo do imposto corresponde à multiplicação do ganho de capital pelos fatores de redução, que são determinados pelas seguintes fórmulas: a) $FR1 = 1/1,0060m1$, onde "m1" corresponde ao número de meses-calendário, ou fração, decorridos entre o mês de janeiro de 1996 ou a data de aquisição do imóvel, se posterior, e o mês de novembro de 2005, para imóveis adquiridos até o mês de novembro de 2005; e b) $FR2 = 1/1,0035m2$, onde "m2" corresponde ao número de meses-calendário, ou fração, decorridos entre o mês de dezembro de 2005, ou o mês da aquisição do imóvel, se posterior, e o de sua alienação.

TRANSMISSÃO DE BENS CAUSA MORTIS. VALOR DE MERCADO. GANHOS DE CAPITAL. ESPÓLIO. SUCESSORES. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

No caso da transferência de bens do espólio para os herdeiros e legatários pelo valor de mercado, consiste na diferença ganho de capital tributável, sujeito à incidência do imposto de renda por ocasião da entrega da declaração final de espólio. Não tendo havido o recolhimento do imposto de renda correspondente, respondem solidariamente pelo tributo devido os herdeiros.

TRANSMISSÃO DE BENS CAUSA MORTIS. VALOR DE MERCADO. GANHOS DE CAPITAL. CÔNJUGE MEEIRO.

No caso de não pagamento pelo cônjuge meeiro do imposto de renda sobre ganhos de capital apurado na valoração dos bens recebidos em razão de morte de uns dos cônjuges, cabe o lançamento de ofício diretamente em face do cônjuge sobrevivente, uma vez tratar-se do próprio contribuinte do imposto e não de responsável por sucessão.

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. VALOR TERRA NUA.

Apenas para os imóveis rurais adquiridos a partir de 1997, são aplicáveis as regras dispostas no art. 19 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1998, o qual definiu o custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO.

O não oferecimento dos rendimentos à tributação sujeita o sujeito passivo ao lançamento de ofício, nos termos do artigo 149 do Código Tributário Nacional, aplica-se sobre o imposto apurado a multa de 75%, conforme art. 44, I, Lei 9.430 de 1996.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Quanto à preliminar de decadência, informou a DRJ que, diferentemente do alegado pelos impugnantes, a data inicial do prazo decadencial não é a data da abertura da sucessão, mas a data da entrega da declaração final de espólio, ocorrida em 30/04/2012.

Quanto à preliminar de nulidade do procedimento fiscal, a DRJ apresentou discordância, informando que extensa jurisprudência emanada por este eg. Conselho ratifica o entendimento de que o Mandado de Procedimento Fiscal se trata apenas de mera ordem administrativa que precede os procedimentos fiscais, sem o condão de anular o lançamento decorrente.

Acerca da alegação preliminar do responsável solidário CÂNDIDO MANUEL MARTINS quanto à sua ilegitimidade passiva, a DRJ informou que, nos termos do art. 123 do Código Tributário Nacional, a obrigação tributária principal poderá ser atribuída tanto ao

contribuinte quanto ao responsável, sendo irrelevantes para tal qualificação as convenções acordadas entre particulares.

No que se refere à preliminar de inexistência de solidariedade entre os sujeitos passivos – de modo que cada um tenha sua responsabilidade limitada à proporcionalidade da herança recebida – entendeu a DRJ, por meio de voto vencedor, ser aplicável o disposto no art. 50 da Lei nº 5.844/1943, que determina que, “na falta de pagamento pelo inventariante, o cônjuge meeiro e os herdeiros e legatários responderão solidariamente pela totalidade do débito, dentro das forças da meação, herança ou legado.”

Explicou, em seguida, que a solidariedade passiva prevista no supramencionado artigo foi uma escolha do legislador a fim de evitar a evasão fiscal:

O que a norma acima preconiza é que, no caso de não pagamento dos tributos pelo inventariante, o cônjuge meeiro, legatários e herdeiros respondem solidariamente pela totalidade dos débitos do espólio, dentro do limite da meação, herança ou legado. Sobre a responsabilidade solidária, o art. 264 do Código Civil define que ‘Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda’. Embora houvesse razões justificáveis e fundamentadas para direcionar a tributação do ganho de capital para os herdeiros, já proprietários dos bens no momento da avaliação a valor de mercado, a legislação preferiu manter a cobrança do imposto sob o manto da universalidade dos bens, como forma de evitar a evasão ‘comumente verificada nesses casos de sucessão’. A manutenção da tributação no espólio pelo total devido foi uma clara opção legislativa de modo a manter-se o controle sobre as avaliações realizadas nos processos sucessórios. Para fins tributários, optou-se por expandir a existência do espólio para além da partilha, mantendo-o como contribuinte do imposto, uma vez o objetivo principal era focar a tributação na universalidade dos bens, de forma integral, sem pulverizar a obrigação entre vários herdeiros, novos proprietários com percentuais distintos de participação nos bens sucedidos.

Assim, nos casos em que não houve pagamento espontâneo do imposto decorrente do ganho de capital em tela, entendo que as normas legais já destacadas amparam o lançamento de ofício de forma que a constituição do crédito tributário seja feita levando em consideração a integralidade dos bens e a totalidade dos herdeiros.

Com relação à impugnante JUPIRA MARTINS DE OLIVEIRA, cônjuge meeira, entendeu a DRJ pela insubsistência de sua autuação como responsável solidária, uma vez que o lançamento de IRPF por ganho de capital, no seu caso, não decorreu da sucessão hereditária, mas tão somente da valoração dos bens transferidos e ela na condição de cônjuge meeira.

Quanto ao imóvel de matrícula nº 6.719, segundo o impugnante CÂNDIDO MANUEL, à totalidade do imóvel deveria ser atribuído o valor de R\$ 10.920,00 e não o de R\$ 54.600,00. Entendeu a DRJ que lhe cabia razão. Determinou-então, a retificação do auto de infração.

Ademais, quanto aos percentuais de redução dos artigos 81 da Lei nº 7.713/1988 e art. 40 da Lei nº 11.196/2005, entendeu a DRJ que cabia razão aos impugnantes. Isso porque, parte dos imóveis foi, de fato, adquirida em anos anteriores ao ano de 1986, de modo que maiores percentuais de redução seriam aplicáveis. Além disso, foram aplicados os percentuais de redução previstos pelo art. 40 da Lei nº 11.196/2005, resultando em um débito tributário de R\$ 290.027,11.

Com relação à alegação dos impugnantes de que base de cálculo para a apuração do ganho de capital relacionado a imóveis rurais deveria ser o valor da terra nua, conforme previsão da Lei nº 9393/1996, a DRJ entendeu por não haver reparos ao lançamento. Isso porque, nos termos do art. 19 da referida Lei, considera-se para a apuração do ganho de capital não o valor da terra nua em si, mas comparação entre dois valores: o custo de aquisição (VTN declarado quando da aquisição) e o valor da venda do imóvel rural (VTN declarado quando da alienação).

Por fim, quanto à multa de ofício, informou a instância *a quo* que o não oferecimento dos rendimentos à tributação sujeitou os sujeitos passivos ao lançamento de ofício, ao qual se aplica a multa de 75%, nos termos do art. 44, I, da Lei 9.430 de 1996, independentemente da verificação de fraude.

Intimados, apresentaram recursos voluntários – *vide* f. 517/538; 541/562; 624/646).

Registro que, diante do falecimento do sujeito passivo LUIZ ALBERTO MARTINS DE OLIVEIRA, as razões recursais foram apresentadas por seu espólio, tendo como inventariante JULIANA CHINASSO MARTINS DE OLIVEIRA.

ROBERTO MARTINS DE OLIVEIRA, IARA MARIA MARTINS DE OLIVEIRA, ROSI DE OLIVEIRA BUSATO e ELIANE MARIA DE OLIVEIRA E SOUZA (f. 517-538) reiteraram as preliminares de decadência, de nulidade do procedimento fiscal e de ausência de solidariedade passiva. No mérito, reiteraram que o valor da terra nua declarado deveria ser a base de cálculo do imposto de renda devido, previsto no art. 19 da Lei 9.393/96, bem como o afastamento da multa de ofício de 75%, alegando, novamente, não ter ocorrido fraude, dolo ou conluio que justificasse sua aplicação.

CÂNDIDO MANUEL MARTINS DE OLIVEIRA (f. 541/562) reiterou integralmente as razões recursais dos demais responsáveis solidários.

Por derradeiro, o recurso voluntário apresentado pelo ESPÓLIO DE LUIZ ALBERTO MARTINS DE OLIVEIRA trouxe os seguintes requerimentos:

- a) declarar a nulidade da decisão proferida na 1ª instância administrativa, de modo a possibilitar a produção das provas pretendidas, em especial pericial contábil, a fim de resguardar os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório;
- b) reconhecer a aplicação do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, a fim de justificar a ocorrência da decadência do direito da Administração Pública em constituir o crédito tributário ora debatido, uma vez que a hipótese de incidência tributária ocorreu em 23/09/2001;
- c) reconhecer a nulidade do auto de infração, uma vez que não ficaram demonstradas as condições necessárias para a formação do ato administrativo, quais sejam, motivo e finalidade, pois o Agente Autuante

não pode se pautar em meras estimativas para impor as penalidades ora imputadas:

c.1) inexistente solidariedade dos sujeitos passivos tributários, herdeiros de Cândido Machado de Oliveira Netto, nos termos do art. 131, II, do Código Tributário Nacional, devendo observar a quota parte que coube a cada um, pois está patente que a Autoridade Fiscal extrapolou o preceito legal para invadir o campo da arbitrariedade.

c.2) não ficou demonstrada a ocorrência de qualquer motivo para a lavratura do Auto de Infração, uma vez que o recorrente e os demais sujeitos passivos elencados pela Autoridade Administrativa não foram cientificados do Mandado de Procedimento Fiscal, em ofensa à ampliação do princípio do acesso ao Judiciário, art. 5º, XXXV, conjugado com o da moralidade administrativa, artigo 37, caput, legalidade, da verdade material, da segurança jurídica, devido processo legal e contraditório, todos da Constituição Federal.

No mérito, pelo princípio da eventualidade requer-se seja:

d) afastada a cobrança da multa aplicada em observância ao princípio da moralidade administrativa, uma vez que o recorrente não possui qualquer culpa na omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, conforme argumentos acima expendidos;

e) afastar a cobrança da multa aplicada, em observância ao princípio da moralidade administrativa, conforme argumentos acima expendidos;

f) caso não seja esse o entendimento, a redução da multa para o máximo de 20% (vinte por cento), haja vista que o recorrente não tinha obrigação de apresentar informações sobre o período anterior apurado, com base no artigo 23 da Instrução Normativa nº 81/2001, respeitando-se aos princípios da boa-fé, razoabilidade e proporcionalidade.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Relatora.

Passo à aferição do preenchimento dos pressupostos de admissibilidade de cada uma das peças recursais.

Prolatada a decisão recorrida, cientificados nas seguintes datas:

CÂNDIDO MANUEL MARTINS DE OLIVEIRA: 22/05/2019 (f. 513)

ELIANE MARIA DE OLIVEIRA E SOUZA: 22/05/2019 (f. 514)

ROSI DE OLIVEIRA BUSATO: 22/05/2019 (f. 511)

ROBERTO MARTINS DE OLIVEIRA: 21/05/2019 (f. 510; 512)

LUIZ ALBERTO MARTINS DE OLIVEIRA: 15/08/2019 (f. 621)

Registro não ter sido acostado aos autos o AR referente à intimação de IARA MARIA MARTINS DE OLIVEIRA.

Os recursos voluntários apresentados por i) ROBERTO MARTINS DE OLIVEIRA, IARA MARIA MARTINS DE OLIVEIRA, ROSI DE OLIVEIRA BUSATO e ELIANE MARIA DE OLIVEIRA E SOUZA, ii) CÂNDIDO MANUEL MARTINS DE OLIVEIRA; e, iii) LUIZ ALBERTO MARTINS DE SOUZA foram protocolados respectivamente em 18/06/2019 (f. 515), 21/06/2019 (f. 539) e 23/09/2019 (f. 622).

Por flagrante a intempestividade do recurso apresentado por LUIZ ALBERTO MARTINS DE SOUZA **dele não conheço**.

A tempestividade, por ostentar a condição de requisito extrínseco de admissibilidade, é *conditio sine quo non* à apreciação do razões recursais, ainda que sejam elas matérias de ordem pública. Colociono precedentes, todos colhidos do col. Superior Tribunal de Justiça, que corroboram o entendimento ora esposado:

ILEGITIMIDADE DOS SÓCIOS DE EMPRESA EM LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APELAÇÃO INTEMPESTIVA. CONHECIMENTO DE OFÍCIO DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE.

(...)

II - Ainda que as matérias de ordem pública, notadamente as condições da ação e os pressupostos processuais, possam ser conhecidas de ofício no segundo grau de jurisdição em decorrência do aspecto da profundidade do efeito devolutivo, esse conhecimento está vinculado à presença do pressupostos de admissibilidade do recurso.

III - Ausente o pressuposto extrínseco da tempestividade do recurso de apelação, a matéria de ordem pública nele alegada pela parte apelante não poderia ser conhecida, porque não se ultrapassou sequer a fase de admissibilidade do recurso de apelação.

IV - Recurso especial provido. (STJ. REsp nº 1633948/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/12/2017, DJe 12/12/2017; destaques deste voto.)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL.

INTEMPESTIVIDADE DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. NÃO INTERRUPTÃO DO PRAZO PARA OS RECURSOS POSTERIORES. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL INTEMPESTIVO. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

(...)

V. Os Embargos de Declaração não conhecidos, por intempestividade, não interrompem o prazo para interposição dos demais recursos, e, "ainda que se trate de matéria de ordem pública, seu exame em sede de recurso especial somente é possível caso se conheça do recurso" (STJ. AgRg no AREsp 731.747/MG, Rel. Ministro ANTONIO CARLOS FERREIRA, QUARTA TURMA, DJe de 29/09/2015). No mesmo sentido: STJ, AgRg no REsp 1.367.534/DF, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, TERCEIRA TURMA, DJe de 22/06/2015.)

(...)

VII. Agravo interno improvido. (STJ. AgInt no AREsp nº 1210621/MG, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/06/2018, DJe 08/06/2018; destaques deste voto.)

AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL.

APELAÇÃO. INTEMPESTIVIDADE. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NÃO OCORRÊNCIA.

(...)

3. **A tempestividade, por se tratar de um dos requisitos de admissibilidade do recurso, é condição indispensável para o exame do mérito, não sendo superável, ainda que se trate de questão de ordem pública.**

4. Agravo interno não provido. (STJ. AgInt no AREsp nº 1347850/DF, Rel. Ministro RICARDO VILLAS BÔAS CUEVA, TERCEIRA TURMA, julgado em 18/02/2019, DJe 21/02/2019; destaques deste voto.)

AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. INDENIZAÇÃO POR ATO ILÍCITO. RECURSO ESPECIAL INTEMPESTIVO. SUSPENSÃO DE EXPEDIENTE NO TRIBUNAL LOCAL. PRORROGAÇÃO DO PRAZO RECURSAL. ALEGAÇÃO DE FORÇA MAIOR. PEDIDO NÃO FORMULADO OPORTUNAMENTE. EXAME DE SUPOSTA MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. INCABÍVEL. AGRAVO NÃO PROVIDO.

(...)

5. **Não conhecido o recurso especial, é incabível o exame de alegada matéria de ordem pública atinente à impenhorabilidade do bem de família.**

6. Agravo interno não provido.

(STJ. AgInt nos EDcl no AREsp 674.167/PR, Rel. Ministro LÁZARO GUIMARÃES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 5ª REGIÃO), QUARTA TURMA, julgado em 14/11/2017, DJe 20/11/2017; destaques deste voto.)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NÃO CONHECIDOS POR INTEMPESTIVIDADE. NÃO INTERRUÇÃO DE PRAZO RECURSAL. RECURSO ESPECIAL INTEMPESTIVO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE. DECISÃO MANTIDA.

1. Os embargos de declaração, quando não conhecidos por intempestividade, não interrompem o prazo para a interposição de qualquer medida recursal. Recurso especial intempestivo.

2. **Consoante entendimento consolidado desta Corte, ainda que se trate de matéria de ordem pública, seu exame em sede de recurso especial somente é possível caso se conheça do recurso.**

3. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgRg no AREsp 731.747/MG, Rel. Ministro ANTONIO CARLOS FERREIRA, QUARTA TURMA, julgado em 22/09/2015, DJe 29/09/2015)

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL.
INTEMPESTIVIDADE DO RESP.
EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA OUTRA PARTE INTEMPESTIVOS.
NÃO INTERRUPTÃO DE PRAZO RECURSAL. MATÉRIA DE ORDEM
PÚBLICA. CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO
IMPROVIDO.

(...)

3. **O entendimento do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que mesmo as matérias de ordem pública - tal como a prescrição - somente podem ser apreciadas, na via do especial, se conhecido o recurso.**

4. Agravo regimental improvido. (STJ. AgRg no REsp nº 1367534/DF, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, TERCEIRA TURMA, julgado em 09/06/2015, DJe 22/06/2015; destaques deste voto.)

Quanto aos demais recursos, **vejo serem tempestivos e preencherem os demais pressupostos de admissibilidade, deles conheço.**

I – DAS PRELIMINARES: DA DECADÊNCIA, DA SUJEIÇÃO PASSIVA E DA NULIDADE DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

Nas preliminares às razões recursais, os ora recorrentes apresentaram *exatamente* os mesmos argumentos trazidos na impugnação.

Por esta razão, e diante da precisão do acórdão da DRJ/SPO quanto à análise das preliminares suscitadas, adoto as mesmas fundamentações e conclusões do voto da primeira instância administrativa fiscal federal de julgamento neste tópico, conforme facultado pelo §3º, do artigo 57, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/15 – Regulamento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF):

De fato o art. 131, II trata da responsabilidade pessoal dos herdeiros, legatários e meeiro. Entretanto, defendo que, no caso específico da transferência de bens a valor de mercado, por suas especificidades próprias, incluídas apenas com a entrada em vigor da lei que a instituiu, a aplicação do art. 131, II não pode ser dissociada de outros dispositivos legais. Entendo que a aplicação do art. 131, II, do CTN no caso em questão deve levar em conta as particularidades da avaliação permitida pelo art. 23 da Lei 9532/97 e, também, o que dispõe o art. 50, da Lei 5844/43:

Art. 50. Na falta de pagamento pelo inventariante, o cônjuge meeiro e os herdeiros e legatários responderão solidariamente pela totalidade do débito, dentro das forças da meação, herança ou legado.

O que a norma acima preconiza é que, no caso de não pagamento dos tributos pelo inventariante, o cônjuge meeiro, legatários e herdeiros respondem solidariamente pela totalidade dos débitos do espólio, dentro do limite da meação, herança ou legado.

(...)

Importante notar que o art. 50 do DL 5844/43 define a responsabilidade dos herdeiros como solidária, com a possibilidade da cobrança do crédito tributário integral, tomando como base a universalidade dos bens própria do espólio, ainda que já encerrado o inventário e formalizada a partilha com a individualização dos bens e transferência da propriedade aos herdeiros, legatários e cônjuge meeiro. Logo, apesar de já ultrapassada a data da partilha dos bens, momento estabelecido pelo art. 131, II, como marco para atribuir a responsabilidade pessoal e individual aos herdeiros, como defende o relator, o disposto no art. 50 determina que a responsabilidade pelo débito devido pelo espólio e não pago pelo inventariante deve ser atribuída aos herdeiros solidariamente. Esta responsabilidade solidária dos herdeiros (art. 50) está em harmonia com o art. 23, da Lei 9532/97 que previu originalmente a tributação do ganho de capital no espólio e não nos herdeiros. Como o fato gerador ocorre após o encerramento do inventário, era de se esperar que a legislação definisse os herdeiros como contribuintes do imposto e não o espólio, mas como visto não foi essa a decisão do legislador.

A leitura da exposição de motivos da Medida Provisória nº 1602 de 1997, que foi convertida na citada Lei 9532/97, deixa claro que o objetivo foi o de manter o controle como forma de prevenir evasão de imposto de renda nos casos de sucessão hereditária, conforme excerto abaixo:

(...)

A medida, como se vê, tem caráter meramente de controle, como forma de prevenir a evasão de imposto de renda, hoje comumente verificada nesses casos de sucessão, sem, todavia, obrigar herdeiros ou doadores a dispor de bens para fazer face ao pagamento do imposto no ato da transferência.

Embora houvesse razões justificáveis e fundamentadas para direcionar a tributação do ganho de capital para os herdeiros, já proprietários dos bens no momento da avaliação a valor de mercado, a legislação preferiu manter a cobrança do imposto sob o manto da universalidade dos bens, como forma de evitar a evasão "comumente verificada nesses casos de sucessão".

A manutenção da tributação no espólio pelo total devido foi uma clara opção legislativa de modo a manter-se o controle sobre as avaliações realizadas nos processos sucessórios.

Para fins tributários, optou-se por expandir a existência do espólio para além da partilha, mantendo-o como contribuinte do imposto, uma vez o objetivo principal era focar a tributação na universalidade dos bens, de forma integral, sem pulverizar a obrigação entre vários herdeiros, novos proprietários com percentuais distintos de participação nos bens sucedidos.

Assim, nos casos em que não houve pagamento espontâneo do imposto decorrente do ganho de capital em tela, entendo que as normas legais já destacadas amparam o lançamento de ofício de forma que a constituição do crédito tributário seja feita levando em consideração a integralidade dos bens e a totalidade dos herdeiros.

(...)

Decadência.

Os sujeitos passivos alegam já ter ocorrido a decadência, haja vista a data de aquisição ser a da abertura da sucessão, ou seja, 23/09/2001.

Não assiste razão aos impugnantes.

Como já tratado acima, a data do fato gerador do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital de que trata o art. 23 da Lei 9532/97 **é o exercício da opção de atualizar os bens transmitidos a valor de mercado e não a data de aquisição dos bens.**

Assim, a data do fato gerador no presente caso é a da entrega da declaração final do espólio de fls. 10/16, ocorrida em 30/04/2012.

Como as ciências do lançamento ocorreram em 17/02/2004 (Candido Manuel Martins, Eliane Maria de Oliveira, Rosi de Oliveira Busato), 19/02/2014 (Iara Martins de Oliveira), e 14/03/2014 (Roberto Martins de Oliveira), não ocorreu a decadência do direito de lançar, haja vista o prazo de cinco anos previsto no art. 173, I, do CTN.

Nulidade. Ausência Mandado de Procedimento Fiscal.

Requerem os impugnantes a nulidade do lançamento em razão de, conforme alegam, terem sido realizadas diligências antes mesmo da abertura do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

Nas impugnações são relacionados os seguintes procedimentos que teriam sido realizados antes da emissão do MPF:

(...)

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, instituído pela Portaria SRF 1.265, de 22/11/1999, e à época do lançamento regulado pela Portaria RFB nº 3014, de 2011, consiste em instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

No âmbito interno da administração tributária, trata-se de uma ordem uma ordem específica emitida por autoridade competente da RFB para a instauração, pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB), de procedimentos fiscais.

Em relação aos contribuintes auditados, assegura-se conferir a autenticidade da ação fiscal contra si instaurada, possibilitando o conhecimento do tributo que será objeto de investigação, dos períodos a serem verificados, do prazo para a realização do procedimento fiscal e do AFRFB que procederá à fiscalização.

Assim, o MPF, bem como suas prorrogações, são atos praticados em paralelo àqueles preparatórios ou integrantes do processo administrativo fiscal, mas somente estes últimos se submetem a regência do Decreto 70.235, de 1972.

(...)

Extensa jurisprudência emanada do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ratificam o entendimento de que o MPF trata-se apenas de mera ordem administrativa para se proceder procedimentos fiscais, sem ter o condão de anular o lançamento decorrente, conforme recente julgado cuja ementa transcreve-se:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. EFEITOS. O Mandado de Procedimento Fiscal MPF se constitui em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária e irregularidades em sua emissão, alteração ou prorrogação não são motivos suficientes para se anular o lançamento, bem como não acarreta nulidade do lançamento a ciência do auto de infração após o prazo de validade do MPF (Enunciado CRPS nº25). (Ac 2401-006188 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 10 de abril de 2019)

Rejeito, por essas razões, as preliminares suscitadas.

II – DO MÉRITO

II.1 – DO CRITÉRIO DE APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL – BENS IMÓVEIS RURAIS

Cinge-se a controvérsia em determinar o critério de apuração do ganho de capital na alienação de imóvel, considerando a circunstância de que se trata de imóvel rural.

Defendem os recorrentes a utilização do VTN declarado no DIAC que contempla os imóveis de matrícula n.º 3805, 6708 e 6714, o qual corresponde a um valor de R\$ 2.630.165,20, inferior ao montante de R\$ 8.908.521,34 apontado na autuação.

Em igual sentido ao esposado pela DRJ está o entendimento da eg. Câmara Superior deste Conselho, que assevera que

o art. 19 da Lei no 9.393/1996 em momento algum dispõe que, a partir do ano posterior à edição dessa norma, o ganho de capital resultaria exclusivamente da diferença do valor da terra nua, indicado em Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DIAT), relativamente aos anos-calendário da ocorrência da aquisição e alienação do imóvel rural. No mesmo sentido, não há qualquer disposição legal tendente a excluir do ganho de capital benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, pastagens cultivadas e melhoradas ou florestas plantadas. O art. 10 da norma legal veicula regra voltada para a apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR e não se estende ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas em detrimento das normas que tratam especificamente da matéria.

(...)

Como cediço, o valor de alienação da terra nua não constitui receita da atividade rural e sujeita-se à apuração do ganho de capital.

Porém, o ganho de capital é uma figura que pretende refletir a avaliação estática de acréscimo patrimonial derivado do ingresso de riqueza nova, não havendo porque dispensar as benfeitorias da tributação do imposto sobre a renda.

Via de regra, os valores com benfeitorias podem ser deduzidos como dispêndios de custeio na apuração do resultado da atividade rural, pois necessárias à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora. Nessa hipótese, mantendo-se a coerência da tributação sobre a renda, o valor da alienação referente a elas será considerado uma receita da atividade rural do contribuinte (arts. 4o e 6o da Lei n.º 8.023, de 12 de abril de 1990).

Por outro lado, quando as benfeitorias não foram deduzidas como custos ou despesas da atividade rural, o seu valor poderá incorporar o custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital, na medida em que o preço pago pelas benfeitorias será computado como valor de alienação do imóvel rural. (CARF. Acórdão n.º 9202-008.636, sessão de 19 de fevereiro de 2020)

Rejeito, por essa razão, a alegação.

II. 2 – DA MULTA DE OFÍCIO

Por derradeiro, pedem o afastamento da multa, ao argumento de carência de proporcionalidade e afronta ao princípio constitucional da vedação ao confisco.

A alegação de que teria a multa cariz confiscatório encontra óbice no verbete sumular de nº 2 deste eg. Conselho. Registro, de toda sorte, apesar de ser cônica de que o exc. Supremo Tribunal Federal estendeu a vedação prevista no inc. IV do art. 150 da CR/88 às multas de natureza tributária, registro, como já destacado no acórdão, que multas e tributos são ontológica e teologicamente distintos. Isto porque, em primeiro lugar, a multa é sempre uma sanção de ato ilícito, ao passo que tributo jamais poderá sê-lo; em segundo lugar, os tributos são a fonte precípua – e imprescindível – para o financiamento do aparato estatal, enquanto as multas são receitas extraordinárias, auferidas em caráter excepcional, cuja função é desestimular comportamentos tidos como indesejáveis. Portanto, **mantenho-a**.

IV – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, **não conheço do recurso do contribuinte Luiz Alberto Martins de Oliveira e nego provimento aos recursos dos responsáveis solidários.**

(assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora