



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 12448.727311/2013-72
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2401-005.164 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de dezembro de 2017
Matéria IRPF
Recorrentes VERA MARIA ROMANO PEREIRA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. VERIFICAÇÃO VIGENTE NA DATA DO JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. PREJUDICIAL DE ADMISSIBILIDADE. PORTARIA MF N° 63. SÚMULA CARF N° 103.

A verificação do limite de alçada, para fins de Recurso de Ofício, ocorre em dois momentos: primeiro quando da prolação de decisão favorável ao contribuinte pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), para fins de interposição de Recurso de Ofício, observando-se a legislação da época e segundo quando da apreciação do recurso pelo CARF, em Preliminar de Admissibilidade, para fins de seu conhecimento, aplicando-se o limite de alçada então vigente.

Entendimento que está sedimentado pela Súmula Carf n° 103: *"Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância"*.

In *casu*, aplica-se o limite instituído pela Portaria MF n° 63 que alterou o valor para interposição de Recurso de Ofício para R\$ 2.500.000,00.

IRPF. AUSÊNCIA DE DETERMINAÇÃO DOS MOTIVOS FÁTICOS E JURÍDICOS DO LANÇAMENTO FISCAL. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA.

A determinação dos motivos fáticos e jurídicos constituem elemento material/intrínseco do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. A falta da devida descrição desses motivos constituem ofensa aos elementos substanciais do lançamento, razão pelo qual deve ser reconhecida sua total nulidade, por vício material.

GANHOS DE CAPITAL. CESSÃO DE DIREITOS HEREDITÁRIOS. TÍTULO DE CRÉDITO. CLÁUSULA *PRO SOLUTO*. ALIENAÇÃO À PRAZO.

Está sujeita ao pagamento de imposto de renda a pessoa física que auferir ganhos de capital na cessão de direitos hereditários. A opção, em título de crédito, pela cláusula *pro soluto* não implica considerar o pagamento como sendo efetuado à vista.

In casu, restando incontestado a alienação à prazo, deveria ser obedecido o regime de caixa, devendo ser tributado a medida em que houvesse a percepção dos valores.

GANHOS DE CAPITAL. CESSÃO DE DIREITOS HEREDITÁRIOS. MOMENTO DA TRIBUTAÇÃO. REGIME DE CAIXA.

Na cessão de direitos hereditários cuja alienação se deu por título de crédito contendo a cláusula *pro soluto* o ganho de capital deve ser tributado de acordo com o recebimento do valor (regime de caixa).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em não conhecer do recurso de ofício. Por unanimidade, conhecer do recurso voluntário e, por maioria, dar-lhe provimento para: (i) decretar nulo o lançamento, por vício material, na parte relativa à omissão de ganho de capital em compensação às ações judiciais; e (ii) excluir a tributação incidente sobre o ganho de capital na cessão de direitos hereditários. Vencido o conselheiro Cleberson Alex Friess que dava provimento parcial para tão somente acolher a nulidade, por vício material, do lançamento referente à omissão de ganho de capital no recebimento em compensação às ações judiciais.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa, Virgilio Cansino Gil e Rayd Santana Ferreira. Ausente o Conselheiro Francisco Ricardo Gouveia Coutinho. Ausente justificadamente a Conselheira Miriam Denise Xavier.

Relatório

VERA MARIA ROMANO PEREIRA, contribuinte, pessoa física, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 17ª Turma da DRJ em São Paulo/SP, Acórdão nº 16-70.758/2015, às fls. 568/577, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente da constatação de omissão ganhos de capital na alienação de bens e direitos, em relação ao exercício 2009, conforme peça inaugural do feito, às fls. 174/180, e demais documentos que instruem o processo.

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 09/08/2013 (AR e-fl. 181), nos moldes da legislação de regência, contra a contribuinte acima identificada, constituindo-se crédito tributário no valor consignado na folha de rosto da autuação, decorrentes dos seguintes fatos geradores:

a) GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS. OMISSÃO/APURAÇÃO INCORRETA DE GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS ADQUIRIDOS EM REAIS. Apuração incorreta de ganhos de capital auferidos na cessão dos direitos hereditários à AMIL ASSISTÊNCIA MÉDICA INTERNACIONAL LTDA, referentes aos bens imóveis. Lançado o ganho de capital apurado, de R\$ 85.100,16, compensando-se o imposto já pago, após imputação dos valores para a data de vencimento, 28/11/2008, conforme Termo de Constatação e Verificação Fiscal.

b) GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS. OMISSÃO/APURAÇÃO INCORRETA DE GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS ADQUIRIDOS EM REAIS. Apuração incorreta de ganhos de capital auferidos na cessão dos direitos hereditários à AMIL ASSISTÊNCIA MÉDICA INTERNACIONAL LTDA, referentes aos bens imóveis. Lançado o ganho de capital apurado, de R\$ 7.492.724,80, compensando-se o imposto já pago, após imputação dos valores para a data de vencimento, 28/11/2008, conforme Termo de Constatação e Verificação Fiscal.

c) GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS. OMISSÃO/APURAÇÃO INCORRETA DE GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS ADQUIRIDOS EM REAIS. Omissão de ganhos de capital auferidos no recebimento de valores em compensação às ações judiciais, referentes à soneração de bens do inventário, operação esta equivalente à cessão de direitos hereditários, conforme Termo de Constatação e Verificação Fiscal.

Após regular processamento, interposta impugnação, contra exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, a autoridade julgadora de primeira instância achou por bem julgar procedente em parte o lançamento, afastando parte do crédito tributário por entender que o direito à sucessão aberta, de acordo com o Código Civil brasileiro, é considerado bem imóvel. A solução de consulta formulada pela interessada corroborou esse entendimento para o caso concreto e, conseqüentemente, no cálculo do imposto sobre ganhos de capital tal fato deve ser levado em consideração. A interessada argumentou nesse sentido e os documentos acostados aos autos, bem como a legislação e a solução de consulta retrocitada dão-lhe razão, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 16-70.757/2015, sintetizados na seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
- IRPF*

Ano-calendário: 2008

*GANHO DE CAPITAL. CESSÃO DE DIREITOS
HEREDITÁRIOS.*

Está sujeito ao pagamento de imposto de renda a pessoa física que auferir ganhos de capital na cessão de direitos hereditários.

DIREITOS HEREDITÁRIOS. BEM IMÓVEL.

Por expressa determinação legal, os direitos hereditários são considerados bens imóveis, o que implica a consideração, no cálculo do correspondente ganho de capital, das reduções aplicáveis aos bens imóveis.

CLAUSULA PRO SOLUTO. VENDA À VISTA.

A opção pela cláusula pro soluto implica considerar o pagamento como tendo sido efetuado à vista.

*CESSÃO DE DIREITOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO.
ATUALIZAÇÃO DO VALOR.*

O ganho de capital na alienação de bens e direitos realizada no curso do inventário, mediante cessão de direitos hereditários, será apurado em nome de cada cedente, que deverá considerar como custo de aquisição da parte cedida o valor que proporcionalmente lhe couber na partilha.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em observância ao disposto no artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, c/c artigo 1º da Portaria MF nº 03/2008, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício da decisão encimada, que declarou procedente em parte o lançamento fiscal.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 586/623, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Aduz ter o acórdão recorrido afrontado decisão de autoridade competente preclusa administrativamente (consulta fiscal) e descumprir, também, sentença judicial da 17ª Vara Federal do Rio de Janeiro, que concedeu à ora recorrente mandado de segurança para determinar à Fazenda Nacional observância da eficácia da resposta a ser dada à referida consulta, anexando certidão.

Explicita constar na decisão *a quo* diversos e sucessivos equívocos na identificação das hipóteses do caso concreto, bem como devem ser observados os princípios incontroversos e norteadores do direito.

Faz um relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, para por em destaque a importância do instituto da consulta fiscal, seu fundamento constitucional no inciso XXXIII, do art. 5º, da Carta magna, e o caráter vinculatório que assume a resposta para a Administração Tributária, sendo inquestionável não subsistir legalmente qualquer conclusão posta em contraste com o decidido no âmbito da consulta.

Insurge-se quanto a tributação por ganho de capital de valores havidos em compensação à renúncia a ações judiciais (transações), uma vez que o lançamento carece de legalidade, eis que, nos termos do art. 108, § 1º, do CTN, o emprego da analogia não pode resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Afirma que a falta de previsão legal da tributação das "transações" é questão incontroversa neste processo e, para proceder à taxação, a autuação vale-se de um instituto meramente equivalente, sendo a "transação" e a "cessão de direitos hereditários" negócios jurídicos típicos e diversos entre si, não havendo qualquer semelhança ou equivalência.

Alega ser nula a decisão recorrida por total carência de estruturação lógica em sua exposição e omissa na explicitação das normas legais que amparariam suas afirmativas, além que em momento algum considera o argumento da defesa sobre a transação, recusando-se em reconhecer a ocorrência, em toda sua tipicidade, de um negócio jurídico regulado na lei.

Esclarece em relação à alienação à prazo, com a emissão de notas promissórias com cláusula *pro soluto*, seria indevida a tributação como se pagamento à vista fosse, a entrega de tais títulos "para pagamento" não implicaria em pagamento, mas significaria "como em pagamento". Ou seja, no caso concreto, a entrega dos títulos aperfeiçoou a cessão de direitos, mas não consumou o pagamento.

Salienta que considerando a existência da cláusula *pro soluto* implicaria em equivalência a pagamento à vista, ferindo o fato relevante de que a disponibilidade financeira, colacionando doutrina e jurisprudência sobre a matéria.

Aduz, ainda, ser equivocado o entendimento de atribuir a contribuinte o ônus de fornecer ao fisco documentos comprobatórios do custo do bem pretendidamente cedido, sob pena de ser ele tido por nulo (zero), não havendo lei nesse sentido e estando totalmente em desacordo com a legislação que regulamenta a matéria (RIR/99).

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para preliminarmente decretar a nulidade da Decisão Recorrida, tornando-a sem efeito e, no mérito, a absoluta improcedência do Lançamento.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator

RECURSO DE OFÍCIO

Preliminar de Admissibilidade

À época da interposição do recurso vigia a Portaria MF nº 3/2008, que estabelecia o valor de alçada em R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

Entretanto, em 10 de fevereiro de 2017 foi publicada a Portaria MF nº 63 que alterou o valor limite para interposição de Recurso de Ofício para R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), vejamos:

Portaria MF nº 63/07

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (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\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

A verificação do "limite de alçada", em face de Decisão da DRJ favorável ao contribuinte, ocorre em dois momentos: primeiro na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), para fins de interposição de Recurso de Ofício, no momento da prolação de decisão favorável ao contribuinte, observando-se a legislação da época, e segundo no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), para fins de conhecimento do Recurso de Ofício, quando da apreciação do recurso, em Preliminar de Admissibilidade, aplicando-se o limite de alçada então vigente.

É o que está sedimentado pela Súmula Carf nº 103, assim ementada:

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

Portanto, depreende-se que o limite de alçada a ser definitivamente considerado será aquele vigente no momento da apreciação, pelo Conselho, do respectivo Recurso de Ofício. vinculada pela Súmula Carf nº 103, encimada.

No presente caso, o montante de crédito Tributário exonerado foi abaixo do novo limite de alçada, vigente na data do presente julgamento, 07 de novembro de 2017.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração, sub examine, em parcial consonância com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE NÃO CONHECER DO RECURSO DE OFÍCIO, em face de o montante de crédito Tributário

exonerado situar-se abaixo do limite de alçada vigente, pelas razões de fato e direito acima esposadas.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso voluntário.

Conforme depreende-se da leitura do item "B" do Termo de Constatação e de Verificação Fiscal (e-fls. 150/169) evidencia que a Fiscalização apurou ganhos de capital decorrentes de duas operações distintas, vejamos:

B DOS GANHOS DE CAPITAL DECLARADOS E DOS GANHOS APURADOS PELA FISCALIZAÇÃO

Conforme INSTRUMENTO PARTICULAR DE PROMESSA DE CESSÃO E TRANSFERÊNCIA DE DIREITOS HEREDITÁRIOS, DE CESSÃO E TRANSFERÊNCIA DE AÇÕES, RENÚNCIA DE DIREITOS E AÇÕES E OUTRAS AVENÇAS, de 18/09/2008, e a Escritura Definitiva, de 17/10/2008, referentes às mesmas operações, a fiscalizada acima identificada, denominada PRIMEIRA CEDENTE, realizou duas operações sujeitas à apuração dos ganhos de capital:

- cessão de direitos hereditários à empresa AMIL ASSISTÊNCIA MEDICA INTERNACIONAL LTDA.

- Recebimento de R\$ 3.000.000,00, por conta e em compensação de ações judiciais, como veremos adiante, equivalente à cessão de direitos hereditários sobre bens sonogados ao inventário.

Quanto à cessão dos direitos hereditários à AMIL, ao verificarmos os ganhos de capital apurados com base na escritura e na legislação aplicável, confrontados com os ganhos de capital declarados pela fiscalizada, constatamos divergências consideráveis.

Quanto à compensação de ações judiciais, a fiscalizada não apurou ganhos tributáveis em suas declarações de ajuste.

Dito isto, por se tratarem de operações distintas, iremos analisar as razões recursais de maneira separadas.

GANHO DE CAPITAL - COMPENSAÇÃO À RENÚNCIA A AÇÕES

JUDICIAIS

O contribuinte explicita constar na decisão *a quo* diversos e sucessivos equívocos na identificação das hipóteses do caso concreto, bem como devem ser observados os princípios incontroversos e norteadores do direito.

Insurge-se quanto a tributação por ganho de capital de valores havidos em compensação à renúncia a ações judiciais (transações), uma vez que o lançamento carece de legalidade, eis que, nos termos do art. 108, § 1º, do CTN, o emprego da analogia não pode resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Afirma que a falta de previsão legal da tributação das "transações" é questão incontroversa neste processo e, para proceder à taxação, a autuação vale-se de um instituto

meramente equivalente, sendo a "transação" e a "cessão de direitos hereditários" negócios jurídicos típicos e diversos entre si, não havendo qualquer semelhança ou equivalência.

Compulsando o Auto de Infração verifica-se que, de fato, a Autoridade fiscal se utilizou da suposta "equivalência" quando tratou da indenização de R\$ 3.000.000,00 recebidos pela Interessada, por conta e em compensação de ações judiciais em que pleiteava a recomposição do patrimônio em decorrência de bens sonegados ao inventário por seus irmãos, assim se pronunciando o Sr. Fiscal:

Em compensação às referidas ações judiciais, as cláusulas (1.1.3) e (1.3) da mesma escritura consignaram que os irmãos, denominados QUARTO e QUINTO CEDENTES, pagariam a cada uma das irmãs, PRIMEIRA, SEGUNDA e TERCEIRA CEDENTES, o valor de R\$3.000.000,00 para cada uma, conforme reproduzimos a seguir.

1.1.3. Em razão da transação prevista na Cláusula 2.2, o QUARTO e o QUINTO CEDENTE determinam a CESSIONÁRIA (i) a deduzir R\$9.000.000,00 (nove milhões de reais) dos valores correspondentes a sua parte nos Preços de Aquisição dos Direitos Hereditários e dos Direitos de Participação, sendo R\$ 4.500.000,00 (quatro milhões e quinhentos mil reais) de cada um deles e (ii) a pagar, em partes iguais, a PRIMEIRA, SEGUNDA e TERCEIRA CEDENTES por conta e em compensação das Ações Judiciais e a título de recomposição do patrimônio da PRIMEIRA, SEGUNDA E TERCEIRA CEDENTES, conforme prazos e condições previstos nesta Cláusula ("Créditos Indenizatórios"). A assinatura desta Escritura valerá igualmente como plena, rasa, mútua, geral e recíproca quitação entre as partes litigantes nos autos das Ações Judiciais.

(...)

No caso, as ações judiciais, que ensejaram o pagamento "... por conta e em compensação das Ações Judiciais e a título de recomposição do patrimônio..." às irmãs, autoras, pagos pelos irmãos, réus, versam, em sua essência, sobre bens sonegados ao inventário pelos réus, em especial imóveis já de propriedade e posse dos réus, que teriam sido recebidos por estes em vida do pai, e saldos credores de contas no exterior, pertencentes ao pai, em vida, e não declarados, dos quais os réus teriam se apropriado.

Concluimos que o recebimento de tal valor, em compensação às ações judiciais, é equivalente à cessão de direitos hereditários, pelas co-herdeiras, que se tornaram cedentes dos direitos, aos irmãos, adquirentes da totalidade dos direitos sobre estes bens, sonegados ao inventário, que já estavam de posse dos mesmos, operação esta passível de apuração dos ganhos de capital, já que presentes os pressupostos definidos no artigo 117, § 4º, do RIR/99, a seguir reproduzidos.

(...)

Inequivocamente, o Instrumento Particular de 18/09/2008 e a Escritura Definitiva de 17/10/2008 foram os documentos registradores da operação, equivalente, como visto, à cessão de direitos hereditários entre os herdeiros, referentes aos bens sonegados ao inventário, reclamados pelas autoras e de posse dos réus.

À evidência, transação e cessão de direitos hereditários não são equivalentes, tampouco se assemelham. Do ponto de vista jurídico, que é o que interessa, a transação é um negócio jurídico bilateral em que os interessados, por meio de concessões recíprocas, previnem ou terminam um litígio, ao passo que a cessão de direitos hereditários é alienação gratuita ou onerosa de herança a terceiro, estranho ou não ao inventário.

O que ocorreu, sob a ótica deste julgador, foi a realização de uma transação com o objetivo de viabilizar a cessão de direitos hereditários, sendo as duas operações passíveis de tributação pelo imposto de renda, em face da ocorrência de ganho de capital em ambas.

No que se refere à transação realizada, por meio da qual a Recorrente recebeu a indenização de R\$ 3.000.000,00 por conta e em compensação de ações judiciais em que pleiteava a recomposição do seu patrimônio, em decorrência da sonegação de bens ao inventário, importante observar que o simples fato de determinada verba ostentar natureza indenizatória não é, por si só, suficiente para sua exclusão do âmbito de incidência do imposto de renda.

Não é possível subsistir o entendimento de que a verificação da incidência do imposto de renda deve ter por base unicamente o caráter remuneratório ou indenizatório da parcela que se quer tributar, já que não são apenas as verbas remuneratórias que podem representar aumento de patrimônio daquele que as recebe.

As indenizações, em regra, são valores destinados à recomposição do patrimônio (material ou imaterial) daquele que foi lesado em seu direito. Contudo, uma análise mais detida do conceito de indenização denota que, a par de sua função de reposição patrimonial (reparação de danos emergentes), o pagamento de indenização pode, por vezes, representar aumento do patrimônio de quem a recebe, na medida em que visem à reparação de ganhos que deixou de obter, ou seja, lucros cessantes.

Não obstante o exposto, o ponto nodal da questão é o equívoco cometido pela Autoridade lançadora e, posteriormente, pela Autoridade julgadora da instância de piso, que tratou a transação como se fosse “adiantamento de legítima”, para convalidar o lançamento viciado em sua origem.

Pois bem.

Como é de conhecimento daqueles que lidam com o Direito Tributário que o Auto de Infração AI conterà, obrigatoriamente, a “descrição do fato” (Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 10, III). A importância da descrição dos fatos deve-se à circunstância de que é por meio dela que a Autoridade fiscal evidencia a consonância entre a matéria fática verificada na ação fiscal e a disposição legal infringida (Decreto nº 70.235/1972, art. 10, IV).

Significa dizer que o AI deve indicar, em pormenor, qual o comportamento irregular atribuído ao sujeito passivo e em que medida ele não se ajusta ao dispositivo legal violado. Fatos erroneamente descritos constituem cerceamento do direito de defesa e configura descumprimento do requisito exigido pelo art. 10, III, do Decreto nº 70.235/1972.

Ora, se as razões fáticas determinantes da lavratura do AI não estão descritas corretamente, por óbvio que o contribuinte terá prejudicado o seu direito de defesa. Na motivação do lançamento é necessária a indicação das circunstâncias fáticas que ensejaram a constituição do crédito tributário de forma detalhada e adequada, para que o contribuinte tenha elementos aptos a rechaçar a pretensão do Fisco. Isto porque, quanto mais imprecisa for a descrição, mais difícil se torna o exercício do direito de defesa, até chegar ao ponto de inviabilizá-lo.

Na espécie, a Autoridade fiscal não descreveu, de forma apropriada, a operação que ocasionou o ganho de capital, vale dizer, a Fiscalização qualificou uma transação como se fosse uma operação equivalente à cessão de direitos hereditários, ficando evidente a descrição incorreta dos fatos que ensejaram a autuação, com implicação no direito de defesa do contribuinte, uma vez que, se qualificada a operação corretamente (transação com recebimento de indenização cuja natureza é de lucros cessantes), os argumentos da defesa seriam outros.

Nesse contexto, entendo que o Auto de Infração, nesta parte, é nulo de pleno direito.

No caso concreto, no entanto, não basta a demonstração do cerceamento do direito de defesa ocasionado pela incorreção na descrição dos fatos e, em consequência, a declaração de nulidade, sendo necessária a verificação da natureza do defeito (vício formal ou vício material), para se dimensionar os diferentes efeitos que cada um deles pode acarretar sobre a obrigação tributária.

Diante disto, por tratar de caso análogo (demanda de uma das irmãs), entendo ser um vício de natureza material, consoante restou muito bem explicitado no voto vencedor do Acórdão nº 2201-003.126, o qual me filio, da lavra da Conselheira Ana Cecília Lutosa da Cruz, exarado pela 1ª Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção, nos autos do processo nº 12448.727308/2013-59, de onde peça vênia para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

A autoridade fiscal, ao explicitar a segunda operação, qualificou uma transação (recebimento de R\$ 3.000.000,00, por conta e em compensação de ações judiciais) como se fosse uma operação equivalente à cessão de direitos hereditários, vale dizer, não descreveu corretamente a operação que gerou o ganho de capital.

A fim de elucidar a matéria, cabe destacar que o lançamento, como ato administrativo de caráter vinculado, é constituído por cinco elementos essenciais de validade: competência, finalidade, motivo, objeto e forma.

Para análise da preliminar ventilada, interessa-nos o exame do objeto e da forma.

O objeto, como ensina José dos Santos Carvalho Filho, consiste na alteração no mundo jurídico que o ato administrativo se propõe a processar.

Especificamente sobre o objeto do lançamento fiscal, o art. 142 do Código Tributário Nacional dispõe:

*“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.*

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

No que se refere à forma, o art. 10 do Decreto 70.235/72 assim determina:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servi dor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I a qualificação do autuado; II o local, a data e a hora da lavratura; III a descrição do fato; IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Portanto, a descrição equivocada dos fatos utilizados na demonstração da ocorrência do fato gerador se refere ao conteúdo do lançamento, pois exige a interpretação e aplicação da legislação de regência do tributo para verificar a ocorrência do fato gerador.

Assim, a ausência de descrição correta pela autoridade fiscal da operação que gerou o ganho de capital. não se resume a um vício formal do lançamento, ou seja, a exteriorização do conjunto de caracteres descritivos do fato.

Para ajudar na distinção entre vício formal e material, basta identificar o erro existente, se ocorreu erro de fato, o vício será considerado formal, contudo, se ocorreu erro de direito, o vício será material.

Para Paulo de Barro Carvalho, o erro de fato é um desajuste interno da estrutura do enunciado, nos termos seguintes:

O erro de fato é um problema intra-normativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, por insuficiência de dados lingüísticos informativos ou pelo uso indevido de construções de linguagem que fazem às vezes de prova. Esse vício na composição semântica do enunciado pode macular tanto a oração do fato jurídico tributário como aquela do conseqüente, em que se estabelece o vínculo relacional. Ambas residem no interior da norma e denunciam a presença do erro de fato. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22^a ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 485).

O erro de direito, na visão de Paulo de Barros caracteriza-se como um descompasso de feição externa, conforme abaixo transcrito:

Já o erro de direito é também um problema de ordem semântica, mas envolvendo enunciados de normas jurídicas diferentes, caracterizando-se como um descompasso de feição externa, inter-normativa. (...)

Quer os elementos do fato jurídico tributário, no antecedente, quer os elementos da relação obrigacional, no conseqüente, quer ambos, podem, perfeitamente, estar em desalinho com os enunciados da hipótese ou da conseqüência da regra matriz do tributo, crescendo-se, naturalmente, a possibilidade de inadequação com outras normas gerais e abstratas, que não a regra padrão de incidência. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22^a ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 486).

Nesse sentido, acrescenta Mizabel Derci que: "erro de fato resulta da inexatidão ou incorreção dos dados fáticos, situações, atos ou negócios que dão origem à obrigação. Erro de direito é concernente à incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato."

Desse modo, o erro de direito está atrelado ao plano da interpretação e aplicação das normas jurídicas ao caso concreto, na valoração jurídica dos fatos, enquanto o erro de fato recai sobre as circunstâncias do caso em exame.

Com efeito, o equívoco na descrição dos fatos pode caracterizar tanto um vício material quanto um vício formal, a depender do caso concreto.

No caso dos autos, tendo em vista que o erro ocorreu na identificação jurídica dos fatos descritos, que foi o recebimento de R\$ 3.000.000,00 por conta e em compensação de ações judiciais como se fosse uma operação equivalente à cessão de direitos hereditários, padece o lançamento de vício material, pois guarda relação com o conteúdo do ato administrativo, pressuposto intrínseco do lançamento.

Melhor elucidando, a ausência da perfeita descrição dos fatos que dão ensejo ao tributo lançado malfere os ditames do artigo 142 do CTN, anteriormente transcrito, determinando a nulidade material do ato administrativo.

Diante do exposto, voto no sentido de acolher a preliminar de nulidade, por vício material, relativa à omissão de ganhos de capital auferidos no recebimento de R\$ 3.000.000,00 em compensação às ações judiciais referentes à sonegação de bens do inventário.

Acrescento que a importância da descrição dos fatos é de que com esta descrição é indispensável a subsunção do fato à norma, ou seja, não se pode descrever um fato e colocar outra norma como sendo norma de incidência, por causa da necessária subsunção do fato à norma para seja possível a tributação.

Em face dos substanciosos fundamentos acima transcritos, impõe-se decretar nulo o lançamento, por vício material, relativo à omissão de ganhos de capital em compensação às ações judiciais.

GANHO DE CAPITAL - CESSÃO DE DIREITOS HEREDITÁRIOS

Por um lado a Autoridade lançadora considerou que os pagamentos efetuados à Recorrente pela AMIL (cessionária), por meio de notas promissórias, foram feitos à vista, porquanto as referidas notas foram emitidas em caráter *pro soluto*.

Já a contribuinte aduz ter o fiscal e o acórdão recorrido afrontado decisão de autoridade competente preclusa administrativamente (consulta fiscal) e descumpre, também, sentença judicial da 17ª Vara Federal do Rio de Janeiro, que concedeu à ora recorrente mandado de segurança para determinar à Fazenda Nacional observância da eficácia da resposta a ser dada à referida consulta, anexando certidão.

Faz um relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, para por em destaque a importância do instituto da consulta fiscal, seu fundamento constitucional no inciso XXXIII, do art. 5º, da Carta magna, e o caráter vinculatório que assume a resposta para a Administração Tributária, sendo inquestionável não subsistir legalmente qualquer conclusão posta em contraste com o decidido no âmbito da consulta.

Esclarece em relação à alienação à prazo, com a emissão de notas promissórias com cláusula *pro soluto*, seria indevida a tributação como se pagamento à vista fosse, a entrega de tais títulos “para pagamento” não implicaria em pagamento, mas significaria “como em pagamento”. Ou seja, no caso concreto, a entrega dos títulos aperfeiçoou a cessão de direitos, mas não consumou o pagamento.

Salienta que considerando a existência da cláusula *pro soluto* implicaria em equivalência a pagamento à vista, ferindo o fato relevante de que a disponibilidade financeira, colacionando doutrina e jurisprudência sobre a matéria.

Primeiramente quanto ao questionamento sobre a consulta fiscal, ocorre que a questão da cláusula *pro soluto* não foi objeto de indagação na consulta, de forma que qualquer tentativa de se desvencilhar do ônus tributário com base em consulta fiscal que sequer ventilou o assunto deve ser rechaçada de pronto, sem maiores delongas.

O cerne da controvérsia está, então, na correta caracterização das cláusulas *pro soluto* e *pro solvendo*, muito utilizadas nas transações envolvendo títulos de crédito.

Esclarecido o ponto nodal da demanda, é importante tecer algumas considerações acerca das diferenças envolvendo as cláusulas *pro soluto* e *pro solvendo*, conforme passaremos a demonstrar.

Em relação a cláusula *pro soluto* as promissórias são entregues e recebidas como pagamento, a título de solução, e dando quitação. A compra e venda, assim sendo, é irrevogável e irreatável, fica perfeita e acabada. Se as ditas notas promissórias, não forem pagas, o contrato respectivo não pode ser atacado, não pode ser desfeito, permanece firme e inabalável. Aquele que comprou o bem continua sendo dono dele, restando ao vendedor recorrer à Justiça, executar o título de crédito, tentar receber o que lhe é devido.

Já no tocante a cláusula *pro solvendo* os títulos não se tornam autônomos, não se desligam do negócio respectivo, o preço só se considera real e definitivamente pago depois de saldada a última das notas promissórias. Como ensina Orlando Gomes, as

promissórias pro solvendo não foram emitidas para extinguir a dívida oriunda do contrato de compra e venda, mas tão-somente para reforçá-la, para facilitar a obtenção do numerário. E, afinal, se essas notas promissórias não forem pagas? - O vendedor poderá atacar a própria compra e venda e considerar o contrato extinto e resolvido, com as graves conseqüências que este fato acarreta.

Pelos esclarecimentos encimados, concluímos que o fato de ser *pro soluto* ou *pro solvendo* apenas desvincula a dívida da obrigação, não influenciando na forma da percepção dos valores da dívida, sendo esta no mês do vencimento e não como se à vista fosse.

No caso concreto, os pagamentos foram acordados a prazo e em parcelas representadas por notas promissórias emitidas *pro soluto* (cláusula 1.6 da escritura pública, à fl. 137). Significa dizer que o ganho de capital foi apurado erroneamente, computando-se o valor da cessão na data da alienação, como se fosse à vista.

O art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713/88 prevê que, para efeitos do ganho de capital, será levando em conta o valor da *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.*

Ora, o art. 2º do dispositivo legal encimado determina que o imposto de renda será pago à medida em que o ganho de capital for percebido:

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

O Decreto 3.000/99, determina:

Art. 117. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza.

[...]

§ 2º Os ganhos serão apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.

Desta forma, sendo mensal o fato gerador do imposto de renda relativo aos rendimentos oriundos do ganho de capital na alienação de bens e direitos e, em se tratando de uma venda à prazo mediante notas promissórias *pro soluto*, sua apuração não poderia ter sido feita como se à vista fosse, como proposto no auto de infração em questão.

Por todo o exposto, estando os lançamentos *sub examine* em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE

a) NÃO CONHECER DO RECURSO DE OFÍCIO, em face de o montante de crédito Tributário exonerado situar-se abaixo do limite de alçada vigente;

b) CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, para acolher a nulidade, por vício material, da parte do lançamento em que se apurou imposto de renda sobre ganho de capital relativo ao fato imponible decorrente da transação e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, para excluir a tributação sobre o ganho de capital na cessão de direitos hereditários, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira