



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	11634.720264/2018-81
ACÓRDÃO	2101-003.942 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LUIZ ANTONIO GIOCONDO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018

DECADÊNCIA. GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS OU DIREITOS. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. CONFIGURAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 72.

O prazo decadencial para constituição do lançamento no caso de ganho de capital tem início com a ocorrência do fato gerador, qual seja, a alienação do bem e expira-se após cinco anos contados da data do fato gerador ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houver pagamento ou quando configurada hipótese de dolo, fraude ou simulação. Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, INCISO I DO CTN. SÚMULA CARF Nº 101.

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL.

Está sujeito à incidência do imposto de renda o ganho de capital correspondente à diferença positiva entre o valor de alienação e o valor do custo de aquisição do imóvel.

GANHO DE CAPITAL. CESSÃO DE DIREITOS HEREDITÁRIOS.

O ganho de capital na alienação de bens e direitos realizada no curso do inventário, mediante cessão de direitos hereditários, será apurado em nome do cedente e não da massa patrimonial.

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL ALIENADO APÓS PARTILHA.

Para fins de apuração do ganho de capital, considera-se a data de aquisição a da abertura da sucessão, na transferência *causa mortis*, inclusive na cessão de direitos hereditários e o custo de aquisição será o valor pelo qual os bens foram transferidos aos herdeiros na Declaração Final de Espólio.

RECURSO VOLUNTÁRIO. MESMAS RAZÕES DE DEFESA ARGUIDAS NA IMPUGNAÇÃO. ADOÇÃO DAS RAZÕES E FUNDAMENTOS DO ACÓRDÃO RECORRIDO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 114, § 12, INCISO I DA PORTARIA MF Nº 1.634 DE 21 DE DEZEMBRO DE 2023 (RICARF).

Nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta novas razões de defesa em sede recursal, o artigo 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF) autoriza o relator a transcrever integralmente a decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância caso o relator concorde com as razões de decidir e com os fundamentos ali adotados.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. EXIGIBILIDADE.

A multa de ofício qualificada é exigível quando constatada a intenção do sujeito passivo de modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a impedir ou retardar seu conhecimento pelo Fisco, visando o recolhimento a menor dos tributos devidos.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689 DE 2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689 de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996, nos termos do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

A doutrina, as decisões administrativas e as decisões judiciais não se constituem em legislação tributária, nos termos do Código Tributário Nacional, de forma que só são aplicáveis ao processo administrativo fiscal nos casos em que a lei as houver atribuído eficácia normativa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a prejudicial de mérito de decadência e a preliminar de nulidade do lançamento por erro de identificação de sujeição passiva e dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100%, em razão da retroatividade benéfica da Lei nº 14.689 de 2023.

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Carolina da Silva Barbosa, Débora Fófano dos Santos, Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ (fls. 769/786), que julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário formalizado no Auto de Infração – Imposto de Renda Pessoa Física, lavrado em 06/12/2018, no montante de R\$ 3.306.024,68, já incluídos juros de mora (Calculados até 12/2018) e multa proporcional (Passível de Redução), com a apuração da infração de GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS - INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOBRE GANHOS DE CAPITAL (fls. 727/742), acompanhado do Relatório Fiscal (fls. 698/726).

Do Lançamento

Utilizo para compor o presente relatório o resumo constante no acórdão recorrido (fls. 770/776):

Trata-se de lançamento de crédito tributário de Imposto de Renda da Pessoa Física relativo aos fatos geradores ocorridos em 31/05/2013, 30/06/2013, 31/12/2013, 30/04/2014, 31/05/2015, 28/02/2016, 31/03/2016, 30/04/2016, 31/01/2017, 31/03/2017, 30/04/2017, 30/06/2017, 31/08/2017, 31/10/2017, 30/11/2017, 19/02/2018, 12/03/2018 e 23/03/2018 e consubstanciado no Auto de Infração, de fls. 727/741, lavrado em 06/12/2018, em face do contribuinte acima identificado.

O montante do crédito apurado totaliza R\$ 3.306.024,68, sendo R\$ 1.148.019,37 de imposto; R\$ 435.976,30 de juros de mora calculados até 12/2018 e R\$ 1.722.029,01 de multa proporcional de 150 % sobre o valor do principal.

A Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, de fl. 728, informa que foi apurada omissão de ganho de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais.

O relatório fiscal, de fls. 698/726, detalha todo o procedimento que culminou com a emissão do Auto de Infração, prestando a autoridade fiscal lançadora os seguintes esclarecimentos sobre os fatos geradores apurados:

O procedimento fiscal teve início em 30/06/2018, quando o contribuinte foi cientificado do Termo de Início da Ação Fiscal, solicitando documentos sobre o formal de partilha com sentença transitada em julgado (espólio de Alberto Giocondo), escritura de imóveis recebidos na partilha e doação, bem como documentos comprobatórios de quaisquer outras transferências ocorridas nos anos-calendário de 2013 a 2018, assim como os valores recebidos pelos imóveis alienados.

Em 24/08/2018, o contribuinte respondeu à intimação, entregando cópia de documentos, cuja análise ensejou nova intimação, em 28/09/2018, requerendo uma série de elementos especificamente em relação ao imóvel matrícula nº 4.578 (Área 3 Fazenda Angélica) alienado a Valter Helvio Mathias e aos imóveis com as matrículas nºs 20.746 e 20.747 (Arapongas) alienados para W4 Participações Societárias Ltda.

Em 05/11/2008, o interessado entregou cópias dos contratos particulares de alienação dos imóveis matrículas nºs 20.747, 20.746 e 4.578, bem como informou os valores recebidos das alienações.

Obteve a fiscalização, em diligência junto ao comprador do imóvel, os comprovantes de recebimento das parcelas.

Intimado a apresentar eventual pagamento de imposto de renda sobre o ganho de capital decorrente da alienação ou cessão de direitos dos imóveis nos anos-calendário 2013 a 2018, não apresentou o sujeito passivo qualquer documento, informando posteriormente que, por falta de conhecimento, não efetuou os pagamentos. Requereu fossem aceitas as declarações retificadoras, o que foi negado pela auditoria fiscal com base no art. 138 do CTN.

Foi apurado pela fiscalização imposto de renda sobre omissão de ganho de capital na alienação e cessão de direitos hereditários de dois imóveis – Fazenda Angélica e Fazenda Santa Cecília, tratados separadamente.

Fazenda Angélica – Área 03 – matrícula nº 4.268

O imóvel rural localizado no município de Angélica/MS pertencia originalmente a Alberto Giocondo e sua esposa Maria Vilma Bortolo Giocondo (pai e mãe do contribuinte).

Possuía o imóvel as matrículas nºs 1.685, 2.278, 1.296 e 557 no Registro de Imóveis da Comarca de Ivinhema. Posteriormente, estas matrículas foram transferidas para o Registro de Imóveis da Comarca de Angélica, recebendo as matrículas nºs 4.266, 4.267, 3.474 e 4.265, que depois foram unificadas na matrícula nº 4.268 com área de 1.207,1366 has (em 08/05/2013), passando a se denominar Fazenda Angélica.

Em 29/04/2015, a referida matrícula foi desmembrada, gerando as matrículas 4.576, 4.577, 4.578 e 4.579.

Da área total, o imóvel matrícula nº 4.578 (Área 3 da Fazenda Angélica) correspondia a 34,85%, ou seja, 420,5957 hectares, parcela que foi atribuída ao contribuinte no Formal de Partilha extraído do processo nº 0004272-32.2010.8.16.0045 da 1ª Vara Cível de Arapongas/PR, do inventário de Alberto Giocondo. A partilha foi homologada por sentença em 09/04/2015, com trânsito em julgado em 27/04/2015. Conforme constante nos autos do inventário, foram atribuídos 50% do imóvel à viúva meeira, Maria Viloma Bortolo Giocondo e 50% ao contribuinte. No mesmo ato, a viúva doou sua parcela ao filho, ficando com usufruto de 50%.

Nas Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física - DIPRF dos anos calendário de 2009 a 2014 (omisso o ano-calendário 2010) de Alberto Giocondo, não foi informado separadamente o custo do imóvel matrícula 4.268 (Fazenda Angélica), no entanto em 2009 foram declaradas quatro áreas da Fazenda no município de Angélica/MS com valor total de R\$ 756.665,50, considerado pela fiscalização como custo da Fazenda Angélica.

Como a Fazenda Angélica Área 3 corresponde a 34,85% da área total, o custo respectivo foi de R\$ 263.684,69. Este é o mesmo valor atribuído ao bem descrito na Declaração Final de Espólio de Alberto Giocondo.

Em 13/05/2015, foi registrada a escritura de compra e venda do imóvel Área 3 da Fazenda Angélica pelo valor de R\$ 5.533.187,50 a Valter Helvio Mathias, CPF nº 727.XXX.XXX-34, e sua esposa Iracema Dalossi Mathias, CPF nº 074.XXX.XXX-42.

Entretanto, em diligência realizada junto ao comprador, foi obtido o documento de instrumento particular de compromisso de compra e venda de imóvel rural, constatando-se que a transação ocorreu em 2013 e não 2015, ou seja, o contribuinte cedeu o direito de herança sobre o imóvel Área 3 da Fazenda Angélica no curso do inventário, com a anuência de todos os herdeiros.

O valor total da negociação foi de R\$ 9.925.000,00, sendo a parte do contribuinte, ou seja, a área de 420,5957 (Fazenda Angélica) negociada por R\$ 5.533.187,50.

O instrumento particular é de 09/05/2013, e constam como vendedores o espólio de Alberto Giocondo, CPF nº 003.XXX.XXX-20 e a viúva meeira, Maria Vilma Bortolo Giocondo, CPF nº 994.XXX.XXX-34, sendo que todos os herdeiros aparecem como anuentes.

O referido imóvel seria desmembrado em uma parte com área de 420,5957 ha, atribuída ao contribuinte, e outra área de 333,8148 ha atribuída à herdeira Maria Cristina Giocondo Pugliese. Em 2015, estas áreas receberam, respectivamente, as matrículas 4.578 e 4.579 no Cartório de Registro de Imóveis de Angélica.

Conclui a fiscalização que se trata, na verdade, de cessão onerosa dos direitos hereditários, pois o herdeiro negociou o seu direito à parte do imóvel Fazenda Angélica antes do formal de partilha.

O comprador apresentou os comprovantes dos pagamentos das parcelas ao contribuinte, que foram discriminadas no relatório fiscal. O ganho de capital foi apurado como venda à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, aplicando-se a relação percentual do ganho de capital sobre cada parcela recebida (arts. 2º e 21 da Lei 7.713/88 e art. 31 da IN 84/2001).

Foi considerada como data de aquisição a data de abertura da sucessão, na forma do art. 21, inciso I, da IN 84/2001, ou seja, 10/05/2010, e a data de alienação, 09/05/2013.

O custo de aquisição considerado para o imóvel foi de R\$ 263.684,69, com valor de negociação de R\$ 5.553.187,50. O custo de corretagem da área pertencente ao contribuinte foi de R\$ 165.995,63 (3%).

Parte da Fazenda Santa Cecília – Três Bocas (matrículas nºs 20.746 e 20.747)

O imóvel de matrícula nº 9.408, de 20/12/2012, do Registro de Imóveis 10. Serviço Registral de Arapongas, pertencia a Alberto Giocondo e sua esposa, Maria Villa Bortolo Giocondo, com área de 3.987.635,21 m2.

Em 10/05/2010, Alberto Giocondo faleceu e em 25/01/2017, o imóvel foi desmembrado em seis áreas distintas (matrículas 20.745 a 20.750).

De acordo com o formal de partilha, com sentença transitada em julgado em 27/04/2015, o contribuinte recebeu ¼ do imóvel matrícula 9.408, e, após desmembramento, tornou-se proprietário de 50% dos imóveis de matrículas nºs 20.746 e 20.747. Os outros 50% pertenciam à herdeira Giseli Giocondo.

Como a meeira fez doação de sua parte no processo de inventário, os herdeiros ficaram com 100% do imóvel.

O valor do custo do imóvel (1/4 da Fazenda Santa Cecília) declarado pelo sujeito passivo em suas DIRPFs dos anos-calendário de 2015 e 2016, foi de R\$ 2.275.000,00, entretanto o valor não é correto.

De acordo com o formal de partilha, de 27/04/2015, o imóvel Fazenda Santa Cecília – Três Bocas foi transferido aos herdeiros pelo valor de R\$ 2.328.800,00. Assim, o valor de ¼ do imóvel correto que deveria ter sido informado pelo contribuinte em suas declarações corresponde a R\$ 582.200,00, consoante art. 23, § 3º, da Lei 9.532/97.

A parte adquirida pelo contribuinte como herança, 50%, tem data de aquisição a data da abertura da sucessão, 10/05/2010, e a parcela havida por doação, 50%, a data da doação, 27/04/2015, conforme art. 21 da IN SRF nº 84/2001.

Informa a fiscalização que a partir de janeiro de 1997, para apuração do ganho de capital de imóvel rural, considera-se como custo de aquisição e valor de venda o Valor da Terra Nua (VTN) constante no Documento de Informação e Apuração do ITR - Diat (DITR), com fulcro nos arts. 8º, 14, 19 da Lei 9.393/96. Acrescenta o art. 10, § 1º, inciso I, da Instrução Normativa SRF nº 84/2001 que se o contribuinte adquirir e vender o imóvel rural antes da entrega da Diat, o ganho de capital será a diferença entre o valor da alienação e o custo de aquisição.

Constatou a auditoria fiscal que o interessado adquiriu ¼ da Fazenda Santa Cecília antes da entrega do Documento de Informação e Apuração do ITR - Diat (DITR), devendo o ganho de capital ser calculado com base nos valores efetivamente pagos e recebidos conforme preceitua o artigo 10 da IN SRF nº 81/2001. Além disso, o contribuinte não possui a Diat da aquisição de 50% em 2010.

Consoante informado pelo contribuinte em sua DIRPF do ano-calendário 2016 e na diligência realizada junto ao comprador do imóvel, W4 Participações Societárias Ltda, a alienação de ¼ da Fazenda Santa Cecília ocorreu em 08/02/2016. O representante da empresa informou que foi feito um acordo verbal e moral entre as partes (Luiz Antônio Giocondo e seu pai); que seu pai tomou posse do imóvel e que foi assinado um contrato simples de compra e venda, esclarecendo ainda que a escritura foi entregue somente em 30/03/2017, após acordo entre os sócios da fazenda para divisão das terras.

Conforme documentos apresentados por W4 Participações Societárias Ltda, os imóveis matrículas nºs 20.746 e 20.747 foram negociados pelo valor de R\$ 8.426.800,00 em 05/02/2016, sendo que o contribuinte detinha 50% e sua irmã, Giseli Giocondo, detinha outros 50%.

A parte do contribuinte foi de R\$ 4.213.400,00, tendo a fiscalização identificado os pagamentos realizados, discriminados no relatório fiscal, e apurado o ganho de capital, apurado como venda à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, aplicando-se a relação percentual do ganho de capital sobre cada parcela recebida (arts. 2º e 21 da Lei 7.713/88 e art. 31 da IN 84/2001).

Da Decadência

Discorre a fiscalização sobre a decadência do direito de lançar o imposto devido sobre o ganho de capital nas duas situações identificação na ação fiscal: cessão de direitos hereditários sobre parte da Fazenda Angélica em 2013 e alienação de parte da Fazenda Cecília em 2016. Quanto à segunda hipótese, entende que não pairam dúvidas de que o fisco se encontra dentro do prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário.

No que se refere à primeira situação, esclarece que como o fato gerador ocorreu em 09/05/2013 e não houve o pagamento do imposto de renda sobre o ganho de capital, aplica-se o art. 173, inciso I, do CTN, com a contagem do prazo de cinco anos se iniciando em 01/01/2014, concluindo que o lançamento foi efetuado em 2018, logo dentro do quinquídio legal.

Entende ainda a auditoria fiscal que o contribuinte agiu com dolo para omitir a cessão de direitos hereditários ao fisco.

Da multa de ofício

Foi aplicada a multa de ofício de 150% com base no art. 44, inciso I, § 1º da Lei 9.430/96, pelos seguintes motivos:

- O contribuinte não recolheu o imposto devido sobre o ganho de capital auferido na cessão de direitos hereditários a Valter Helvio Mathias referente à Fazenda Angélica, tampouco anexou o demonstrativo de ganho de capital nas Declarações de Ajuste Anual (anos-calendário 2013 a 2015);
- Em 08/05/2013, foi feita a unificação das matrículas da denominada Fazenda Angélica. Fica claro que o interessado lavrou as escrituras para unificar as áreas da fazenda e depois separá-las de acordo com parte da sua herança, mas não se preocupou em recolher o ganho de capital, sendo que tinha plena consciência da alienação/cessão com grande lucro;
- Não há qualquer menção à alienação do imóvel matrícula 4.578 no formal de partilha, cuja sentença é de 09/04/2015, mesmo já tendo sido alienado, ou seja, o contribuinte omitiu a cessão de direitos no processo de inventário;
- O interessado lavrou instrumento particular de venda em 09/05/2013, mas não o registrou em cartório e por esse motivo a operação não foi informada em Declarações sobre Operações Imobiliárias, dificultando o conhecimento da operação pelo fisco;
- Em 05/05/2015, foi registrada em cartório a transferência de 100% do imóvel ao contribuinte Luis Antônio, ou seja, fez o registro de imóvel que já havia sido negociado durante o inventário, sem constar essa informação;
- O contribuinte não informou a cessão de direitos em suas DIRPFs dos anos-calendário 2013 e 2014;
- O interessado declarou uma dívida com Valter, ocultando a alienação dos direitos hereditários, sendo que em 2013 e 2014 a dívida corresponde exatamente aos valores recebidos, sendo que em 2015, ocultou o recebimento da última parcela no valor de R\$ 641.125,00;
- Continuou ocultando esta dívida nos anos-calendário 2016 e 2017;

- A Fazenda Angélica foi alienada a Valter Helvio Mathias em 2013 e mesmo assim na declaração de bens da DIRPF de 2015, informou ser proprietário do bem;
- Nas DIRPFs dos anos-calendário 2015 a 2017, continuou a informar ser proprietário do lote de terras em Ivenhema/MS, ocultando a alienação realizada em 2013;
- Não declarou a doação recebida da mãe na DIRPF do ano calendário 2015;
- Não recolheu o imposto devido sobre o ganho de capital auferido na alienação da Fazenda Santa Cecília à empresa W4 Participações Societárias Ltda, tampouco anexou o demonstrativo de apuração do ganho de capital;
- Informou na DIRPF do ano-calendário 2016 valores menores do que o efetivamente auferido pela alienação da Fazenda Santa Cecília.

Conclui a fiscalização que o contribuinte utilizou-se de artifícios, em tese, dolosos para impedir o conhecimento do fato gerador e não recolher o imposto devido sobre as alienações ocorridas entre os anos-calendário de 2013 a 2018, cabendo a aplicação da multa qualificada de 150%, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96 e art. 71 da Lei 4.502/64.

Foi elaborada, ainda, Representação Fiscal para Fins Penais tendo em vista que os fatos, em tese, configuram crime contra a ordem tributária, definido pelos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90.

(...)

Da Impugnação

O sujeito passivo foi cientificado do lançamento em 08/12/2018¹ (AR de fl. 746) e apresentou impugnação em 08/01/2019 (fls. 751/759), acompanhada de documentos (fls. 760/763), com os argumentos abaixo reproduzidos, extraídos do acórdão recorrido (fls. 776/777):

(...)

Da Impugnação

Cientificado do lançamento, em 08/12/2018, apresentou o contribuinte a defesa, de fls. 751/760, em 08/01/2019, argumentando, em síntese, que:

Da Fazenda Angélica

O fisco tratou a alienação da Fazenda Angélica Área 3 como se fosse o contribuinte que tivesse vendido para Valter Helvio Mathias, quando na realidade o vendedor foi o espólio.

Foi utilizada, equivocadamente, a data da morte de Alberto Giocondo como data da aquisição do referido bem para o cálculo do ganho de capital, mas como o

¹ Conforme informação constante no Termo de Análise de Solicitação de Juntada de 18/12/2018 (fl. 745).

vendedor é o espólio, deve ser considerada a data em que o falecido adquiriu as respectivas propriedades.

Na hipótese remota de se entender pela manutenção do lançamento, pugna pela delimitação do prazo decadencial em cinco anos para constituição do crédito tributário.

O Auto de Infração violou a regra do art. 150, § 4º, do CTN, pretendendo cobrar suposto fato gerador ocorrido em 09/05/2013.

Como a data da ciência foi em 08/12/2018, já havia decaído o direito à constituição do crédito em relação a fatos geradores anteriores a 08/12/2013.

Assim, o fato gerador do ganho de capital oriundo da Fazenda Angélica está extinto como determina o art. 156, inciso V, do CTN e conforme jurisprudência administrativa.

Da Fazenda Santa Cecília

Quanto à Fazenda Santa Cecília, devido à pendência da apresentação da declaração final de espólio dos bens deixados por Alberto Giocondo, este não conhecia o custo de aquisição dos bens herdados.

Embora em meados de 2017 tenha sido apresentação essa declaração, à sua revelia, esta foi preenchida com diversos erros, ficando pendente de retificação.

De boa-fé, apresentou declaração retificadora, tanto a própria, como a do espólio, colaborando com o trâmite da fiscalização.

Acredita que, com essas declarações, não haveria imposto a recolher ou este seria ínfimo, em virtude do fator de redução na declaração final de espólio e da avaliação em valor atual dos bens deixados.

Portanto, os valores de custo de aquisição da propriedade lançado não corresponde (*sic*) à realidade.

Da multa agravada

Se mantida a autuação, requer a inaplicabilidade da multa de 150%, tendo em vista que não praticou qualquer ato nocivo ao desenvolvimento do trabalho fiscalizatório, bem como a ausência de elementos caracterizadores de má-fé ou dolo e a inexistência de potencialidade lesiva na conduta do impugnante.

Deve ser demonstrada a intenção dolosa, conforme entendimento consolidado nas Súmulas 14 e 25 do Carf.

Não causou qualquer embaraço à fiscalização; apresentou declaração retificadora, ressaltando que já havia providenciado a retificação, a qual estava dependendo de reunir todos os complexos documentos de cartório das propriedades adquiridas há mais de cinquenta anos.

Se não atendido pedido, requer a redução da multa para que esta não supere o valor do tributo em obediência ao princípio da vedação de confisco e da razoabilidade, reproduzindo doutrina e jurisprudência em favor de sua tese.

Ressalta que voluntariamente apresentou a declaração retificadora, tanto a sua quanto a do espólio; que o imposto a recolher seria nulo ou em valor ínfimo; que os pedidos de dilação de prazo deveram-se à documentação ser complexa; que desconhecia a apresentação da declaração final do espólio e, portanto, dificilmente, ocorreria a conciliação desses valores.

Por fim, requer o contribuinte a insubstância (*sic*) do Auto de Infração.

(...)

Da Decisão da DRJ

A 13ª Turma da DRJ/RJO, em sessão de 16/04/2019, no acórdão nº 12-106.772 julgou a impugnação improcedente (fls. 769/786), conforme ementa abaixo reproduzida (fl. 769):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018

GANHO DE CAPITAL. DECADÊNCIA

O imposto de renda, pessoa física, decorrente da apuração de ganho de capital, é tributo devido de forma definitiva e enseja o lançamento por homologação. Assim, o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário decai após cinco anos contados da data do fato gerador ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houver pagamento ou hipótese de dolo, fraude ou simulação.

GANHO DE CAPITAL. CESSÃO DE DIREITOS HEREDITÁRIOS.

O ganho de capital na alienação de bens e direitos realizada no curso do inventário, mediante cessão de direitos hereditários, será apurado em nome do cedente e não da massa patrimonial.

GANHO DE CAPITAL - IMÓVEL ALIENADO APÓS PARTILHA.

Para fins de apuração do ganho de capital, considera-se a data de aquisição a da abertura da sucessão, na transferência causa mortis, inclusive na cessão de direitos hereditários, e o custo de aquisição será o valor pelo qual os bens foram transferidos aos herdeiros na Declaração Final de Espólio.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO DE 150%.

Verificado o dolo tendente a reduzir o montante do imposto devido, ou a tentativa de evitar ou diferir o seu pagamento, justificada está a aplicação da multa agravada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O contribuinte foi cientificado da decisão da DRJ em 07/10/2019, por meio do Edital Eletrônico 006229317 (fl. 794) e interpôs recurso voluntário em 28/10/2019 (fls. 797/804), em que reitera os argumentos apresentados na impugnação, sintetizados nos tópicos abaixo:

I – DA TEMPESTIVIDADE:

II – DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E DO ACÓRDÃO COMBATIDO:

III – DO DIREITO:

III.1 - DA FAZENDA ANGÉLICA ÁREA 03 E DA VIOLAÇÃO À REGRA LEGAL DECADENCIAL QUE FIXA EM CINCO ANOS O PRAZO PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.

III. 2. DA FAZENDA SANTA CECÍLIA:

III. 3- DA MULTA DE OFÍCIO E DO SEU INDEVIDO AGRAVAMENTO:

(...) pela eventualidade, se requer a inaplicabilidade do agravamento da multa de ofício de 75% para 150%.

ALTERNATIVAMENTE, caso não atendido o pedido supracitado, o que não se esperar, se REQUER a redução do valor da multa, para que este não seja superior ao valor do tributo, em obediência ao Princípio da Vedação ao Confisco e da Razoabilidade.

III – DO PEDIDO:

À vista de todo exposto, o Recorrente requer que seja acolhido o presente Recurso Voluntário, para o fim de assim ser decidido pelo ínclito Julgador, a reforma total da decisão proferida pela 13ª Turma da DRJ/RJO no Processo Administrativo Fiscal nº 11634.720264/2018-81, (...)

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Débora Fófano dos Santos**, Relatora

DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

DAS RAZÕES RECURSAIS

Convém inicialmente deixar consignado que no recurso voluntário as questões prévia, preliminar e meritórias são apresentadas conjuntamente de modo que na presente análise levar-se-á em conta a estrutura lógica obrigatória de prejudicialidade.

QUESTÃO PRÉVIA

PREJUDICIAL DE MÉRITO

Da Alegação de Decadência do Prazo de Cinco Anos para Constituição do Crédito Tributário em relação à Fazenda Angélica Área 03.

O Recorrente pugna pela delimitação do prazo decadencial em cinco anos para constituição do crédito tributário.

Menciona que o Auto de Infração violou a regra que fixa o prazo de cinco anos para que o fisco constituir o crédito tributário, nos termos do que expressamente determina o § 4º do artigo 150 do CTN.

Relata que no presente caso a fiscalização pretende cobrar tributo de suposto fato gerador ocorrido em **09/05/2013**, porém, isso não pode ocorrer. É possível inferir que a data da ciência a respeito da lavratura do Auto de Infração guereado, ocorreu em **08/12/2018**, logo, havia decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário em relação aos fatos geradores ocorridos anteriores a **08/12/2013**.

A DRJ após reproduzir a legislação e demais atos normativos² que regem a matéria, afirma que (fls. 778/780):

² Conforme consta nas fls. 777/779 do acórdão:

Lei nº 7.713/1988

Art. 21. Nas alienações a prazo, o ganho de capital será tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver.

RIR/1999

Art. 140. Nas alienações a prazo, o ganho de capital deverá ser apurado como venda à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver (Lei nº 7.713, de 1988, art. 21).

§ 1º Para efeito do disposto no caput, deverá ser calculada a relação percentual do ganho de capital sobre o valor de alienação que será aplicada sobre cada parcela recebida.

RIR/2018

Art. 151. Nas alienações a prazo, o ganho de capital deverá ser apurado como venda à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerada a atualização monetária, se houver (Lei nº 7.713, de 1988, art. 21).

§ 1º Para fins do disposto no caput, deverá ser calculada a relação percentual do ganho de capital sobre o valor de alienação, que será aplicada sobre cada parcela recebida.

§ 2º O valor pago a título de corretagem poderá ser deduzido do valor da parcela recebida no mês do seu pagamento.

CTN

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

IN SRF nº 84/2001

(...)

Nota-se que nas alienações parceladas a apuração do ganho de capital ocorre no momento da realização do negócio, como venda à vista. Contudo, para a tributação do IRPF, de acordo com o percentual de ganho de capital relativo a cada parcela, será considerada a data de recebimento. Apura-se o ganho de capital e o percentual referente a cada parcela na data da alienação, no entanto, a tributação do IRPF devido pelo sujeito passivo ocorre nas datas de recebimento de tais parcelas.

É o que estabelece a legislação tributária, pois no momento da alienação ainda não há imposto devido, uma vez que o fato gerador e a respectiva obrigação tributária surgem com a aquisição das disponibilidades representadas pelos valores decorrentes da operação de venda.

(...)

Na data da alienação, em 09/05/2013, o ganho de capital foi apurado. Posteriormente, restou caracterizada a obrigação tributária (IRPF sobre ganho de capital) à medida que as parcelas foram recebidas. Em resumo, nas operações de vendas parceladas, conclui-se que a apuração do ganho de capital e o fato gerador do IRPF ocorrem em momentos distintos.

Com efeito, para esclarecer a dúvida suscitada relativa ao prazo decadencial é importante trazer à colação os termos do artigo 173 do CTN:

(...)

Temos, como regra geral, que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é aquele definido no inciso I do dispositivo legal acima transcrito, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Todavia, há casos em que a legislação impõe ao sujeito passivo a obrigação de recolher ou pagar o imposto sem prévio exame da autoridade administrativa. Nessa sistemática, tem-se por imprescindível a definição do termo inicial para a contagem do prazo decadencial as disposições contidas no art. 150 do CTN:

(...)

O fato jurídico objeto da incidência do tributo sobre o ganho de capital somente se completa quando do efetivo recebimento do valor referente à venda, nos termos do conteúdo do artigo 140 do RIR/1999. Antes do recebimento de cada parcela da venda, não há imposto a ser pago.

Art. 31 . Nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista e o imposto é pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

Parágrafo único. O imposto devido, relativo a cada parcela recebida, é apurado aplicando-se:

I - o percentual resultante da relação entre o ganho de capital total e valor total da alienação sobre o valor da parcela recebida;

II - a alíquota de quinze por cento sobre o valor apurado na forma do inciso I.

No caso em análise, conforme verificado em diligência fiscal junto ao comprador do imóvel rural, Valter Helvio Mathias, os pagamentos a Luiz Antônio Giocondo se deram em 14/05/2013, 24/05/2013, 28/05/2013, 19/06/2013, 29/11/2013, 15/04/2014, 30/04/2014 e 13/05/2015.

Importa destacar que não houve qualquer pagamento do imposto a título de ganho de capital em relação a nenhuma das parcelas. Dessa forma, não se adotando a regra decadencial do art. 150 do CTN, o lançamento não ocorre por homologação, haja vista a ressalva do § 4º deste mesmo dispositivo legal.

Em consequência, para definição do termo inicial de contagem do prazo decadencial referente ao lançamento por homologação, aplica-se a regra do inciso I do art. 173 do CTN correspondente ao lançamento de ofício, qual seja, o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, para as infrações correspondentes às parcelas recebidas nos anos calendário 2013, 2014 e 2015, a legislação garante à Fazenda Pública o direito de efetuar o lançamento até o dia 31/12/2018, 31/12/2019 e 31/12/2020, haja vista que o termo de início do período decadencial é contado a partir de 01/01/2014 e 01/01/2015 e 01/01/2016, respectivamente. Em decorrência, por ocasião da ciência do lançamento, em 08/12/2018 (data do A.R.), o direito da Fazenda Pública de lançar não estava extinto em relação a nenhuma parcela apurada.

Logo, independentemente da existência de dolo, questão que será apreciada em item próprio, não ocorreu a decadência.

(...)

Em complemento aos fundamentos acima, convém trazer à colação os teores das Súmulas CARF nº 72 e 101, aplicáveis ao caso em análise:

Súmula CARF nº 72

Aprovada pelo Pleno em 10/12/2012

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 101

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Conforme esclarecido pela autoridade julgadora de primeira instância, os recebimentos decorrentes da alienação da Fazenda Angélica Área 3 ocorreram em 14/05/2013,

24/05/2013, 28/05/2013, 19/06/2013, 29/11/2013, 15/04/2014, 30/04/2014 e 13/05/2015. Independente da ocorrência do dolo, fraude ou simulação, no caso em apreço não houve qualquer pagamento de imposto a título de ganho de capital, confirmando que, para a contagem do prazo decadencial, necessariamente deve ser utilizada a regra prevista no artigo 173, inciso I do CTN.

Em assim sendo, tem-se que o prazo decadencial começou a fluir no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Para os fatos geradores correspondentes aos recebimentos ocorridos no ano-calendário de 2013 (14/05/2013, 24/05/2013, 28/05/2013, 19/06/2013, 29/11/2013), o termo de início da contagem do prazo decadencial começou a fluir em **01/01/2014** e teve por termo final o dia **31/12/2018**. Como visto anteriormente, o contribuinte foi cientificado do lançamento em **08/12/2018** (AR de fl. 746), dentro do prazo legal para a constituição do lançamento, de modo que não há decadência a ser reconhecida.

Em vista dessas considerações, rejeita-se a alegação de ter ocorrido a decadência.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO

Erro de Identificação do Sujeito Passivo e das Datas de Aquisição na Apuração do Crédito Tributário em relação à Fazenda Angélica Área 03.

O Recorrente afirma que o fisco incorreu em erro em relação à alienação da Fazenda Angélica Área 03, uma vez que considerou indevidamente como sendo o contribuinte e não o espólio de Alberto Giocondo o alienante do imóvel para o Sr. Valter Hélyvio Mathias. Diante disso, equivocadamente foi utilizada a data da morte de Alberto Giocondo (10/05/2010) como data de aquisição do referido bem alienado para cálculo do ganho de capital. Sendo, o espólio o verdadeiro vendedor do referido bem, a data a ser considerada para efeito de cálculo do ganho de capital deve ser as datas em que o falecido - Alberto Giocondo adquiriu as respectivas propriedades.

Tendo em vista que o Recorrente apenas reitera o argumento apresentado por ocasião da impugnação, sem apresentar novos fatos ou documentos capazes de alterar o que foi decidido pelo juízo a quo. Assim, por concordar com os fundamentos da decisão recorrida (fls. 780/782), abaixo reproduzidos, utilizo-os como razão de decidir no presente tópico, tendo em vista o permissivo no artigo 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 21 de dezembro de 2023:

(...)

Do alienação da Fazenda Angélica Área 3

Alega o contribuinte, em sua defesa, que o imposto sobre ganho de capital na alienação da Fazenda Angélica Área 03 não lhe pode ser imputado, por não ter sido ele quem alienou o imóvel para Valter Helvio Mathias, mas sim o espólio de Alberto Giocondo e, por esse motivo, também deveria ser considerada como data de aquisição aquela em que seu pai adquiriu o imóvel.

Inicialmente, importa esclarecer que a exigência fiscal está enquadrada no art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que assim dispõe:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

(...)

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem 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.

O fato gerador do imposto de renda relativo a ganho de capital ocorre quando se verifica uma das situações definidas na lei acima como necessárias e suficientes, sendo indispensável ainda a correta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária.

O art. 991 do Código de Processo Civil de 1973 (art. 618, do novo CPC), enumera as obrigações e responsabilidades do inventariante do espólio. Quanto à alienação de imóvel no curso do processo judicial, informa o art. 992:

Art. 992. Incumbe ainda ao inventariante, ouvidos os interessados e com autorização do juiz:

I - alienar bens de qualquer espécie;

II - transigir em juízo ou fora dele;

III - pagar dívidas do espólio;

IV - fazer as despesas necessárias com a conservação e o melhoramento dos bens do espólio.

Assim, pode o inventariante, mediante autorização judicial, alienar bens de qualquer espécie pertencentes ao espólio. Entretanto, não é este o caso em relação à alienação da Fazenda Angélica Área 3, cujo compromisso de compra e venda se deu sem qualquer autorização judicial, por instrumento particular.

O instrumento particular de compromisso de compra e venda de imóvel rural – Fazenda Angélica Área 3 (420,5957 ha) e Fazenda Angélica Área 4 (333,8148 ha), de fls. 293/300, celebrado entre o espólio de Alberto Giocondo como promitente vendedor, representado pela viúva meeira, Maria Vilma Bartlo Giocondo e Valter Helvio Mathias, como promitente comprador, trata-se na verdade de cessão de direitos hereditários, contrato mediante o qual se opera a transmissão de direitos provenientes de sucessão, enquanto não ocorre a partilha. No caso, todos os herdeiros deram sua anuência ao contrato.

No instrumento celebrado, na cláusula I, alínea “D” consta expressamente que a parte ideal objeto do contrato, de conformidade com o processo de inventário, ficará pertencendo aos herdeiros Luiz Antonio Giocondo – Fazenda Angélica Área 3 e Maria Cristina Giocondo Pugliese – Fazenda Angélica Área 4.

Cabe ressaltar que o próprio item II do referido contrato indica como vendedores do imóvel o contribuinte e a herdeira Maria Cristina Giocondo Pugliese.

O comprador foi imitado, desde logo, na posse do imóvel, e a transmissão da titularidade de propriedade ficou dependendo do ato do último pagamento, podendo ser outorgada, desde que houvesse consenso entre as partes, logo que fosse homologado e expedido o formal de partilha e nesse caso, a mesma seria lavrada com cláusula resolutiva.

Dessa forma, correta a identificação do contribuinte como sujeito passivo da exação tributária, uma vez que cedeu seu direito hereditário a terceiro com anuência dos outros herdeiros. Como cedente, caberia a ele apurar o ganho de capital e pagar o imposto respectivo, na forma do art. 3º, § 6º, da Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, que dispõe sobre as declarações de espólio e assim estabelece:

“Art. 3º.

(...)

§ 6º O ganho de capital na alienação de bens e direitos realizada no curso do inventário deve ser tributado em nome do espólio, salvo se tratar de cessão de direitos hereditários, caso em que cabe ao cedente apurar, em seu nome, o ganho de capital.”.

O art. 20, § 7º; art 21, inciso I; e art. 30, inciso VI, da Instrução Normativa SRF nº 84/ 2001, que trata da apuração e tributação de ganhos de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas físicas, acrescenta:

“Art. 20.

§ 7º Na cessão de direitos hereditários, cabe ao cedente apurar, em seu nome, o ganho de capital, considerando como custo de aquisição da parte cedida o valor que, proporcionalmente, lhe couber na partilha, constante na última Declaração de Ajuste Anual do de cujus.

(...)

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;

(...)

Portanto, ocorrendo, no curso do inventário, a cessão de direitos hereditários, a apuração e recolhimento do imposto de renda incidente sobre eventual ganho de capital devem ser feitos em nome do cedente, e não da massa patrimonial e a

data de aquisição é a data da abertura da sucessão, ou seja, 10/05/2010, não procedendo a alegação do sujeito passivo de que deveria ser considerada a data em que o seu pai adquiriu os imóveis.

(...)

Pelos fundamentos acima expostos, não há como serem acolhidos os argumentos do Recorrente.

DAS RAZÕES RECURSAIS

No recurso voluntário o Recorrente apenas reitera os argumentos apresentados por ocasião da impugnação.

A questão central do litígio diz respeito ao fato do Recorrente entender pela inexistência de fato gerador, uma vez que em relação à: (i) FAZENDA ANGÉLICA ÁREA 03, teria ocorrido erro na identificação do sujeito passivo a decadência do prazo para o fisco constituir o lançamento, matéria já tratada em sede de preliminares e (ii) FAZENDA SANTA CECÍLIA informa que a declaração de IRPF de final do espólio de Alberto Giocondo foi apresentada de forma incorreta, constando dados incongruentes no que tange aos valores efetivamente transacionados e apresentou as declarações complementares, com vistas à retificação daquela declaração, de modo que não haveria imposto a recolher ou seria um valor ínfimo, em virtude do fator de redução na declaração final de espólio e da avaliação em valor atual dos bens deixados.

Quanto à multa de ofício aplicada, majorada em 150%, aduz ser totalmente desarrazoada, pois não teria praticado nenhum ato nocivo ao desenvolvimento do trabalho fiscalizatório, bem como, a ausência de elementos caracterizados de má-fé ou dolo e a inexistência de potencialidade lesiva na conduta do Impugnante, requerendo ao final a redução da multa aplicada ao percentual de 75%, alternativamente pede a redução do valor da multa, para que esta não seja superior ao valor do tributo, em obediência ao Princípio da Vedação ao Confisco e da Razoabilidade.

Depreende-se que as razões meritórias a serem apreciadas concentram-se em dois pontos: a tributação do ganho de capital da FAZENDA SANTA CECÍLIA e a aplicação da multa de ofício qualificada em 150%.

Como também neste ponto não houve a apresentação de novos fatos ou documentos capazes de modificar o que foi decidido pelo juízo *a quo*, por concordar com os fundamentos da decisão recorrida, abaixo reproduzidos (fls. 782/786), adoto-os como razão de decidir, tendo em vista a disposição contida no artigo 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 21 de dezembro de 2023:

(...)

Da Fazenda Santa Cecília

Informa o contribuinte que não conhecia o custo de aquisição do bem alienado, por não ter sido apresentada, à época da celebração da compra e venda, a

Declaração Final de Espólio – DFE que depois foi enviada com erros, não podendo também ser considerada.

Conforme relatório fiscal, diligência realizada junto à W4 Participações Societárias Ltda, e demais documentos que compõem os autos, a alienação de ¼ da Fazenda Santa Cecília ocorreu em 05/02/2016, portanto após o trânsito em julgado do Formal de Partilha, de 27/04/2015.

Na Declaração de Ajuste Anual- DAA, enviada pelo contribuinte, originalmente à RFB, do exercício 2016, ano-calendário 2015, foi informado como custo de aquisição da área, recebida em herança, o valor de R\$ 2.275.000,00, que foi desconsiderado, já que na Declaração Final de Espólio- DFE de seu pai, Alberto Giocondo, a Fazenda Santa Cecília foi transferida aos herdeiros pelo valor de R\$ 2.328.800,00, sendo a parte do interessado ¼ desse montante, ou seja, R\$ 582.200,00.

Na sua simulação de declaração do exercício 2016, ano-calendário 2015, fl. 211, que requer o contribuinte seja aceita, observa-se que ele informou como custo de aquisição valor ainda maior, qual seja, de R\$ 3.879.718,28 relativo a sua parte na Fazenda Santa Cecília, cujo valor total seria de R\$ 7.759,436,55.

Ocorre que o custo de aquisição deve ser apurado com base no art. 23 da Lei 9.532/1997:

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.

(...)

§ 3º O herdeiro, o legatário ou o donatário deverá incluir os bens ou direitos, na sua declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do ano calendário da homologação da partilha ou do recebimento da doação, pelo valor pelo qual houver sido efetuada a transferência. § 4º Para efeito de apuração de ganho de capital relativo aos bens e direitos de que trata este artigo, será considerado como custo de aquisição o valor pelo qual houverem sido transferidos.

A Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de Outubro de 2001, em seu art. 20, também dispõe:

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

Anual do de cujus, doador, ex-cônjuge ou ex-convivente declarante, antes da dissolução da sociedade conjugal ou união estável.

§ 1º Nos casos em que o de cujus, doador, ex-cônjuge ou ex-convivente não houver apresentado Declaração de Ajuste Anual, por não se enquadrar nas condições de obrigatoriedade estabelecidas pela legislação tributária, a avaliação deve ser realizada em função do custo de aquisição conforme o disposto nos arts. 5º a 8º.

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

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

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

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

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

§ 4º Na hipótese do § 3º, o inventariante, no caso de espólio, o doador ou o ex-cônjuge ou ex-convivente a quem for atribuído o bem ou direito deve preencher o Demonstrativo de Apuração do Ganho de Capital e anexá-lo à Declaração Final de Espólio ou à Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário da doação ou da dissolução da sociedade conjugal ou união estável, conforme o caso.

§ 5º Na apuração de ganho de capital em virtude de posterior alienação dos bens e direitos de que trata este artigo, é considerado como custo de aquisição o valor a que se refere o § 2º.

§ 6º Para efeito do disposto no § 5º, a comprovação do custo, constante na Declaração de Ajuste Anual, é efetuada por meio de:

I - Declaração Final de Espólio, no caso de transmissão causa *mortis*;

No caso, a Declaração Final de Espólio - DFE informou que a Fazenda Santa Cecília foi transferida aos herdeiros pelo valor de R\$ 2.328.800,00, sendo a parte do interessado ¼ desse montante, ou seja, R\$ 582.200,00.

Portanto, na Declaração Final de Espólio houve a opção por manter os valores de transferências idêntico aos da data da partilha e não pelo valor de mercado.

Assim, agiu a fiscalização corretamente na apuração do custo de aquisição do imóvel alienado, não havendo alteração a ser efetuada.

De qualquer forma, independentemente da alegada boa fé, não podem ser acatadas as declarações retificadoras do contribuinte e de final do espólio, apresentadas após o início do procedimento fiscal, como se observa do art. 138, parágrafo único do CTN, e art. 7º, inciso I, §1º, do Decreto 70.235/72, que regula o procedimento fiscal no âmbito federal, senão vejamos:

Código Tributário Nacional:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. **Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.** (grifos nossos)

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

(...)

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. Assim, não podem ser aceitas as declarações retificadoras pleiteadas pelo sujeito passivo.

Da multa agravada

No que tange à aplicação da multa de ofício, que o impugnante diz ser confiscatória e afrontar Princípios Constitucionais, impende ressaltar que a aplicação de multa é decorrente do cometimento de infração, tendo como finalidade a imposição de um gravame pelo descumprimento de dever legal. Configurada a hipótese de incidência, para alcançar seu fim, deve representar ônus significativamente maior, a fim de que as condutas em desconformidade com a legislação sejam desencorajadas.

A vedação constitucional quanto à utilização de tributo com efeito confiscatório dirige-se ao legislador, não ao aplicador da lei. No âmbito do Poder Executivo, deve a Autoridade Fiscalizadora apenas cumprir a determinação legal, consoante art. 142 do CTN, aplicando o ordenamento vigente às infrações concretamente constatadas, sendo-lhe vedada a exclusão ou redução arbitrária de multas ou dos juros, sob pena de ser responsabilizada.

Quanto ao percentual aplicado da multa de ofício de 150%, previsto no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei 9.430/96, o contribuinte diz não ter agido com dolo ou praticado qualquer ato nocivo ao desenvolvimento do trabalho fiscal. Entretanto, ficou amplamente demonstrada, no relatório fiscal, a intenção do autuado de ocultar ou retardar o conhecimento do fato gerador pela autoridade fiscal, hipótese prevista no art. 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964:

Lei nº 4.502, de 1964

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Consoante verificado pela fiscalização, exemplificativamente destaca-se que realizou o contribuinte contrato particular de alienação de imóvel, em 09/05/2013, mas não o registrou em cartório na época própria, nem efetuou o recolhimento do imposto devido sobre a operação; posteriormente fez o registro da transação do bem que já havia sido negociado durante o inventário; declarou dívida com o comprador em suas declarações, mas ocultou a alienação dos direitos hereditários; mesmo depois de ter alienado a Fazenda Angélica em 2013, declarou na DIRPF do ano-calendário de 2015 ser proprietário da área; não declarou a doação recebida de sua mãe no mesmo ano; não recolheu o imposto devido sobre o ganho de capital na alienação da Fazenda Santa Cecília; informou no ano-calendário que teria recebido o valor da venda à vista, quando a venda foi a prazo.

Entendo que restou clara a intenção deliberada do contribuinte de ocultar do Fisco a ocorrência dos fatos geradores, que se amolda à definição do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, e, consequentemente, ao § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 não cabendo a aplicação das Súmulas nº 14 e 25 do Carf.

(...)

Em apertada síntese, são os seguintes os motivos pelos quais o lançamento deve ser mantido:

A alienação de ¼ da Fazenda Santa Cecília ocorreu em 05/02/2016, portanto após o trânsito em julgado do Formal de Partilha, de 27/04/2015.

Na Declaração de Ajuste Anual (DAA) do exercício 2016, ano-calendário 2015 originalmente enviada pelo contribuinte à RFB, foi informado como custo de aquisição da área recebida em herança, o valor de R\$ 2.275.000,00, que foi desconsiderado, já que na Declaração Final de Espólio (DFE) de seu pai, Alberto Giocondo, a Fazenda Santa Cecília foi transferida aos

herdeiros pelo valor de R\$ 2.328.800,00, sendo a parte do interessado $\frac{1}{4}$ desse montante, ou seja, R\$ 582.200,00.

Na simulação de declaração do exercício 2016, ano-calendário 2015 (fl. 211), que o contribuinte requer seja aceita, observa-se que ele informou como custo de aquisição valor na Fazenda Santa Cecília ainda maior, qual seja, de R\$ 3.879.718,28 relativo a sua parte, cujo valor total seria de R\$ 7.759,436,55.

Nos termos da legislação e demais atos normativos, na transferência de propriedade de bens e direitos, por sucessão *causa mortis*, a herdeiros e legatários, os bens e direitos são avaliados a valor de mercado ou considerados pelo valor constante na Declaração de Ajuste Anual do *de cujus*, tem a opção de avaliar os bens e direitos a valor de mercado ou considerar pelo valor constante na Declaração de Ajuste Anual do *de cujus* (artigo 20 da IN SRF nº 84 de 2001). Na apuração de ganho de capital em virtude de posterior alienação dos bens e direitos, é considerado como custo de aquisição o valor a que se refere o § 2º, do artigo 20 da IN SRF nº 84 de 2001³.

No caso, na Declaração Final de Espólio (DFE) foi informado que a Fazenda Santa Cecília foi transferida aos herdeiros pelo valor de R\$ 2.328.800,00, sendo a parte do interessado $\frac{1}{4}$ desse montante, correspondente a R\$ 582.200,00, ou seja, na Declaração Final de Espólio **houve a opção por manter os valores de transferências idênticos aos da data da partilha e não pelo valor de mercado.**

Desse modo, a fiscalização agiu corretamente na apuração do ganho de capital, não havendo qualquer reparo no lançamento efetuado.

Ressalta ainda a autoridade julgadora de primeira instância que, nos termos do artigo 138, parágrafo único do CTN e artigo 7º, inciso I, §1º do Decreto nº 70.235 de 1972, iniciado o procedimento fiscal, independente da alegada boa-fé, não podem ser aceitas as declarações retificadoras do contribuinte e de final do espólio.

No que diz respeito à aplicação da multa qualificada, a sanção pecuniária em exame foi corretamente imposta segundo os ditames legais e apontamentos do lançamento contudo, em

³ **INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 84, DE 11 DE OUTUBRO DE 2001.** Publicado(a) no DOU de 17/10/2001, seção 1, página 27. Dispõe sobre a apuração e tributação de ganhos de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas físicas.

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

(...)

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

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

(...)

razão da nova redação ao artigo 44, §1º *caput* e inciso VI da Lei nº 9.430 de 1996, dada pela Lei nº 14.689 de 2023 e nos termos do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN, aplicável ao caso a legislação posterior menos severa, de modo que a multa qualificada deve ser reduzida ao patamar de 100%.

Em vista dessas considerações, não há como acolher os argumentos do Recorrente.

Doutrina, Jurisprudência e Decisões Administrativas.

No que concerne à interpretação da legislação e ao entendimento jurisprudencial indicado pelo Recorrente, nos termos do artigo 100 do Código Tributário Nacional (CTN), somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso.

Assim os entendimentos firmados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e, inclusive, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que reiterados acerca de determinada matéria, não possuem efeito vinculante perante a autoridade administrativa de julgamento, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, nos termos do artigo 25, §13 do Decreto nº 70.235 de 1972, incluído pela Lei nº 14.689 de 2023.

Por sua vez, a jurisprudência emanada do poder judiciário também não vincula a autoridade julgadora, seja por falta de previsão legal, seja pelo fato da decisão judicial, em regra, só fazer coisa julgada entre as partes, não beneficiando nem prejudicando terceiros, nos termos do artigo 503 da Lei nº 13.105 de 2015 (Código de Processo Civil), respeitados os ditames do Decreto nº 2.346 de 1997 e do artigo 19 da Lei nº 10.522 de 2002.

Da mesma forma as posições doutrinárias não integram a legislação tributária nos termos dos artigos 96 e 100 do CTN.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se por conhecer do recurso voluntário, rejeitar a prejudicial de mérito de decadência e a preliminar de nulidade do lançamento por erro de identificação de sujeição passiva e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100% em razão da retroatividade benéfica da Lei nº 14.689 de 2023.

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos