



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.724071/2017-64
ACÓRDÃO	2101-003.667 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de março de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FLORISBELA BECKER E FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2015, 2016

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA.

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. Súmula CARF nº 103.

ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. MEAÇÃO. GANHO DE CAPITAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Tratando-se de imóvel adquirido na constância da sociedade conjugal por doação, a meação posteriormente alienada deverá ter data de aquisição coincidente com a da doação, momento em que o cônjuge supérstite adquiriu a propriedade. A modificação da base de cálculo para preservar a legalidade do ato administrativo de lançamento, em favor do contribuinte, reduzindo o valor do imposto devido, não pode ser considerado como cerceamento ao direito de defesa.

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL.

Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos, tal como compra e venda de imóvel adquirido a título de meação, em adjudicação de herança.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do Recurso de Ofício e, quanto ao Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior – Relator

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Carolina da Silva Barbosa, Debora Fofano dos Santos, Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Mario Hermes Soares Campos (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por FLORISBELA BECKER(e-fls. 8422/8432) e de Recurso de Ofício em face do Acórdão nº. 11-61.624 (e-fls. 8343/8407), proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (DRJ/REC) que julgou procedente em parte a Impugnação, mantendo parcialmente o crédito tributário.

O Auto de Infração (e-fls.8177/8194) refere-se à exigência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF, exercícios 2015 e 2016 (anos-calendários 2014 e 2015), pelas seguintes infrações:

- a) Omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa física, sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório;
- b) Omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada;
- c) Omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais;
- d) Falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê leão.

As circunstâncias da autuação foram transcritas do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 8104/8176) para o relatório do acórdão e podem ser a seguir resumidas, com a manutenção da numeração indicada no referido TVF para fins de facilitar a compreensão e leitura.

2.1. Omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas físicas

Foi apurada a omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas físicas nos anos-calendário de 2014 e 2015, os quais não foram oferecidos à tributação nas respectivas Declarações de Ajuste Anual. Após intimação, a contribuinte apresentou documentos que permitiram a identificação dos valores omitidos, os quais fundamentaram o lançamento.

2.2. Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada

A fiscalização constatou a existência de depósitos bancários de origem não comprovada em contas de titularidade da contribuinte nos anos-calendário de 2014 e 2015, em relação aos quais não foi apresentada documentação hábil e idônea. No ano-calendário de 2014, foram desconsiderados os depósitos individuais de pequeno valor, nos termos do art. 42, § 3º, inciso II, da Lei nº 9.430/1996.

2.3. Omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de bens e direitos

A fiscalização apurou omissão e/ou apuração incorreta de ganhos de capital em diversas operações envolvendo imóveis, conforme detalhamento a seguir.

2.3.1. Apartamento 102 da Torre A e vaga de garagem nº 91 – Edifício Boulevard Neoville

Na dação em pagamento realizada em 19/08/2014, a contribuinte deixou de apurar ganho de capital, ao considerar valor de alienação equivalente ao custo de aquisição. Mediante arbitramento do valor de mercado, foi apurado ganho de capital tributável no valor de R\$ 277.800,42.

2.3.2. Apartamento 205 da Torre A e vaga de garagem nº 89 – Edifício Boulevard Neoville

Também na dação em pagamento de 19/08/2014, a contribuinte não reconheceu ganho de capital. A fiscalização arbitrou o valor de mercado do imóvel, apurando ganho de capital tributável no valor de R\$ 294.739,58.

2.3.3. Terreno na Avenida Governador Ivo Silveira – Matrícula nº 42.770

Foi constatada apuração a menor do ganho de capital na alienação ocorrida em 18/09/2014, em razão da utilização de data incorreta de aquisição e de majoração indevida do custo. O ganho de capital tributável apurado foi de R\$ 1.226.321,58. (Matéria não impugnada)

2.3.4. Terreno na Avenida Governador Ivo Silveira – Matrícula nº 42.771

Na alienação realizada em 18/09/2014, a fiscalização apurou ganho de capital tributável no valor de R\$ 9.199.186,63, considerando custo de aquisição igual a zero, em razão de o imóvel não constar da contabilidade das pessoas jurídicas anteriormente proprietárias.

2.3.5. Apartamento 305 da Torre D e vaga de garagem nº 181 – Edifício Boulevard Neoville (doação)

Na doação efetuada em 23/06/2015, a contribuinte deixou de apurar ganho de capital. A fiscalização arbitrou o valor de mercado do bem doado, apurando ganho de capital tributável no valor de R\$ 301.245,83.

2.3.6. Apartamento 202 da Torre C e vaga de garagem nº 112 – Edifício Visionnaire Neoville

Na dação em pagamento de 02/07/2015, foram atribuídos valores irrisórios aos bens, com não apuração do ganho de capital. A fiscalização arbitrou o valor de mercado e apurou ganho de capital tributável no valor de R\$ 408.175,11, com aplicação de multa qualificada.

2.3.7. Apartamento 203 da Torre D e vaga de garagem nº 65 – Edifício Visionnaire Neoville

Também na dação em pagamento de 02/07/2015, a contribuinte deixou de reconhecer o ganho de capital. Após arbitramento do valor de mercado, foi apurado ganho de capital tributável no valor de R\$ 308.047,71.

2.3.8. Apartamento 305 da Torre C e vaga de garagem nº 157 – Edifício Vitamare Neoville

Na operação de 02/07/2015, a fiscalização constatou a ausência de apuração do ganho de capital. Com base em alienação comparável, foi apurado ganho de capital tributável no valor de R\$ 356.375,08.

2.3.9. Apartamento 205 da Torre E e vaga de garagem nº 35 – Edifício Boulevard Neoville

Na dação em pagamento realizada em 02/07/2015, os imóveis foram transferidos diretamente à pessoa jurídica dos advogados, sem apuração do ganho de capital. O arbitramento do valor de mercado resultou em ganho de capital tributável no valor de R\$ 333.705,17.

2.3.10. Apartamento 403 da Torre D e vaga de garagem nº 184 – Edifício Boulevard Neoville (doação)

Na doação ocorrida em 11/09/2015, a contribuinte utilizou valor inferior ao de mercado. A fiscalização arbitrou o valor de alienação e apurou ganho de capital tributável no valor de R\$ 289.667,57.

2.3.11. Apartamento 404 da Torre E e vaga de garagem nº 53 – Edifício Boulevard Neoville (doação)

Também na doação de 11/09/2015, foi constatada omissão de ganho de capital. O valor de mercado foi arbitrado, resultando em ganho de capital tributável no valor de R\$ 289.394,31.

2.3.12. Apartamento 306 da Torre C e vaga de garagem nº 70 – Edifício Boulevard Neoville (doação)

Por fim, na doação realizada em 11/09/2015, a fiscalização apurou ganho de capital tributável no valor de R\$ 289.394,31, após arbitramento do valor de mercado do imóvel.

2.4. Falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão

Foi apurada a falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, relativamente aos rendimentos recebidos de pessoas físicas omitidos nas Declarações de Ajuste Anual, ensejando a exigência de multa isolada, incidente sobre a totalidade do imposto devido. (Matéria não impugnada)

Encerrada a fiscalização, foi lavrado o Auto de Infração, com a constituição do crédito tributário no valor total de R\$ 4.606.866,50, sendo R\$ 2.085.348,03 referente ao imposto devido, R\$ 1.722.220,10 a título de multa de ofício, R\$ 1.372,61 de multa isolada e R\$ 797.925,76 relativos a juros de mora, correspondente às infrações apuradas, bem como formalizada Representação Fiscal para Fins Penais, nos termos da Portaria RFB nº 2.439/2010.

A contribuinte foi cientificada da exigência tributária por via postal em 07/06/2018, conforme Aviso de Recebimento constante à e-fl. 8199. Em resposta, apresentou impugnação às e-fls. 8204/8328, por intermédio de procurador regularmente constituído, acompanhada da documentação comprobatória.

De se observar que a recorrente não impugnou os lançamentos descritos nos itens 2.1 (omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas físicas), 2.2 (omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada) e 2.3.3 (omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, relativamente ao terreno situado na Avenida Governador Ivo Silveira, com área de 3.324,24 m², matrícula nº 42.770 do 3º Ofício de Registro de Imóveis de Florianópolis), uma vez que tais exigências foram incluídas em parcelamento regularmente formalizado no âmbito do Programa Especial de Regularização Tributária, circunstância que afasta a controvérsia administrativa quanto a esses lançamentos.

Do mesmo modo, não foi objeto de impugnação o lançamento previsto no item 2.4 (falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão), tendo em vista que o débito correspondente foi integralmente quitado pela contribuinte, com a aplicação dos descontos legalmente previstos, inexistindo, portanto, matéria remanescente a ser apreciada neste ponto.

A seguir, os argumentos apresentados em sede de Impugnação, conforme síntese bem elaborada pela decisão de piso:

4.3. A impugnação será dividida em tópicos, em virtude das peculiaridades de cada caso.

Terreno na Av. Ivo Silveira, matrícula nº 42.771

4.4. Segundo o relatório fiscal, a contribuinte teria utilizado, na apuração do imposto devido, uma data equivocada de aquisição, visto que o imóvel teria, após ter sido adquirido pela contribuinte (juntamente com seu falecido marido, Wilmar

Henrique Becker, com quem era casada sob o regime da comunhão total de bens), feito parte do patrimônio da Reflorestadora Fênix Indústria e Comércio Exportação e Importação Ltda., e posteriormente retornado a ela, modificando a sua data de aquisição originária.

4.5. Não há dúvidas que o referido imóvel foi adquirido em 08/09/1966, pela firma individual Wilmar Henrique Becker, CNPJ 83.880.849/0001-24 (fls. 1.264/1.265), conforme admitido pelo Auditor Fiscal.

4.6. Não há, juridicamente, distinção de patrimônio e responsabilidades entre a Firma Individual (antiga figura societária, não mais utilizada) e o seu titular, no caso, Wilmar Henrique Becker, ex-marido da Impugnante. Assim, a partir de 1966, o referido imóvel passou a integrar o patrimônio do casal.

4.7. Em 24/08/1999, Wilmar Henrique Becker resolveu integralizar parte de seu patrimônio na empresa de que era sócio, a Reflorestadora Fênix Indústria e Comércio e Importação e Exportação Ltda., conforme 1ª Alteração Contratual (fl. 484).

4.8. A operação jurídica é uma integralização de capital, que gera aumento do mesmo, e não uma incorporação, como sugerido pelo Auditor Fiscal. E as diferenças entre os institutos são sensíveis, e, no caso concreto, essenciais, já que numa incorporação todo o patrimônio (ativos tangíveis, intangíveis, registrados ou não) é incorporado à empresa incorporadora, enquanto que na integralização de capital, só há efetiva transferência para a pessoa jurídica dos valores ou bens especificamente descritos, discriminados e valorados, que passam a integrar o capital social e o patrimônio líquido da pessoa jurídica.

4.9. No caso concreto, a situação é ainda mais evidente porque os sócios da Reflorestadora Fênix (Wilmar e Florisbela), no ato de integralização do capital (1ª Alteração de Contrato Social), incluíram um demonstrativo/rol taxativo dos bens que compunham o capital integralizado, rol esse que consta no processo fiscal, às fls. 487/489.

4.10. Portanto, em se tratando de integralização/aumento de capital, só podem ser considerados transferidos para a pessoa jurídica (a Reflorestadora Fênix) os imóveis efetivamente relacionados, e valorados, o que não ocorreu com o imóvel objeto da matrícula nº 42.771, que não constava no acervo da firma individual Wilmar Henrique Becker, não integrava o seu capital social, nem o seu balanço patrimonial e não foi relacionado na lista de bens integralizados na 1ª Alteração Contratual da Reflorestadora Fênix Ltda.

4.11. Não tendo havido a transferência do imóvel da firma individual Wilmar Henrique Becker para a Reflorestadora Fênix e tendo sido extinta a referida pessoa jurídica (firma individual), o imóvel, em nome dela registrado, reverte ao seu titular (Wilmar Henrique Becker, casado com Florisbela Becker), ante a confusão patrimonial entre pessoa física e firma individual.

4.12. O instrumento formal de consolidação da propriedade em nome apenas da ora impugnante (Florisbela Becker) foi uma Escritura Pública de Transmissão de Propriedade do Espólio de Wilmar Henrique Becker para Florisbela Becker (fls. 7.830/7.832), em atendimento a um alvará judicial, expedido no processo de inventário, consolidando que dito imóvel restou à meeira, em vista de sua meação no espólio.

4.13. Não há, portanto, nenhum ato formal de transferência do imóvel para a Reflorestadora Fênix, nem desta empresa para a sua sócia (a impugnante Florisbela Becker), sendo descabidas as suposições e presunções realizadas pelo fiscal, pois calcadas em operações societárias inexistentes, visto que tal incorporação que nunca existiu.

4.14. Portanto, a data de aquisição do imóvel foi apurada pela contribuinte de maneira correta (já que o imóvel foi efetivamente adquirido por ela em 1966), não havendo Imposto de Renda a recolher, ante as reduções previstas em Lei, que levam o cálculo do Ganho de Capital, para imóveis adquiridos nesta data, a zero.

Imóveis objeto de dação em pagamento

4.15. Esse tópico refere-se aos itens 2.3.1, 2.3.2, 2.3.6, 2.3.7, 2.3.8 e 2.3.9 do Termo de Verificação Fiscal, relativos às dações em pagamento realizadas aos advogados Fabrycio da Silva Raupp, Klaus da Silva Raupp, Fernando Dauwe, e à sociedade de advogados Raupp Advocacia Empresarial.

4.16. Referidas dações em pagamento foram realizadas em decorrência de contrato de prestação de serviços firmado em 30/05/2008 com os referidos profissionais (fls. 1.506/1.508).

4.17. Como amplamente apurado durante o procedimento de fiscalização, com a apresentação de todos os contratos que lastream a operação, o contrato com a empresa GCLN EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA. (originalmente LN 18 Incorporação e Empreendimentos Ltda), que deu origem ao empreendimento, e era o objeto principal do contrato de prestação de serviços firmado com os referidos profissionais (fls. 7.983/8.003), foi assinado em 20/05/2008, com aditivos em 16/09/2008, 09/03/2009 (com firma reconhecida), 28/01/2010, e, finalmente, 25/08/2011 (com firma reconhecida naquela data), quando houve a substituição formal pela GCLN EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA, e foram descritas contratualmente as matrículas definitivas (após as retificações e desmembramentos promovidos pela incorporadora), atestando, também, que nos dois primeiros empreendimentos (Boulevard Neoville e Visionnaire Neoville) as incorporações imobiliárias já estavam registradas, conforme Matrículas 39.465 (Boulevard Neoville, em 10/01/2011, conforme certidão de matrícula às fls. 8.038) e 40.382 (Visionnaire Neoville, em 07/07/2011, conforme certidão de matrícula anexa).

4.18. Tendo em vista o objeto do contrato de prestação de serviços firmado, a previsão contratual de pagamento em percentual das áreas atribuídas à

contratante, ora impugnante, e a definição das unidades do empreendimento (com o registro da incorporação), coube às partes (advogados e cliente) definir a materialização da dação em pagamento, através da escolha das unidades.

4.19. Isto ocorreu através de "COMPROMISSO PARTICULAR DE COMPROMISSO DE DAÇÃO EM PAGAMENTO" firmado em 29/09/2011 (com firma reconhecida poucos dias depois), conforme documento de fis. 1509/1510 (de total conhecimento da autoridade fiscal), em que foram entregues em pagamento os direitos sobre 4 apartamentos, acompanhados de suas respectivas garagens, a saber:

- Boulevard Neoville, Apto. 102-A, e Box de Garagem 91
- Boulevard Neoville, Apto. 205-A, e Box de Garagem 89
- Boulevard Neoville, Apto. 205-E, e Box de Garagem 35D
- Visionnaire Neoville, Apto. 202-C, e Box de Garagem 112D

4.20. Passados cerca de 2 anos, em agosto de 2013, já com o registro da incorporação imobiliária do terceiro empreendimento edificado sobre o terreno (Vitamare Neoville, matrícula 40.756, anexa, cuja incorporação fora registrada em 29/11/2011), as partes (cliente e advogados) firmaram o instrumento definitivo de dação em pagamento (fls. 1.511/1.512), definindo as unidades remanescentes a serem recebidas pelos profissionais, a saber:

- Visionnaire Neoville, Apto. 203-D, e Box de Garagem 65D
- Vitamare Neoville, Apto. 305-C, e Box de Garagem 157D

4.21. Referidos advogados transferiram seus direitos sobre os imóveis para sociedades de que fazem parte (mediante integralização de capital), e posteriormente ditas sociedades venderam os imóveis, ainda antes das datas consideradas pela fiscalização como de recebimento da dação em pagamento.

4.22. Há diversos motivos para a anulação do lançamento fiscal, conforme abaixo.

A DECADÊNCIA E A NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL - ATOS DE DAÇÃO EM PAGAMENTO OCORRIDOS EM 2011 E 2013

4.23. Nos exatos termos da lei aplicável, a "cessão ou promessa de cessão de direitos de aquisição" é uma operação sobre a qual incide o Imposto de Renda sobre os Ganhos de Capital. Assim, não poderia a fiscalização ter ignorado a existência dos instrumentos de promessa/compromisso de dação em pagamento, utilizando unicamente as escrituras públicas lavradas, seja porque teve acesso aos referidos documentos (que integram o processo fiscal, às fls. 1.509/1.512), mas também porque as próprias escrituras públicas referenciam os referidos contratos, e suas datas.

4.24. Tanto é verdade que os contratos de Compromisso de Compra e Venda (ou de Dação em Pagamento) devem servir como fixação da data da operação, para fins fiscais, que a própria autoridade fiscal, na apuração do suposto ganho de

capital devido na alienação dos imóveis objeto das matrículas nº 42.770 e 42.771 (itens 2.3.3 e 2.3.4 do Termo de Verificação Fiscal), considerou como a data de alienação dos referidos imóveis a data do Instrumento Particular de Promessa de Compra e Venda de Imóvel (18/09/2014, conforme documento de fls. 1.471/1.482), e não a data da Escritura Pública de Compra e Venda.

4.25. Portanto, a data a ser considerada como o efetivo fato gerador do tributo lançado deve ser a data dos contratos particulares de Promessa/Compromisso de Dação em Pagamento, ou seja, 29/09/2011 (fls. 1.509/1.510) e 19/08/2013 (fls. 1.511/1.512), período atingido pela decadência (no primeiro caso) e não objeto da fiscalização (no segundo caso).

4.26. As datas em questão, além dos documentos em si (um deles, o mais antigo, com firma reconhecida, inclusive), são corroboradas pelas transferências efetuadas pelos advogados às empresas de que são sócios, todas ocorridas ainda antes da lavratura das escrituras públicas definitivas.

4.27. Os imóveis cuja formalização da dação em pagamento se deu em 2011, foram integralizados pelos recebedores em duas empresas de que são sócios em 2011 e março de 2013. No caso dos imóveis cuja formalização da dação em pagamento se deu em 2013, a integralização ocorreu em agosto de 2013. Em ambos os casos, trata-se de período fulminado pela decadência e/ou fora do período de fiscalização (2014 e 2015).

4.28. Resta evidente a incidência da decadência em relação à dação em pagamento ocorrida em 2011 (que envolve os imóveis descritos nos itens 2.3.1, 2.3.2, 2.3.6 e 2.3.7 do Termo de Verificação Fiscal).

4.29. Já em relação à dação em pagamento ocorrida em 2013, é evidente a nulidade da Notificação Fiscal, visto que o período objeto de fiscalização foi 2014 e 2015 e, além disso, o Auto de Infração foi lavrado com base em Termo de Verificação Fiscal insubsistente, visto que referência datas equivocadas.

DA NULIDADE DO LANÇAMENTO ANTE A INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR - AUSÊNCIA DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL À IMPUGNANTE

4.30. O contrato de prestação de serviços firmado pela impugnante com os advogados (fls. 1.506/1.508) previa, na cláusula dos honorários (Cláusula Quarta), que o pagamento se daria através do repasse de 6% (seis por cento) sobre o total de área construída a que tivesse direito a contratante, em permuta, em decorrência do contrato firmado com a incorporadora.

4.31. A contratante (ora impugnante) permutou com uma incorporadora um imóvel seu (terreno com grande área) por área a ser construída no referido imóvel. No âmago da operação, portanto, já não há acréscimo patrimonial à terrenista (ora impugnante), visto que a operação de permuta não gera acréscimo patrimonial (os imóveis recebidos em permuta são obrigatoriamente recebidos e declarados junto à SRF pelo mesmo valor do imóvel entregue ao outro permutante).

4.32. Contudo, além de trocar/permutar seus imóveis, a impugnante precisou contratar assessoria jurídica especializada, e, desta forma, abrir mão de 6% do que teria a receber em permuta, ficando, portanto, com apenas 94% das unidades a que teria direito. Houve, dessa forma, no ato de pagamento dos honorários, decréscimo patrimonial da terrenista/impugnante, que, após permutar, ficou com menos do que a fatia que lhe cabia na permuta, para poder remunerar seus advogados.

4.33. Ademais, como a contratação não era por valor certo (preço), e sim em percentual do que teria direito em permuta, é possível dizer que os imóveis correspondentes ao referido percentual sequer ingressaram no patrimônio da contratante (ora impugnante), servindo os honorários como uma espécie de bonificação pelos resultados atingidos (trata-se, aliás, de cláusula ad exitum, ou seja, os honorários somente seriam devidos em caso de sucesso no negócio imobiliário).

4.34. Assim, é evidente que, no caso concreto, não existe acréscimo patrimonial à impugnante, não existindo, por consequência, motivação para a incidência do Imposto de Renda.

NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL - DATA DE AQUISIÇÃO APURADA INCORRETAMENTE

4.35 É flagrante a nulidade do Lançamento Fiscal em vista da autoridade fiscal ter se equivocado quanto à definição da data de aquisição dos imóveis, para efeitos de apuração e cálculo do Imposto de Renda sobre o Ganho de Capital.

4.36. Apesar de reconhecer que as unidades foram adquiridas mediante contrato de permuta de terreno por unidades a construir, celebrado em 20/05/2008, a Notificação os considerou adquiridos apenas na data de registro das incorporações (10/01/2011 para o Boulevard Neville, 07/07/2011 para o Visionnaire Neville, e 29/11/2011 para o Vitamare Neville).

4.37. No caso concreto, aliás, como pode ser facilmente observado nas matrículas-mãe dos empreendimentos (fls. 7.753/7.760, 7.774/7.785 e 7.788/7.803), a impugnante permaneceu como co-proprietária de fração ideal dos imóveis, tendo recebido as unidades através de Escritura Pública de Divisão Amigável firmada com a construtora/incorporadora. Assim, do ponto de vista jurídico formal, teríamos que considerar como data de aquisição das unidades imobiliárias recebidas em permuta a data de aquisição do próprio imóvel originário (o terreno, que fora adquirido em 12/12/1978, conforme certidão de matrícula de fls. 8.026), visto que a construção/edificação foi realizada em nome próprio da impugnante, na condição de co-proprietária.

4.38. Portanto, é evidente o erro na apuração da data de aquisição dos imóveis indicados nos itens referenciados, devendo ser considerado, para eventual apuração de ganho de capital, a data de aquisição do terreno (12/12/1978).

4.39. Alternativamente, caso assim não entenda essa autoridade julgadora, seria imperioso, ao menos, considerar como data de aquisição das unidades recebidas em permuta, ao menos, a data de assinatura do contrato de permuta (20/05/2008).

REVISÃO DO LANÇAMENTO FISCAL - ARBITRAMENTO DE VALORES NÃO CONDIZENTE COM A REALIDADE DAS OPERAÇÕES

4.40. É flagrante a nulidade do Lançamento Fiscal em vista do arbitramento de valores em completa dissonância com a realidade das operações e do mercado.

Da multa de ofício de 150%

4.41. Em primeiro lugar, destaque-se que inexistente fraude na operação em comento, e sim mera divergência interpretativa quanto à legislação tributária. A contribuinte (ora impugnante), que é mulher viúva, com 79 anos de idade, solicitou orientação quando da realização dos atos de dação em pagamento (e também de doação), ocasião em que foi informada que a operação poderia ser declarada por ela pelo valor histórico de avaliação dos imóveis em seu patrimônio (Imposto de Renda), não sendo necessário atualizar para o valor de mercado. E foi exatamente como procedeu, não deixando, contudo, de declarar as operações, e escriturá-las junto aos órgãos competentes.

4.42. Inexistente fraude, e sim, no máximo, declaração e apuração incorreta, o que afasta a aplicação do §1º do Artigo 44 da Lei 9.430/96.

4.43. Ademais, tal prática (a aplicação de multa qualificada, superior ao valor do próprio Tributo), apesar de prevista em legislações federais e estaduais, comumente realizada pelo fisco, é evidentemente caracterizada como confisco, expressamente vedado na Constituição Federal do Brasil, nos termos do seu artigo 150, inciso IV.

Imóveis doados pela impugnante aos seus netos

4.44. Trata-se, neste tópico, dos itens 2.3.5, 2.3.10, 2.3.11 e 2.3.12 do Termo de Verificação Fiscal, referentes às doações de imóveis realizadas aos netos da impugnante, Roberto Becker Modesto, Júlia Becker Modesto, Paula Becker Modesto e Rolf Becker Modesto.

DECADÊNCIA - ATO DE DOAÇÃO/LIBERALIDADE OCORRIDO EM 2011

4.45. Conforme certidão de escritura pública anexa, lavrada em 26/08/2011, no Tabelionato de Notas do Estreito, Comarca de Florianópolis, no Livro 069, às fls. 154/154V, a impugnante Florisbela Becker, naquela data, autorizou a GCLN INCOPORAÇÃO E EMPREENDIMENTOS LTDA., CNPJ 09.505.634/0001-70, então co-proprietária do imóvel, e incorporadora do empreendimento em edificação sobre ele, denominado Boulevard Neville Florianópolis, a transferir 8 unidades de propriedade da impugnante diretamente a terceiros (seus 8 netos), incluindo os 4 apartamentos descritos no Termo de Verificação Fiscal, nos itens acima referidos.

4.46. Não há dúvidas, portanto, de que o ato de liberalidade (promessa de doação) se deu naquela data (26/08/2011), aplicando-se o mesmo raciocínio desenvolvido no item 2.3.1 desta impugnação, sendo que as escrituras públicas foram mera formalidade posterior.

4.47. Tratando-se, portanto, de ato realizado em 2011, é evidente que nessa data é que ocorreu o fato gerador, para efeitos tributários (com o conhecimento da autoridade fiscal, em vista do convênio entre os tabelionatos e a Receita Federal). Não tendo havido Lançamento de Ofício no prazo legal, é aplicável a decadência, o que leva à nulidade da Notificação Fiscal.

DA NULIDADE DO LANÇAMENTO ANTE A INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR - AUSÊNCIA DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL À IMPUGNANTE

4.48. A doação feita a descendente e/ou herdeiro necessário nada mais é que adiantamento de legítima, de acordo com o art. 544, do CC, devendo a mesma ser deduzida da parte do patrimônio dos doadores, não sendo condição para o fato imponível, ante a ausência de acréscimo ao patrimônio do doador.

4.49. No caso concreto, temos uma doação de ascendente (avó) para descendentes (netos), sendo aplicável o disposto acima. Destarte, o artigo 23, §1º e §2º, inciso II, da Lei nº 9.532/97 não pode extrapolar a sua competência, seja ela supletiva ou regulamentar, para alcançar o doador, erigindo novo fato gerador e base de cálculo estranhos ao Código Tributário Nacional, que encontra força normativa na Constituição vigente.

4.50. Mesmo que a doação não fosse considerada como adiantamento de legítima, contudo, não há como negar a aplicabilidade dos mesmos princípios, visto que não existe, no ato de doar um imóvel (ou qualquer outro bem) qualquer acréscimo patrimonial a quem doa, muito pelo contrário. Quem doa tem o seu patrimônio diminuído, não existindo qualquer motivação ou fundamento para a cobrança do Imposto de Renda.

4.51. A matéria específica (não incidência do Imposto de Renda sobre o Ganho de Capital na hipótese de doações) já foi objeto de Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade em Reexame Necessário n. 2004.70.01.005114-0/PR, no qual a Corte Especial do TRF da 4ª Região declarou a inconstitucionalidade formal e material da expressão 'doação', constante no § 3º do artigo 3º da Lei nº 7.713/88, da locução 'doação em adiantamento de legítima' inserta no caput do artigo 23 da Lei nº 9.532/97, e do inteiro teor do inciso II do § 2º do artigo 23 da Lei nº 9.532/97, sem supressão dessas expressões.

4.52. A matéria está em discussão no Supremo Tribunal Federal, no âmbito do Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 851.242/PR, no qual já há parecer do Ministério Público Federal nos exatos termos do acima exposto, ou seja, defendendo o não cabimento do IR sobre o Ganho de Capital em casos de doação.

NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL - DATA DE AQUISIÇÃO APURADA INCORRETAMENTE

4.53. É flagrante a nulidade do Lançamento Fiscal em vista da autoridade fiscal ter se equivocado quanto à definição da data de aquisição dos imóveis, para efeitos de apuração e cálculo do Imposto de Renda sobre o Ganho de Capital.

4.54. Apesar de reconhecer que as unidades foram adquiridas mediante contrato de permuta de terreno por unidades a construir, celebrado em 20/05/2008, a Notificação os considerou adquiridos apenas na data de registro das incorporações.

4.55. É evidente, contudo, em operação de permuta, que há que se considerar como adquiridos os bens na data da própria permuta, sob pena de desnaturar a operação imobiliária. Não se alegue, aliás, que a operação só pode ser concretizada com o registro da incorporação, sob o argumento de que apenas com aquele ato as unidades poderiam ser comercializadas, seja em vista do disposto no art. 1º, § 3º da Lei 7.713/88, já citada mais acima, que prevê que a cessão ou promessa de cessão de direitos gera efeitos tributários, mas principalmente em vista do teor do art. 118 do Código Tributário Nacional.

4.56. No caso concreto, como pode ser facilmente observado na matrícula-mãe do empreendimento (fls. 7.753/7.760), a impugnante permaneceu como coproprietária de fração ideal do imóvel, tendo recebido as unidades através de Escritura Pública de Divisão Amigável firmada com a construtora/incorporadora.

4.57. Assim, do ponto de vista jurídico formal, teríamos que considerar como data de aquisição das unidades imobiliárias recebidas em permuta a data de aquisição do próprio imóvel originário (o terreno, que fora adquirido em 12/12/1978, conforme certidão de matrícula de fls. 8.026), visto que a construção/edificação foi realizada em nome próprio da Impugnante, na condição de coproprietária.

4.58. Portanto, é evidente o erro na apuração da data de aquisição dos imóveis indicados nos itens referenciados, devendo ser considerado, para eventual apuração de ganho de capital, a data de aquisição do terreno (12/12/1978).

4.59. Alternativamente, caso assim não entenda essa autoridade julgadora, seria imperioso, ao menos, considerar como data de aquisição das unidades recebidas em permuta, ao menos, a data de assinatura do contrato de permuta (20/05/2008).

ARBITRAMENTO DE VALORES NÃO CONDIZENTE COM A REALIDADE DAS OPERAÇÕES - EXISTÊNCIA DE DECLARAÇÕES DE VALORES, NÃO DESCONSTITUÍDA PELO ENTE TRIBUTANTE (ESTADO DE SC)

4.60. Ante a não concordância com os valores declarados nas operações, a autoridade fiscal oficiou a incorporadora (GCLN INCOPORAÇÃO E EMPREENDIMENTOS LTDA., CNPJ 09.505.634/0001-70) para que apresentasse todos os contratos que firmou relativos aos empreendimentos. Em resposta,

vieram os documentos de fls. 2.681/7.581, que foram utilizados como base para a valoração das unidades.

4.61. O arbitramento dos valores, contudo, na forma como realizado, não pode ser aceito, por diversos motivos:

a) As datas dos contratos de referência são bastante diversas das efetivas datas das operações de doação, que ocorreram em 2011, conforme alegado e demonstrado documentalmente;

b) A concorrência entre a incorporadora e terceiros (incluindo a própria permutante/terrenista, ou aqueles que dela receberam imóveis) é desleal, já que aquela possui uma força gigante de vendas e marketing, profissionais treinados, uma variedade de unidades à disposição, e, principalmente, condições de pagamento facilitadas (como financiamento próprio, e prazos alongados, especialmente para as unidades vendidas durante o período da construção), além, é claro, da facilidade de cobrança ou retomada dos recursos, em caso de não ser honrado o contrato (em vista da pujança da incorporadora que é Sociedade Anônima de Capital aberto, com diversos empreendimentos em todo o Brasil). É evidente que qualquer cliente/comprador, deparando-se com a possibilidade de adquirir um imóvel em construção da própria incorporadora, ou de terceiros (que possuíam, ao tempo, apenas os direitos de aquisição), prefeririam comprar da construtora/incorporadora, mesmo que por um valor menor;

c) As operações de doação foram valoradas em suas escrituras públicas, sem oposição dos entes tributantes (o Estado de Santa Catarina, na apuração do ITCMD, e o Município de Florianópolis, na apuração do ITBI)

4.62. Vejamos, de forma objetiva, para esclarecer, os valores declarados das operações (e sobre os quais foram pagos os emolumentos, ITCMD e ITBI):

I - Item 2.3.5. Doação do Apartamento 305-D do Boulevard Neville, e Vaga de Garagem 181, a Roberto Becker Modesto: R\$220.000,00 (fls. 664 a 667).

II - Item 2.3.10. Doação do Apartamento 403-D do Boulevard Neville, e Vaga de Garagem 184, a Júlia Becker Modesto: R\$220.000,00 (fls. 661 a 663);

III - Item 2.3.11. Doação do Apartamento 404-E do Boulevard Neville, e Vaga de Garagem 53, a Paula Becker Modesto: R\$220.000,00 (fls. 668 a 670);

IV - Item 2.3.12. Doação do Apartamento 306-C do Boulevard Neville, e Vaga de Garagem 70, a Rolf Becker Modesto: R\$220.000,00 (fls. 671 a 673).

4.63. Observe-se, portanto, que há 2 referências concretas de valores de mercado dos imóveis: a primeira são os valores apostos nas próprias escrituras públicas de doação, instrumentos com fé pública, e que referenciavam os contratos originários (e não foram impugnadas pelos entes tributantes da operação, especialmente o Estado de Santa Catarina); a segunda são as alienações realizadas conforme indicação e prova do item 2.3.4, acima, que foram realizadas por

terceiros (e não pela incorporadora), e, desta forma, são mais fidedignas para a verificação da efetiva condição do mercado.

4.64. Assim, é totalmente descabido o arbitramento na forma como realizado, devendo ser anulada a Notificação Fiscal, ou, alternativamente, considerados os valores reais das operações, com base nos valores atribuídos nas Escrituras de Doação, ou nas operações posteriores, que sem dúvida refletem o valor efetivo de mercado das ditas unidades.

4.65. Ademais, relembre-se que o art. 23, caput, da Lei 9.532/1997, aplicável ao caso concreto, estabelece dois critérios válidos para avaliação dos bens transferidos por sucessão ou por doação, a saber:

- a) valor de mercado;
- b) valor constante da declaração de bens do de cujus ou do doador.

4.66. A doadora, portanto, poderia até mesmo ter optado por doar os imóveis pelo valor constante em sua declaração de bens, o que eliminaria qualquer risco de incidência tributária. Contudo, optou, junto aos seus netos, por fazê-lo pelo valor de mercado, em vista da flagrante não incidência tributária, ante a inexistência de acréscimo patrimonial.

5. Ao final, a impugnante requer sejam segregados os lançamentos fiscais, permitindo-se a consolidação dos débitos confessados junto ao Programa Especial de Regularização Tributária - PERT, e julgando-se a impugnação, em relação aos demais.

Ato contínuo, a Impugnação foi julgada pelo colegiado, o qual, por unanimidade de votos julgou procedente em parte a impugnação, para reduzir o imposto de renda devido para R\$ 306.305,60, no ano-calendário 2014, com os acréscimos legais, com redução da multa de ofício de 150% para 75%.

O Acórdão recorrido restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Exercício: 2015, 2016 GANHO DE CAPITAL. DATA DA ALIENAÇÃO.

Considera-se alienação a operação que importar na transmissão ou promessa de transmissão, a qualquer título, de móveis e imóveis, ainda que através de instrumento particular, e a data de alienação será aquela em que foi celebrado o contrato inicial.

GANHO DE CAPITAL. FATO GERADOR MENSAL.

O imposto de renda sobre o ganho de capital está sujeito à tributação definitiva e em separado, com prazo de pagamento próprio até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos. Portanto, o seu fato gerador é mensal e não está sujeito ao ajuste anual.

PRAZO DECADENCIAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial encerra-se depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador.

Na ausência de pagamento ou nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, o prazo de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

GANHO DE CAPITAL. AQUISIÇÃO DE PARTE POR MEAÇÃO E PARTE POR HERANÇA. DATA DE AQUISIÇÃO.

Na hipótese de a propriedade de um bem ser adquirida parte por meação e parte por herança, torna-se necessário conhecer as datas de aquisição de cada parte do bem para fins de apuração do ganho de capital numa alienação futura.

A parte recebida por herança tem como data de aquisição aquela da abertura da sucessão. Na parcela havida por meação, considera-se a data de aquisição do bem, se adquirido na constância da sociedade conjugal ou união estável.

ERRO NA DETERMINAÇÃO DO FATO GERADOR. VÍCIO MATERIAL.

Constatado o erro na determinação do fato gerador (aspecto temporal da hipótese de incidência), o lançamento deve ser tornado nulo, por vício material.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Conforme se verifica da análise do voto da DRJ, restou consignado que a contribuinte **não impugnou** os lançamentos relativos aos itens **2.1, 2.2, 2.3.3 e 2.4** do Termo de Verificação Fiscal, de modo que tais matérias **não integraram a controvérsia** apreciada.

O julgamento concentrou-se, portanto, nas discussões remanescentes ligadas ao item **2.3.4 (terreno matrícula 42.771)** e às operações de **dação em pagamento** (itens 2.3.1, 2.3.2, 2.3.6, 2.3.7, 2.3.8 e 2.3.9) e de **doação a netos** (itens 2.3.5, 2.3.10, 2.3.11 e 2.3.12).

Quanto ao **terreno da matrícula 42.771 (item 2.3.4)**, a DRJ afastou o entendimento fiscal que fixara como data de aquisição **07/08/2014** e custo **zero**, reconhecendo que **50% do imóvel correspondia à meação** da contribuinte, com data de aquisição **08/09/1966**, resultando em **ganho de capital igual a zero** nessa fração, em razão das reduções do art. 18 da Lei nº 7.713/1988. Para os **outros 50% (herança)**, considerou como data de aquisição a **abertura da sucessão (24/09/1999)**, determinando o **recalculo** do ganho de capital com aplicação dos fatores legais de redução, e concluiu que o **IR devido nessa operação** deveria ser **R\$ 306.305,60**, sujeitando-se à **multa de ofício de 75%** e juros.

No tocante às **dações em pagamento**, a DRJ entendeu que o fato gerador do ganho de capital deve ser reconhecido na data dos **instrumentos particulares de compromisso de dação**, e não na lavratura das escrituras públicas. Com isso, reconheceu a **decadência** para as alienações datadas de **29/09/2011**, cancelando os lançamentos dos itens **2.3.1, 2.3.2, 2.3.6 e 2.3.9**.

Em relação aos itens **2.3.7 e 2.3.8**, concluiu que a fiscalização incorreu em **erro essencial na determinação do fato gerador** (pois a data correta seria **19/08/2013**), caracterizando **vício material** que inviabiliza a manutenção do lançamento tal como constituído, razão pela qual determinou o **cancelamento desses lançamentos** por erro na indicação do fato gerador (afastando a possibilidade de mera correção no julgamento).

Quanto às **doações a netos** (itens **2.3.5, 2.3.10, 2.3.11 e 2.3.12**), a DRJ considerou que o fato gerador ocorreu na data do instrumento de **promessa/autorização de doação (26/08/2011)**, e não nas datas das escrituras posteriores (2015). Assim, reconheceu a **decadência** e cancelou os lançamentos correspondentes.

Em razão do afastamento/cancelamento dos lançamentos sujeitos à **multa qualificada de 150%**, a DRJ registrou a **perda de objeto** quanto ao exame das alegações específicas sobre a qualificação, por inexistirem lançamentos remanescentes nessa condição.

Ao final, a DRJ **julgou a impugnação parcialmente procedente**, mantendo como exigência remanescente, no âmbito das matérias impugnadas, apenas o IR referente ao item **2.3.4 (terreno matrícula 42.771), reduzido para R\$ 306.305,60 (ano-calendário 2014)**, com **multa de ofício de 75% e juros**, consignando expressamente a existência de **crédito tributário não impugnado** (itens 2.1, 2.2, 2.3.3 e 2.4).

Conforme se verifica do Demonstrativo de Débito de e-fls. 8414, o valor total do débito após o julgamento da decisão de piso foi reduzido de R\$ 4.606.866,50 para o montante de R\$ 611.087,32, com inclusão de multa de ofício de 75% e juros de mora.

Tendo em vista a exoneração de valores pela decisão de piso, foi interposto Recurso de Ofício, na forma do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

A recorrente foi cientificada do resultado de julgamento pela via postal, em 15/02/2019, conforme AR (e-fl. 8419), tendo apresentado o Recurso Voluntário em 14/03/2019, (e-fls. 8422/8432), por meio do qual pleiteou:

1. Em Preliminar, sustenta a recorrente a nulidade formal do Auto de Infração no que tange ao item 2.3.4 do TVF, ao argumento de que a DRJ, ao reconhecer o erro na data de aquisição do imóvel e alterar os critérios de apuração do ganho de capital, acabou por inovar no próprio lançamento, o que extrapola a competência da autoridade julgadora e cerceou o direito de defesa, uma vez que a contribuinte se defendeu, em primeira instância, com base na data originalmente lançada (07/08/2014), sem oportunidade de se manifestar sobre as novas datas e fundamentos adotados (meação e herança), caracterizando supressão de instância e vício formal apto a ensejar a nulidade do lançamento, ao menos nesse aspecto.

2. No mérito, sustenta a recorrente que a manutenção parcial do lançamento quanto ao imóvel localizado na Avenida Ivo Silveira, matrícula nº 42.771, decorreu de equívoco

jurídico na definição da data de aquisição, ao fracionar artificialmente o bem entre meação e herança. Argumenta que o imóvel foi adquirido pelo casal em 1966, sob o regime de comunhão universal de bens, e que a sucessão se abriu ainda na vigência do Código Civil de 1916, contexto em que o cônjuge sobrevivente não ostentava a condição de herdeiro quando existentes descendentes, mas apenas de meeiro. Assim, não houve transmissão patrimonial por herança de 50% do imóvel à recorrente, pois a integralidade do bem já lhe pertencia desde a aquisição originária, sendo a escritura posterior mera formalidade registral. Consequentemente, inexistente fundamento legal para o fracionamento da data de aquisição ou para a incidência de imposto sobre ganho de capital, impondo-se o reconhecimento de que a data única de aquisição é 08/09/1966, com aplicação integral dos redutores legais e cancelamento total do lançamento relativo a esse item.

Ao final, a recorrente requer o recebimento e regular processamento do Recurso Voluntário, reitera pelo acolhimento da preliminar de nulidade formal do Auto de Infração e, no mérito, o seu provimento para reconhecer que a data de aquisição do imóvel é 08/09/1966, afastando-se integralmente a incidência do imposto e anulando-se o lançamento correspondente.

Requer, por fim, seja assegurada a possibilidade de juntada posterior de documentos que venham a ser considerados necessários à plena elucidação da controvérsia.

Os autos foram encaminhados para o CARF para julgamento.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior**, Relator.

RECURSO DE OFÍCIO

Foi interposto Recurso de Ofício tendo em vista que a decisão de primeira instância considerou procedente em parte a Impugnação.

O julgador de primeira instância reconheceu a procedência de grande parte dos argumentos apresentados pela contribuinte, exonerando o crédito tributário de R\$ 4.606.866,50 para o montante de R\$ 611.087,32.

No entanto, verifica-se que o valor exonerado pela decisão de primeira instância não ultrapassa o previsto na Portaria MF nº 2/2023, que estabelece o limite de R\$ 15.000.000,00 para que as Turmas de Julgamento das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) possam interpor recursos de ofício:

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, substituto, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição, e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolve:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Nesse sentido deve ser observada a Súmula CARF nº 103 que prevê:

Súmula CARF nº 103

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Tendo em vista que a decisão da DRJ previu a exoneração do valor aproximado de R\$ 4.000.000,00, o montante é muito inferior a R\$ 15.000.000,00. Logo, diante do novo limite estabelecido na Portaria MF nº 2/2023, voto por não conhecer do recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

1. Admissibilidade

O recurso interposto é tempestivo e, presentes os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido.

2. Preliminar

Em sede preliminar, a recorrente sustenta a nulidade formal do Auto de Infração, na medida em que a própria decisão da DRJ reconheceu o equívoco na data de aquisição do imóvel localizado na Avenida Ivo Silveira, matrícula nº 42.771 (item 2.3.4 do TVF), mas deixou de declarar a invalidação do lançamento.

Argumenta-se que o erro no critério temporal adotado para a apuração do ganho de capital compromete a estrutura do lançamento, impondo, como consequência lógica e jurídica, a sua nulidade nesse ponto.

Alega-se, ainda, que a DRJ extrapolou os limites de sua competência ao alterar a data de aquisição do imóvel, substituindo os fundamentos fáticos e jurídicos do Auto de Infração. O lançamento foi originalmente efetuado com base na premissa de aquisição em 07/08/2014, e toda a defesa apresentada em primeira instância foi construída a partir desse critério.

Ao fracionar a data de aquisição entre 1966 e 1999, a autoridade julgadora promoveu verdadeira reconstrução do lançamento, atividade que é privativa da autoridade lançadora.

Por fim, a recorrente afirma que tal modificação acarretou cerceamento de defesa e supressão de instância administrativa, pois introduziu tese inédita — a distinção entre meaço e herança para fins de apuração da data de aquisição — sem que a contribuinte tivesse a oportunidade de se manifestar sobre ela em primeira instância. Dessa forma, requer-se o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração nesse aspecto, seja pelo vício formal decorrente do erro na data-base, seja, alternativamente, pela violação ao contraditório e à ampla defesa.

A nulidade pretendida não merece acolhimento. Eventuais equívocos na apuração do ganho de capital, notadamente aqueles relacionados ao critério temporal, não configuram, por si só, vício capaz de macular o lançamento.

Trata-se de matéria típica de mérito, plenamente passível de revisão e ajuste no curso do contencioso administrativo, sem que isso implique a invalidação do ato de constituição do crédito tributário. A legislação de regência não exige perfeição absoluta do lançamento, mas sim que ele seja suficientemente motivado e inteligível, permitindo o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Sob o prisma formal, não se identifica qualquer das hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, tampouco afronta ao art. 142 do CTN. O auto foi lavrado por autoridade competente, descreveu de forma clara os fatos geradores, identificou os bens alienados, as datas e valores das operações, o sujeito passivo e o montante exigido.

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.

A atuação da autoridade fiscal atendeu aos elementos essenciais do lançamento, inexistindo preterição do direito de defesa. Ao contrário, o próprio desenvolvimento do processo evidencia que o contribuinte compreendeu integralmente a imputação fiscal e exerceu ampla defesa, apresentando argumentos e documentos voltados a modificar ou afastar a exigência.

Também não procede a alegação de que eventual correção promovida no julgamento administrativo equivaleria à realização de “novo lançamento”. O sistema do processo administrativo fiscal admite expressamente a alteração do lançamento quando comprovados fatos modificativos, impeditivos ou extintivos do direito do Fisco, sem que isso implique nulidade.

Dispõe neste sentido o art. 16 do Decreto 70.235/76, assim como o art. 373 do CPC, abaixo transcritos:

Decreto 70.235/76

Art. 16. A impugnação mencionará: (...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

CPC

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor

Se prevalecesse a tese da recorrente, qualquer ajuste decorrente da análise defensiva conduziria automaticamente à invalidação do auto, o que esvaziaria a própria razão de ser do contencioso administrativo. Somente vícios substanciais, capazes de comprometer a compreensão do fato gerador ou de efetivamente cercear a defesa, o que não se verifica no caso concreto, autorizariam a anulação.

A alteração da data de aquisição do imóvel é um poder/dever da autoridade julgadora para adequar o lançamento aos elementos e provas carreadas aos autos. Esse fato, por óbvio, não gerou nenhuma incerteza quanto à base de cálculo, como pretende fazer crer a recorrente.

Nesse sentido concordo com o que foi pontuado pela decisão de piso no trecho a seguir transcrito:

41. Destaque-se que não se trata aqui de vício capaz de ocasionar o cerceamento de defesa do contribuinte e acarretar a nulidade do lançamento, pois a utilização incorreta da data de aquisição implica, apenas, na questão envolvendo a aplicação dos fatores legais de redução do ganho de capital, a qual pode ser debatida e ajustada durante o julgamento, não havendo necessidade de se anular o lançamento.

Nesse diapasão vale também trazer a colação precedente da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de relatoria da Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz:

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

Data do fato gerador: 04/10/2010

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. ALTERAÇÃO DA DATA DE AQUISIÇÃO PELA DRJ. APLICAÇÃO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA CORRELATA. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

O caso sob análise não se subsume às hipóteses de nulidade, pois o lançamento se deu com base em fato gerador efetivamente ocorrido, a respeito do qual o Contribuinte se omitiu do recolhimento devido, **com acerto da sujeição passiva, mas com um pequeno lapso na aplicação da norma quanto à data da aquisição utilizada no cálculo do tributo, quando decorrente de sucessão.**

A Delegacia de Origem aplicou a norma devida, sanando o equívoco identificado, razão pela qual não se vislumbra, portanto, prejuízo algum ao Contribuinte, que está sendo sujeito ao pagamento de exação em conformidade com a legislação tributária. (Acórdão nº 9202-008.580, de 29/01/2020).

Assim, inexistindo prejuízo ao exercício do contraditório e estando o lançamento devidamente motivado, deve ser rejeitada a nulidade suscitada.

3. Mérito

No mérito do recurso voluntário, a recorrente sustenta que o único lançamento remanescente — referente ao ganho de capital apurado na alienação do imóvel localizado na Avenida Ivo Silveira, matrícula nº 42.771 — foi mantido com base em interpretação jurídica equivocada acerca da data de aquisição do bem.

O acórdão recorrido entendeu que, com o falecimento do cônjuge, metade do imóvel teria sido adquirida pela contribuinte por meação, desde a data originária de aquisição (1966), e a outra metade por herança, na data da abertura da sucessão (1999), atribuindo, assim, duas datas distintas de aquisição para fins de apuração do imposto. Esse fracionamento foi determinante para a manutenção parcial da exigência tributária.

A recorrente, contudo, afirma que tal construção desconsidera o regime jurídico aplicável ao caso concreto. O imóvel foi adquirido pelo casal na constância do casamento, celebrado sob o regime da comunhão universal de bens, e a sucessão foi aberta ainda sob a vigência do Código Civil de 1916. À luz desse diploma, o regime de comunhão universal implica a comunicação integral dos bens presentes e futuros dos cônjuges, de modo que a cônjuge sobrevivente já era proprietária da totalidade do imóvel desde a aquisição originária. Ademais, segundo a ordem sucessória então vigente, o cônjuge sobrevivente somente herdava na ausência de descendentes ou ascendentes, o que não ocorreu no caso, uma vez que existiam filhas, únicas herdeiras legítimas do espólio.

Nessa perspectiva, a recorrente sustenta que jamais adquiriu qualquer fração do imóvel por herança, pois sua posição jurídica sempre foi exclusivamente a de meeira, e não de herdeira. A partilha do espólio apenas atribuiu à contribuinte bens correspondentes à sua meação, sem qualquer transmissão patrimonial decorrente da sucessão. A escritura pública posterior, que consolidou o imóvel exclusivamente em seu nome, teve caráter meramente formal e declaratório,

não representando transferência de domínio por herança, tanto que inexistiu formal de partilha específico ou recolhimento de ITCMD relativo a esse bem.

O recurso enfatiza que a meação não se confunde com herança, por não decorrer do óbito, mas da própria relação matrimonial, inexistindo, portanto, fato gerador de ganho de capital. Assim, não se pode falar em nova data de aquisição vinculada à abertura da sucessão, pois não houve ingresso patrimonial novo no patrimônio da recorrente. A adoção do fracionamento entre meação e herança, tal como procedido pela DRJ, importaria em atribuir natureza sucessória a uma situação que, juridicamente, jamais a teve, contrariando o regime legal vigente à época dos fatos.

Por fim, a recorrente sustenta que a Solução de Consulta COSIT utilizada como fundamento no acórdão não se aplica ao caso concreto, por tratar de hipótese distinta, envolvendo outro regime de bens e a vigência do Código Civil de 2002, no qual o cônjuge passou a concorrer com os descendentes.

No presente caso, entretanto, sob a égide do Código Civil de 1916 e do regime da comunhão universal, a cônjuge sobrevivente não era herdeira e já detinha a integralidade do imóvel desde 1966. Dessa forma, a única data juridicamente válida para fins de apuração do ganho de capital é a data da aquisição originária, o que afasta integralmente a incidência do imposto de renda, diante dos redutores legais aplicáveis, impondo-se a anulação do lançamento nesse ponto.

Quanto ao custo de aquisição do imóvel, entendo que razão não assiste à recorrente. A análise dos documentos constantes dos autos demonstra que, à época do falecimento do cônjuge da contribuinte, esta detinha apenas parte ideal do bem, decorrente de sua meação, enquanto a outra fração teve origem sucessória.

Não se sustenta, portanto, a tese de que o imóvel teria sido integralmente adquirido pela recorrente em um único momento, pois os elementos probatórios evidenciam a aquisição fracionada do direito de propriedade, em momentos e títulos jurídicos distintos.

Com efeito, sendo incontroverso que o casamento se deu sob o regime da comunhão universal de bens, é forçoso reconhecer que a recorrente já detinha, desde a aquisição, direito à meação sobre o imóvel.

No entanto a aquisição dos 50% remanescentes só ocorreu com a abertura da sucessão, ocorrida em 24/09/1999. Tal circunstância afasta a pretensão de atribuir custo único e integral ao bem, impondo o reconhecimento de que a aquisição ocorreu em partes, cada qual com seu respectivo valor histórico, conforme corretamente apurado pela decisão de piso.

Deve ser aplicado ao caso as disposições da Instrução Normativa nº 48, de 28/05/1998, vigente a época da abertura da sucessão:

DO GANHO DE CAPITAL

Art. 2º Para efeitos tributários, considera-se ganho de capital a diferença positiva entre o valor de alienação de bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição.

Art. 3º Estão sujeitas à apuração de ganho de capital as operações que importem:

I - alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins;

II - transferência de propriedade de bens e direitos, por sucessão, a herdeiros, meeiro, legatários ou donatários como adiantamento da legítima, bem assim a cada cônjuge, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar, quando o sucessor optar pela inclusão dos referidos bens e direitos, na sua declaração de rendimentos, por valor superior àquele pelo qual constavam da declaração do de cujus, do doador ou do cônjuge declarante, antes da dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar.

Dessa forma, a apuração do ganho de capital efetuada pela autoridade fiscal mostra-se coerente com o conjunto probatório e com o arcabouço normativo aplicável, não havendo falar em erro na determinação do custo de aquisição nem em superavaliação da base tributável.

As conclusões alcançadas no acórdão recorrido refletem correta interpretação dos fatos e do direito, devendo ser integralmente mantidas.

Não merece acolhimento o argumento recursal de que o regime da comunhão universal de bens e o Código Civil de 1916 devem ser aplicados para que seja considerado como único momento de aquisição a compra originária.

A manutenção do entendimento firmado no acórdão recorrido mostra-se juridicamente correta e plenamente amparada pelo conjunto fático-probatório dos autos.

Consta de forma incontroversa que a contribuinte era casada com Wilmar Henrique Becker sob o regime da comunhão universal de bens, circunstância que faz com que o imóvel em discussão integrasse o patrimônio comum do casal desde a sua aquisição originária.

Com o falecimento do cônjuge, apenas a metade ideal correspondente à sua fração patrimonial foi submetida ao inventário, uma vez que a outra metade já pertencia à contribuinte na condição de meeira.

Dessa forma, resta evidenciado que 50% do imóvel já integrava o patrimônio da contribuinte desde a data da aquisição originária, ocorrida quando o bem foi adquirido pela firma individual do cônjuge. Em relação a essa parcela, não há que se falar em tributação do ganho de capital por ocasião da alienação, uma vez que se aplicam integralmente os fatores legais de redução previstos na legislação do imposto de renda, resultando em ganho tributável nulo quanto à fração correspondente à meação.

Diversamente do alegado pela recorrente, no que se refere aos 50% remanescentes do imóvel, verifica-se que a aquisição pela contribuinte somente se aperfeiçoou com a abertura da

sucessão, momento em que se transmitiu a fração patrimonial pertencente ao *de cujus*. Assim, para fins fiscais, a data de aquisição dessa parcela deve ser fixada na data do óbito, nos termos da legislação aplicável, sendo irrelevante, para esse fim, o momento posterior em que se formalizou a consolidação da propriedade por meio de escritura pública, a qual teve natureza meramente declaratória e registral, decorrente de determinação judicial.

Em razão disso, impunha-se, como corretamente procedeu a autoridade julgadora, a adequação do cálculo do ganho de capital, considerando datas distintas de aquisição para cada fração do imóvel: a data originária para a parcela correspondente à meação, e a data da abertura da sucessão para a parcela herdada.

Nesse sentido, correta também a aplicação da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11/10/2001, conforme trecho a seguir transcrito da decisão de piso:

33. Como a contribuinte era casada com Wilmar Henrique Becker no regime de comunhão universal de bens (certidão de fl. 197), o referido imóvel era patrimônio do casal. Com a morte do cônjuge varão, somente 50% do imóvel foi integrar o inventário, uma vez que a viúva meeira já detinha os outros 50%.

34. A Instrução Normativa SRF nº 84, de 11/10/2001 assim dispõe:

Art. 21. Considera-se data de aquisição:

I – a da abertura da sucessão, na transferência causa mortis, inclusive na hipótese de cessão de direitos hereditários;

II – a data da transferência do bem, na doação;

III – na meação por morte, na dissolução da sociedade conjugal ou união estável:

a) a do instrumento original, se se tratar de bens ou direitos preexistentes à sociedade conjugal ou união estável, se pertencentes ao alienante;

b) a do casamento, se pertencentes ao outro cônjuge e o regime for de comunhão de bens;

c) a da aquisição, se adquiridos na constância da sociedade conjugal ou união estável;

IV – a da sentença, na partilha ou sobrepartilha decorrente da dissolução da sociedade conjugal ou união estável, para os bens e direitos havidos fora da meação ou da divisão do condomínio. (destaquei)

35. A Solução de Consulta Cosit nº 229, de 9/12/2015 concluiu da seguinte forma:

Pelo exposto, soluciona-se a consulta respondendo à consulente que:

23.1 O percentual fixo de redução, previsto no art. 139 (reproduzindo o art. 18 da Lei nº 7.713, de 1988), pode ser aplicado sobre o ganho de capital apurado quando houver transferência de propriedade por sucessão.

23.2 Na transferência do direito por herança, há passagem do patrimônio do de cujus para o herdeiro. Já na meação, não há cessão, pois a parcela do cônjuge meeiro sobrevivente já lhe pertencia. Se não há transferência, não há apuração de ganho de capital para fins do imposto sobre a renda.

Na hipótese de a propriedade de um bem ser adquirida parte por meação e parte por herança, torna-se necessário conhecer as datas de aquisição de cada parte do bem para fins de apuração do ganho de capital numa alienação futura.

A parte recebida por herança tem como data de aquisição aquela da abertura da sucessão.

Na parcela havida por meação, entretanto, considera-se data de aquisição:

- *a do instrumento original, se se tratar de bens ou direitos preexistentes à sociedade conjugal ou união estável, se pertencentes ao alienante;*
- *a do casamento, se pertencentes ao outro cônjuge e o regime for de comunhão de bens; e*
- **a da aquisição, se adquiridos na constância da sociedade conjugal ou união estável.**

[...]

(destaquei)

36. Assim, no presente caso, temos que 50% do imóvel já pertencia à contribuinte, cônjuge meeira, desde a aquisição, ou seja, 08/09/1966, data em que o terreno foi adquirido pela firma individual Wilmar Henrique Becker, conforme informação prestada pela autoridade fiscal (item 2.3.4; a) - fl. 8.149) e certidão de fls. 1.264/1.265.

37. Portanto, o ganho de capital relativo à alienação de 50% desse imóvel (parte da meação) é zero, em face das reduções previstas no art. 18 da Lei nº 7.713/1988.

(...)

38. Em relação aos 50% restantes (parte da herança), a data de aquisição pela contribuinte é a data da abertura da sucessão, ou seja, 24/09/1999 (certidão de fl. 198).

39. Verifica-se que o instrumento formal de consolidação da propriedade em nome da contribuinte fiscalizada foi uma Escritura Pública de Transmissão de Propriedade do Espólio de Wilmar Henrique Becker para Florisbela Becker, datada de 07/08/2014 (fls. 7.830/7.832), em virtude de uma decisão judicial do Juiz de Direito da Vara de Sucessões e Registro Público da Comarca de Florianópolis.

40. Desse modo, sendo a data de aquisição a data de abertura da sucessão (24/09/1999), torna-se necessário alterar o cálculo do ganho de capital, considerando essa data.

Tal metodologia não configura inovação indevida nem novo lançamento, mas simples ajuste do critério temporal para correta aplicação dos redutores legais e apuração do tributo efetivamente devido, preservando-se a legalidade, a proporcionalidade e a aderência estrita aos fatos comprovados nos autos.

Diante desse contexto, não procede a alegação recursal de que, em razão do regime da comunhão universal de bens e da sucessão aberta sob a égide do Código Civil de 1916, a contribuinte já detinha a integralidade do imóvel desde a aquisição originária, inexistindo transmissão patrimonial por ocasião do óbito.

Embora seja incontroverso que a contribuinte já era titular de 50% do bem a título de meação, é igualmente certo que os 50% remanescentes integravam o patrimônio do *de cujus* e somente se transferiram à esfera jurídica da contribuinte com a abertura da sucessão.

A circunstância de o Código Civil de 1916 não reconhecer o cônjuge sobrevivente como herdeiro concorrente com os descendentes não afasta o fato jurídico da sucessão nem a transmissão patrimonial decorrente da partilha, ainda que realizada no âmbito do inventário e posteriormente formalizada por escritura pública.

Assim, para fins de apuração do ganho de capital, a data de aquisição da fração correspondente à herança deve ser fixada na data da abertura da sucessão, sendo correta a adequação do cálculo promovida pela instância julgadora.

A escritura pública lavrada posteriormente teve natureza meramente formal e declaratória, sem alterar o momento jurídico da aquisição. Dessa forma, ao reconhecer datas distintas de aquisição para a parcela correspondente à meação e para a parcela herdada, o acórdão recorrido observou corretamente o direito material aplicável, razão pela qual deve ser mantido integralmente, impondo-se a rejeição do argumento recursal.

4. Pedido de juntada posterior de provas

A recorrente pede na parte destinada aos pedidos seja assegurada a possibilidade de juntada posterior de documentos que venham a ser considerados necessários à plena elucidação da controvérsia.

Vale mencionar que da análise dos autos já fora anexada vasta documentação junto a Impugnação. Importante esclarecer que o artigo 16 do Decreto nº 70.235 de 1972 limitou o momento para a apresentação de provas, dispondo que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

A preclusão temporal para a apresentação de provas foi ressalvada apenas nas situações previstas nas alíneas abaixo reproduzidas:

Art.16. A impugnação mencionará:

(...)

IV - 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. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 4º. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

(...)

Na situação em exame se mostra desnecessário e incabível o pedido de posterior juntada de documentos quando não demonstrado nos autos que havia fato impeditivo à sua apresentação junto com a impugnação, assim como pelo fato de que a documentação anexada se mostrar apta a análise da argumentação recursal.

Nesse sentido não merece acolhimento o pedido de juntada posterior de provas.

5. Conclusão

Ante o exposto, voto por não conhecer do Recurso de Ofício e, quanto ao Recurso Voluntário, voto por conhecê-lo, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior