



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº : 11020.002831/00-22
Recurso nº : 106-132065
Matéria : IRPF
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 6ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : MELISSA MANOZZO
Sessão de : 14 de março de 2006
Acórdão : CSRF/04-00.232

IRPF – GANHO DE CAPITAL NA TRANSFERÊNCIA DE BENS POR SUCESSÃO – A opção pelo registro de bem herdado a preço de mercado tem como contrapartida a incidência de imposto de renda sobre a diferença entre o valor atualizado e aquele constante da declaração de bens do *de cujus* (art. 23 da Lei nº 9.532, de 1997).

DECLARAÇÃO DE BENS – REAVALIAÇÃO DE BENS IMÓVEIS – A única permissão legal para reavaliação de bens na declaração de rendimentos foi aquela dada pelo art. 96 da Lei nº 8.383, de 1991, que vinculava tal prerrogativa à Declaração de Rendimentos do exercício de 1992, ano-calendário de 1991.

RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR – PENALIDADE – A responsabilidade pessoal do art. 131, inciso II, do CTN, não alcança penalidades.

Recurso especial parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL,

ACORDAM os Membros da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para restabelecer a exigência do IRPF sobre o ganho de capital na transferência de bens por sucessão, sem a incidência da penalidade, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

MARIA HELENA COTTA CARDOZO
RELATORA

Processo nº : 11020.002831/00-22
Acórdão : CSRF/04-00.232

FORMALIZADO EM: 09 JUN 2006

Participaram ainda, do presente julgamento, os conselheiros: LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, ROMEU BUENO DE CAMARGO, REMIS ALMEIDA ESTOL, JOSE RIBAMAR BARROS PENHA, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo nº : 11020.002831/00-22
Acórdão : CSRF/04-00.232
Recurso nº. : 106-132.065
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessado : MELISSA MANOZZO

RELATÓRIO

Em sessão plenária de 13/08/2003, a Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes julgou o Recurso Voluntário nº 132.065, proferindo a decisão consubstanciada no Acórdão nº 106-13.454 (fls. 832 a 864 – Volume 03), assim ementado:

"PRELIMINAR - NULIDADE DO LANÇAMENTO - VÍCIO NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - Os períodos autorizados no Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, para efeito de abrangência da fiscalização a ser realizada, referem-se tão somente aos fatos geradores do tributo, sendo que elementos de prova, em relação a fatos ocorridos fora deles, podem ser coletados, posto que podem influenciar na determinação da ocorrência ou não do fato gerador dos períodos auditados.

IRPF - DECADÊNCIA - No imposto de renda da pessoa física, o lançamento é feito por homologação (§ 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional), porém, quando o contribuinte entrega intempestivamente a Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, depois de findo o exercício a que se referir a Declaração, a regra da contagem do prazo de decadência se desloca do § 4º, do art. 150, para o art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

DECADÊNCIA - A decadência ocorre em relação ao fato gerador do tributo, sendo que fatos que influenciam nele não estão sob o manto da decadência, por não se tratarem de fatos geradores do tributo, mas sim de situações que os precedem.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUEL - Identificada a omissão de rendimentos provenientes de aluguel, deve a fiscalização proceder ao lançamento, posto que se trata de hipótese de incidência do imposto de renda.

GANHO DE CAPITAL - Está sujeita ao imposto de renda em virtude de ganho de capital a pessoa física que o auferir na alienação de bens a qualquer título, incluídos aí aqueles utilizados para integralização de capital social em empresa, posto que esta operação se caracteriza como uma alienação.

Processo nº : 11020.002831/00-22
Acórdão : CSRF/04-00.232

PREÇO DE MERCADO DOS BENS - Somente a entrega da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física do exercício de 1992 garantiu a possibilidade da avaliação de bens a preço de mercado.

GANHO DE CAPITAL NA TRANSFERÊNCIA DOS BENS POR SUCESSÃO - O momento para a apuração do ganho de capital é o momento da abertura da sucessão, e não o da partilha ou da sobre partilha.

GANHO DE CAPITAL NO CURSO DO INVENTÁRIO - Quando comprovado que a alienação do bem se deu antes do inventário, portanto em data diferente da informada no Auto de Infração, e, considerando ainda os efeitos da decadência, o lançamento correspondente deve ser cancelado.

MULTA QUALIFICADA - Não havendo comprovação do dolo, da fraude ou da simulação, não há o que se agravar a multa aplicada.

MULTA AGRAVADA - Comprovado nos autos que não houve embarço deliberado do contribuinte à fiscalização, deve-se desagravar a multa aplicada.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - Os juros de mora têm previsão legal específica de aplicação. Pressupõe-se, portanto, que os princípios constitucionais estão nela contemplados pelo controle *a priori* da constitucionalidade das leis. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que cuida do controle *a posteriori*, não pode deixar de ser aplicada se estiver em vigor.

MULTA POR FALTA DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - A aplicação da multa pelo atraso na entrega da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, quando cumulativa com a da multa de ofício, deve ser cancelada, pois elas possuem bases de cálculo que se sobrepõem.

Recurso parcialmente provido."

As matérias sobre as quais não houve unanimidade de votos foram as seguintes (fls. 833 - Volume 03):

- dar provimento ao recurso sobre ganho de capital na transferência de bens por sucessão; *pe*



Processo nº : 11020.002831/00-22

Acórdão : CSRF/04-00.232

- dar provimento ao recurso para afastar a multa no ganho de capital na alienação de bens do espólio referente a bens havidos por sucessão (art. 131, II, primeira parte, do CTN);

- negar provimento ao recurso sobre a Taxa Selic.

Inconformada, a Fazenda Nacional interpõe, tempestivamente, o Recurso Especial de fls. 867 a 874 - Volume 03, intentando reformar o julgado, na parte não unânime e que lhe foi desfavorável, conforme os seguintes argumentos, em síntese:

- no acórdão recorrido admitiu-se que o momento da efetiva transferência dos bens seria o da abertura da sucessão, ocorrida em 1993, daí que não poderia ser aplicada a Lei nº 9.532, de 1997;

- entretanto, havia possibilidade de o contribuinte alterar o custo de aquisição de seus bens adquiridos antes de 31/12/1991, reajustando-os conforme o valor de mercado, com a devida comprovação, conforme o art. 96 da Lei nº 8.383, de 1991;

- somente no exercício de 1992 poderia o contribuinte apresentar declaração de bens com valor de custo majorado conforme o mercado;

- tal majoração foi efetuada pelo contribuinte na declaração de 1994, quando isso já não era mais possível, nos moldes oportunizados;

- para quem não adotou tais providências em 31/12/1991, a correção do custo de aquisição seria feita pelos índices constantes do Ato Declaratório CST nº 76, de 1991, conforme Instrução Normativa SRF nº 39, de 30/03/1993;

- não podendo gozar da isenção pleiteada e tendo declarado como custo de aquisição o preço de mercado, o contribuinte tem de pagar o imposto 

Processo nº : 11020.002831/00-22

Acórdão : CSRF/04-00.232

correspondente ao ganho de capital obtido, conseqüentemente a multa também deve ser mantida.

Ao final, a Fazenda Nacional pede a reforma do acórdão recorrido, mantendo-se a exigência do imposto e consectários relativamente ao imóvel recebido como herança.

Cientificada do acórdão recorrido e do Recurso Especial em 15/03/2005, a contribuinte não apresentou recurso, mas apenas contra-razões tempestivas, em 29/03/2005 (fls. 882 a 887 - Volume 04), contendo os seguintes argumentos, em resumo:

- a Fazenda Nacional tenta confundir a sucessão relativa ao imóvel de matrícula 15144, com os demais bens e a situação absolutamente diversa relativa à alienação dos imóveis de matrículas 36.510 e 36.505, item este cuja decisão foi unânime;

- os argumentos contidos no recurso, relativamente à possibilidade de declaração de bens por valores de mercado no exercício financeiro de 1992 dizem respeito a matéria diversa da anunciada como objeto do recurso;

- qualquer incursão da Receita Federal relativa à declaração de bens pelo valor de mercado deve ser referenciada ao momento da declaração, e não da sucessão;

- e, para o momento da declaração, ainda que se levasse em conta os argumentos do Recurso Especial, a decadência já teria se operado; quanto à multa de ofício, o Recurso Especial é inepto, por lhe faltar fundamentação;

- entendendo o fisco ter havido omissão de rendimentos, a multa deveria ser lançada apenas contra o inventariante, e não contra os herdeiros.



Processo nº : 11020.002831/00-22
Acórdão : CSRF/04-00.232

Ao final, a contribuinte requer a manutenção da decisão relativamente ao objeto do Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

O processo foi distribuído a esta Conselheira, numerado até as fls. 890
- Volume 04.

É o relatório.



Processo nº : 11020.002831/00-22
Acórdão : CSRF/04-00.232

VOTO

Conselheira MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Relatora.

O presente Recurso Especial foi interposto pela Fazenda Nacional com base no art. 8º, § 1º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Embora dito dispositivo regimental trate tão-somente da apresentação de contra-razões, a peça apresentada é denominada de Recurso Especial, foi interposta no prazo de quinze dias da ciência do acórdão e está centrada nos itens sobre os quais não houve unanimidade na decisão de segunda instância, concluindo-se assim que se trata de apelo previsto no art. 32, inciso I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes.

Assim, tendo em vista o princípio do informalismo moderado, que rege o processo administrativo fiscal, e o princípio da fungibilidade dos recursos, acata-se o apelo como Recurso Especial.

DA DELIMITAÇÃO DO OBJETO DO RECURSO ESPECIAL

Embora o presente processo trate de várias infrações verificadas no curso do inventário e na transmissão de bens do espólio de Helena Eni Manosso, mãe da contribuinte ora autuada, o Recurso Especial enfoca apenas aquelas matérias cujo provimento do recurso se deu por maioria de votos, a saber:

A) ganho de capital na transferência de bens por sucessão, relativo à sobrepartilha do imóvel matriculado sob o nº 15.144;

B) multa sobre o ganho de capital na alienação de bens do espólio havidos por sucessão.

A) GANHO DE CAPITAL NA SUCESSÃO

pub

Ed

Processo nº : 11020.002831/00-22
Acórdão : CSRF/04-00.232

DA APLICABILIDADE DA LEI Nº 9.532, DE 1997

Quanto ao primeiro ponto, trata-se da exigência de Imposto de Renda sobre ganho de capital, com base no art. 23 da Lei nº 9.532, de 1997, a seguir transcrito:

"Art. 23. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos **poderão** ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do *de cujus* ou do doador.

§ 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do *de cujus* ou do doador sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento.

§ 2º O imposto a que se refere o parágrafo anterior deverá ser pago pelo inventariante, no caso de espólio, ou pelo doador, no caso de doação, na data da homologação da partilha ou do recebimento da doação." (grifei)

No caso em apreço, homologada a sobrepartilha do imóvel de matrícula nº 15.144 em 24/03/1998, foi lançado na respectiva Declaração Final de Espólio (fls. 142 a 146), pelo Inventariante, Eucalixtino José Manosso, pai da autuada, como Valor de Transferência, a importância de R\$ 1.703.625,55 (fls. 145), evidenciando-se que fora exercida a **faculdade** prevista no dispositivo legal acima transcrito.

A opção pelo valor de mercado do bem fica patente porque o seu custo de aquisição, conforme escritura de fls. 197 a 199, foi de Cr\$ 1.900.000,00 (R\$ 34.184,32, conforme regra de correção do ADN CST nº 76, de 1991 - fls. 28). À autuada coube 25% do imóvel, no valor de mercado de R\$ 425.906,39 (fls. 145).

Assim, conforme o dispositivo legal transcrito, evidenciando-se que o Inventariante **optara** pela avaliação do bem a preço de mercado, deveria ser recolhido

Processo nº : 11020.002831/00-22

Acórdão : CSRF/04-00.232

o Imposto de Renda sobre a diferença verificada entre o valor de R\$ 1.703.625,55 e aquele constante da declaração de bens do *de cujus*.

Ressalte-se que a lei de que se trata não obrigava a que os contribuintes lançassem o bem pelo valor de mercado, mas apenas oferecia essa opção que, se exercida, ensejaria a exigência da contrapartida, representada pelo Imposto de Renda incidente sobre a diferença em relação ao valor constante das declarações do *de cujus*.

Nesse passo, causa verdadeira perplexidade a esta Conselheira a alegação, por parte da atuada, de que a Lei nº 9.532, de 1997, não seria aplicável ao caso, sob o fundamento de que teria sido editada após iniciada a sucessão. Nesse caso, por que teria o Inventariante registrado na Declaração Final de Espólio, exatamente como lhe **facultava** a lei tida como inaplicável, o valor de mercado (R\$ R\$ 1.703.625,55 - fls. 145), e não aquele admissível pela legislação anterior, ou seja, o valor de avaliação levada a cabo pela Fazenda Pública (R\$ 550.000,00 - fls. 106)?

As argumentações da atuada conduzem inarredavelmente à conclusão de que, no seu entendimento, o art. 23 da Lei nº 9.532, de 1997, deveria ser aplicado apenas em parte, a saber, na parte que lhe foi favorável, já que o registro do imóvel pelo valor de mercado evitou a apuração de ganho de capital em 06/09/2000, quando da integralização de sua cota de capital social na empresa E.S.M. Administração e Participações Ltda. Com efeito, de acordo com o quadro de fls. 34, o valor de alienação de sua parte no imóvel nº 15.144 (R\$ 273.000,00) ficou muito aquém do valor de custo pela avaliação de mercado (R\$ 425.906,39 - 25% de R\$ 1.703.625,55), apurando-se prejuízo na operação.

Assim, verifica-se ser totalmente equivocado o voto vencedor do acórdão recorrido, nessa parte, uma vez que ignora a própria opção legal exercida pelo Inventariante. Além disso, dito voto confunde o momento da transferência de bens quando da abertura da sucessão, com o momento da transmissão de bens para fins de verificação da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda. Com efeito, pelo



Processo nº : 11020.002831/00-22
Acórdão : CSRF/04-00.232

princípio da "Saisine", o domínio e a posse dos bens são automaticamente transmitidos aos herdeiros e testamentários, porém tal abstração visa tão-somente resguardar os direitos dos sucessores, caso algum fato novo venha a ocorrer durante o trâmite do inventário.

Em conclusão deste tópico, a **opção** pela aplicação do art. 23 da Lei nº 9.532, de 1997, não foi da Secretaria da Receita Federal, e sim do próprio Inventariante. Como toda a opção envolve conseqüências, a contrapartida dessa escolha é o pagamento do tributo, conforme disciplinado pelo mesmo dispositivo legal.

DO CUSTO DE AQUISIÇÃO DO BEM HAVIDO NA SOBREPARTILHA

Conforme demonstrado no item precedente, o Inventariante do espólio em tela optou pela prerrogativa oferecida pelo art. 23 da Lei nº 9.532, de 1997, que a seguir se recorda:

"Art. 23. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos **poderão** ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do *de cujus* ou do doador.

§ 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do *de cujus* ou do doador sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento.

§ 2º O imposto a que se refere o parágrafo anterior deverá ser pago pelo inventariante, no caso de espólio, ou pelo doador, no caso de doação, na data da homologação da partilha ou do recebimento da doação." (grifei)

Feita a opção, restaria ao Inventariante arcar com a contrapartida da escolha, qual seja, recolher o Imposto de Renda sobre a diferença entre o valor de mercado do bem, ou aquele registrado nas declarações do *de cujus*.

Examinando-se as únicas declarações de espólio, apresentadas em 12/09/2000 - exercícios de 1996 (fls. 158 a 162), 1997 (fls. 152 a 157) e 1998 (fls. 147 a

Processo nº : 11020.002831/00-22

Acórdão : CSRF/04-00.232

151) - verifica-se que o imóvel em questão vinha sendo registrado pelo valor de R\$ 1.391.169,00 (fls. 161, 155 e 149), até 31/12/1996. Na declaração do exercício de 1998, na coluna relativa à situação em 31/12/1997, já foi registrado o valor de R\$ 1.703.625,55, constante na Declaração Final de Espólio.

Por outro lado, o custo de aquisição do imóvel em foco, constante da escritura de fls. 197 a 199, foi de Cr\$ 1.900.000,00 que, pelas regras de correção adotadas pela Receita Federal, resultaria no valor de R\$ 34.184,32.

Evidencia-se, assim, que o Inventariante promovera duas reavaliações do bem em tela, qual seja, de Cr\$ 1.900.000,00 (R\$ 34.184,32) para R\$ 1.391.169,00, e deste valor para R\$ 1.703.625,55.

Não obstante, a única permissão legal para reavaliação de bens na declaração de rendimentos foi aquela dada pelo art. 96 da Lei nº 8.383, de 1991, que vinculava tal prerrogativa à Declaração de Rendimentos do exercício de 1992, ano-calendário de 1991, a saber:

"Art. 96. No exercício financeiro de 1992, ano-calendário de 1991, o contribuinte apresentará declaração de bens na qual os bens e direitos serão individualmente avaliados a valor de mercado no dia 31 de dezembro de 1991, e convertidos em quantidade de Ufir pelo valor desta no mês de janeiro de 1992.

§ 1º A diferença entre o valor de mercado referido neste artigo e o constante de declarações de exercícios anteriores será considerada rendimento isento."

Assim, essa foi a única oportunidade de atualização de bens constantes da Declaração de Rendimentos a preços de mercado, e não foi aproveitada pelo contribuinte Eucalixtino José Manosso – que declarava a totalidade dos bens do casal, mesmo durante o curso do inventário (fls. 129 a 141) – já que, conforme informação de fls. 25, a primeira entrega de declaração por ele promovida ocorreu somente em 22/05/1998, relativamente ao exercício de 1994, ano-calendário de 1993 (fls. 137 a 141). Ressalte-se que em momento algum esta informação foi contestada. *jud*

Processo nº : 11020.002831/00-22
Acórdão : CSRF/04-00.232

Diante disso, a fiscalização acertadamente desconsiderou a importância registrada nas declarações do espólio, buscando o valor de aquisição constante da escritura de fls. 197 a 199 que, corrigido conforme o ADN CST nº 76, de 1991, em obediência ao art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 39, de 1993, resultou na importância R\$ 34.184,32 (fls. 29).

Quanto aos laudos de avaliação trazidos à colação pela contribuinte (fls. 530 a 584 – Volume 02), estes não podem ser acatados, uma vez que, como bem assinalou o voto vencido do acórdão recorrido, eles “não trazem os preços de mercado efetivamente praticados em 31.12.91, posto que projetam retroativamente preços da data dos próprios laudos, sendo que o de fls. 530 a 539 esclarece que os seus valores foram encontrados de acordo com os *coeficientes de adequação julgados necessários (...)*”.

Destarte, é cabível a exigência que ora se examina, em nome da herdeira Melissa Manozzo, conforme art. 131, inciso II, do CTN

B) MULTA SOBRE O GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS HAVIDOS POR SUCESSÃO.

Conforme registra o voto vencido às fls. 841, esse tópico diz respeito aos itens 2 e 3 do segundo Auto de Infração (fls. 14 a 19). As infrações constituem o ganho de capital objeto do item “A” deste voto, bem como na alienação de bem efetuada em 1996, ambas perpetradas pelo Inventariante, Eucalixtino José Manosso.

Assim, embora a autuada seja a responsável, nesse caso, pelo tributo devido, acrescido de juros de mora, a responsabilidade pessoal do art. 131, inciso II, não alcança penalidades. *pel*



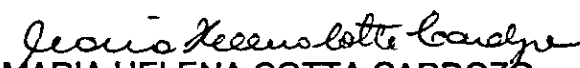
Processo nº : 11020.002831/00-22
Acórdão : CSRF/04-00.232

CONCLUSÃO

Merece reforma o acórdão recorrido, relativamente ao ganho de capital na sucessão, mantendo-se inalterada a exoneração das penalidades relativas aos itens 2 e 3 do Auto de Infração de fls. 14 a 19.

Diante do exposto, DOU provimento PARCIAL ao recurso da Fazenda Nacional para restabelecer a exigência referente ao item 5 da decisão do acórdão recorrido (ganho de capital na sucessão).

Sala das Sessões, 14 de março de 2006


MARIA HELENA COTTA CARDOZO

