



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.720069/2014-70
Recurso Embargos
Acórdão nº 2202-010.352 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de outubro de 2023
Recorrente LUIZ ALBERTO MARTINS DE OLIVEIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. LAPSO MANIFESTO. RECURSO TEMPESTIVO. DECRETO Nº 70.235/72. CONHECIMENTO.

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. Apresentado o recurso antes de findo o trintídio legal, há de ser conhecido.

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 complexivo, aperfeiçoando-se no dia 31 de dezembro de cada ano.

ILEGITIMIDADE PASSIVA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

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.

MULTA. AFRONTA ÀS PRINCÍPIOS DE ÍNDOLE CONSTITUCIONAL. SÚMULA CARF Nº 2.

As alegações alicerçadas na suposta afronta aos princípios constitucionais esbarram no verbete sumular de nº 2 do CARF, sendo inaptas para reduzir ou afastar a multa aplicada em consonância com a legislação.

PERÍCIA. REQUISITOS. DECRETO Nº 70.235/72.

O inc. IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 determina que, na impugnação, devem ser indicadas as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação

dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

Ausentes os requisitos, considera-se não formulado o pedido de realização de perícia contábil - *ex vi* do §1º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos para sanar o lapso material e, atribuindo-lhes efeitos infringentes, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Gleison Pimenta Sousa, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (Relatora), Sara Maria de Almeida Carneiro Silva e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Trata-se de “petição de nulidade e contradição da intimação e do acórdão”, recebidos como embargos de declaração, interpostos pelo ESPÓLIO DE LUIZ ALBERTO MARTINS DE OLIVEIRA em face do acórdão de n.º 2202-009.542 que, à unanimidade, não conheceu do recurso voluntário por ele interposto e negou provimento à insurgência apresentada pelos responsáveis solidários.

Afirma existir “uma contradição grotesca no presente caso, pois o protocolo do recurso administrativo ocorreu no prazo legal, ou seja, 13/09/2019, 10 (dez) dias antes do prazo informado no acórdão.” (f. 735) Ao seu sentir, “ferido um dos princípios básicos do ordenamento jurídico, sob os quais se apoia todo o sistema processual, o da ampla defesa, devendo o recurso ser reapreciado pela instância inferior.” (f. 737)

Em despacho de admissibilidade (f. 781/783), a em. Presidente desta eg. Turma constatou

[a] existência de lapso manifesto a ensejar o acolhimento da petição como Embargos Inominados a fim de correção do acórdão embargado, em relação à data da apresentação do recurso voluntário pela inventariante do contribuinte, com a conseqüente análise da sua tempestividade. (f. 783)

Os autos vieram-me conclusos.

É o relatório.

Fl. 3 do Acórdão n.º 2202-010.352 - 2ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10935.720069/2014-70

Voto

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Relatora.

Passo a dar cumprimento à determinação contida no despacho de admissibilidade de f. 781/783.

Registro que, como escorreitamente ali consignado, o equívoco na indicação na data de apresentação do recurso por parte desta Relatora não faz o acórdão padecer de contradição – que sempre lhe é interna –, e sim de verdadeiro erro material.

Conforme consta no *decisium* embargado, fora o espólio cientificado da decisão da DRJ em 15/08/2019 (f. 621); entretanto, por lapso, indicado que o protocolo do recurso voluntário teria ocorrido **23/09/2019**, quando, em verdade, se deu em **13/09/2019** – vide f. 624.

Transcrevo, por oportuno, os motivos de irresignação apresentados tanto em sede de impugnação quanto em grau recursal, a fim de verificar estar preenchidos os pressupostos de admissibilidade.

Em sua defesa de ingresso (f. 365/391) alega, *preliminarmente*, **i**) a decadência do crédito tributário; **ii**) a nulidade do procedimento fiscal; e, **iii**) 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 **i**) ter ocorrido 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, pleiteando ainda a observância do art. 40 da Lei nº 11.196/05; e, **ii**) o afastamento ou a redução da multa de 75% aplicada, por afrontar os princípios da moralidade, boa-fé, razoabilidade e proporcionalidade.

Requeru a realização de perícia contábil, indicando quesitos – vide f. 390/391.

Em sede recursal (f. 624/646) pleiteou, preliminarmente, **i**) a nulidade da decisão da DRJ, ao argumento de que “deveria ter sido oportunizado ao recorrente a produção de provas, em especial a perícia contábil; **ii**) a decadência do lançamento; **iii**) a ausência de responsabilidade solidária; e, **iv**) a nulidade do mandado de procedimento fiscal. *No mérito*, pugnou pelo afastamento ou minoração da penalidade aplicada.

Deixou de renovar o pedido de aplicação dos redutores previstos, seja no art. 81 da Lei nº 7.713/88, seja no art. 40 da Lei nº 11.196/05.

Ausentes inovações recursais, **conheço do tempestivo recurso, presentes os demais pressupostos de admissibilidade.**

Registro que, no tocante à tese de ausência de responsabilidade solidária, está a embargante a pleitear direito alheio, o que é defeso pelo ordenamento – *ex vi* do art. 18 do CPC. Entretanto, por ter sido a matéria apreciada por esta eg. Turma, quando do escrutínio dos recursos interpostos pelos solidários, hei por bem replicar o que fora ali decidido, de modo a ofertar uma melhor prestação jurisdicional nesta atuação atípica deste órgão do Poder Executivo.

Replico, portanto, o que decidido por esta eg. Turma nas matérias igualmente suscitadas pelos responsáveis solidários:

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º25). (Ac 2401-006188 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 10 de abril de 2019)

Rejeito, por essas razões, as preliminares suscitadas.

(...)

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 n.º 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.** – vide acórdão n.º 2202-009.542, *passim*.

Acrescento que o óbice para afastamento ou minoração de multa com base em afronta aos princípios da proporcionalidade e vedação ao confisco se estende aos demais mandamentos nucleares constitucionais citados pela ora embargante – quais sejam, moralidade, boa-fé e razoabilidade.

A única alegação que discrepa daquelas contidas nos recursos voluntários apresentados pelos solidários é a que diz respeito à indigitada nulidade da decisão *a quo* que, ao não acolher o pedido de realização de perícia contábil, teria cerceado seu direito de defesa.

Passo a analisá-la.

Em suas razões recursais dito que

[p]ara exercer o direito de ampla defesa e do contraditório, deveria ser oportunizado ao recorrente a produção de provas, em especial a pericial contábil.

Porém, o Julgador *a quo* entendeu por bem julgar o presente feito, sem qualquer produção de provas, acarretando o cerceamento de defesa do recorrente.

Assim, as provas pleiteadas, mostram-se essenciais para o deslinde do presente procedimento administrativo.

(...)

Logo, o recorrente teve suprimido o direito de ampla defesa, bem como os atos processuais dele decorrentes ante a não produção de provas necessárias para demonstrar o alegado.

(...)

Foi, portanto, ferido um dos princípios básicos do ordenamento jurídico, sob os quais se apóia todo o sistema processual, o da ampla defesa, impedindo, assim, que o recorrente produzisse provas.

Assim, é de suma importância a produção de provas, especialmente contábil, para não acarretar prejuízos na prolação da decisão administrativa e no direito de ampla defesa. (f. 627/629, *passim*)

Em que pese ter a DRJ relatado o pedido de realização de perícia contábil, deixa de expressamente rechaça-lo. Entendo que o pleito sequer deve ser considerado formulado, porquanto não observados os requisitos insculpidos no inc. IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72. Isso porque, deveria ter o ora embargante apresentado, na impugnação, “as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, **expostos os motivos que as justifiquem**, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, **no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.**”

Confira-se o que consta na defesa inaugural:

Por fim, requer-se a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a pericial, consubstanciada em perícia contábil, acompanhada por auditor devidamente habilitado a responder os anexos quesitos. (f. 390)

Tanto na impugnação quanto no recurso voluntário falha em expor por quais razões deveria ser ultimada a perícia de natureza contábil, além de silente quanto ao perito que deveria indicar para acompanhamento dos trabalhos. Por força do disposto no §1º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, considero não formulado o pedido de realização de perícia, ante à inobservância do comando legal.

Ante o exposto, **acolho os embargos para sanar o lapso material e, atribuindo-lhes efeitos infringentes, nego provimento ao recurso.**

(assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora