



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 12448.727311/2013-72
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-007.819 – 2ª Turma
Sessão de 25 de abril de 2019
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VERA MARIA ROMANO PEREIRA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009

LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE VÍCIO SUBSTANCIAL. NULIDADE. VÍCIO FORMAL.

Tratando-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, em face de Acórdão que declarou a nulidade do lançamento por vício material, em que a matéria objeto do recurso é a definição da natureza do vício, se material ou formal, a constatação da ausência de vício a ensejar a nulidade do lançamento induz a conclusão do julgamento pela declaração do vício formal, conforme o pedido, diante da impossibilidade de julgamento *extra petita*.

IRPF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO MEDIANTE RECEBIMENTO DE TÍTULO. CLÁUSULA *PRO SOLUTO*.

A alienação de bens ou direitos mediante recebimento de título, com cláusula *pro soluto*, considera-se venda à vista para efeitos de incidência de ganho de capital.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva (relatora), que lhe negou provimento, e Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento parcial para restabelecer a tributação quanto à cessão de direitos hereditários - cláusula *pro soluto*. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício.

(Assinado digitalmente)

Patrícia da Silva - Relatora.

(Assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Miriam Denise Xavier (suplente convocada), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício)

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência, previsto no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9/6/15, anexo II, artigos 67 e seguintes, interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº **2401-005.164** (fls. 479/489), assim ementado:

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 Nº 63. SÚMULA CARF Nº 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 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".

In casu, aplica-se o limite instituído pela Portaria MF nº 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.

Em 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).

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

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.

Os autos foram encaminhados à Fazenda Nacional em 23/03/2018, conforme despacho de encaminhamento à folha 498. Em 24/04/2018, conforme despacho de encaminhamento de folha 521, no dia em que ocorreu a intimação presumida da Fazenda Nacional, os autos foram devolvidos com o presente Recurso Especial (fls. 499/520), sendo, portanto, **tempestivo**.

a) Inexistência de Nulidade

Não foi conhecido.

b) Nulidade: Vício formal X Vício material.

Legislação interpretada de forma divergente: art. 10 do Decreto nº 70.235/1972.

O Acórdão Recorrido assim decidiu a respeito do vício que anulou parte do lançamento:

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 Lustosa 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:

(...)

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. (g.n.)

A Fazenda Nacional, por sua vez, argumenta que existe divergência jurisprudencial e aponta como paradigmas os Acórdãos nº 2302-00.386 e 2201-002.183, dos quais transcrevo alguns trechos de interesse:

Acórdão 2302-00.386

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.

Data do fato gerador: 29/12/2006.

RETENÇÃO 11%. FALTA CARACTERIZAÇÃO DA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RELATÓRIO INCOMPLETO. NULIDADE.

O instituto da retenção de 11% está previsto no art. 31 da Lei nº 8.212/1991, com redação conferida pela Lei nº 9.711/1998. O órgão previdenciário aponta que a recorrente deveria ter efetuado a retenção, entretanto não indicou no relatório fiscal, nem na complementação do relatório, os fundamentos para enquadrar os serviços prestados como sujeitos à retenção de 11%. Não foi realizado o cotejamento pelos Auditores-Fiscais entre a documentação analisada e a legislação que dispõe acerca da cessão de mão-de-obra.

A formalização do auto de infração tem como elementos os previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235. O erro, a depender do grau, em qualquer dos elementos pode acarretar a nulidade do ato por vício formal. Entre os elementos obrigatórios no auto de infração consta a descrição do fato (art. 10, inciso III do Decreto nº 70.235). A descrição implica a exposição

circunstanciada e minuciosa do fato gerador, devendo ter os elementos suficientes para demonstração, de pelo menos, da verossimilhança das alegações do Fisco. De acordo com o princípio da persuasão racional do julgador, o que deve ser buscado com a prova produzida no processo é a verdade possível, isto é, aquela suficiente para o convencimento do juízo.

Pelo exposto, in casu, não se tratou de simples erro material, mas de vício na formalização por desobediência ao disposto no art. 10, inciso III do Decreto nº 70.235.

Processo Anulado.

Acórdão 2201-002.183

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

Exercício: 2008

**NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO. DESCRIÇÃO DOS FATOS
IMPRECISA. VÍCIO FORMAL. NULIDADE. CERCEAMENTO
DO DIREITO DE DEFESA.**

A imprecisa descrição dos fatos, que acarreta o cerceamento do direito de defesa do contribuinte, constitui motivo para declarar nulo, por vício formal, o respectivo lançamento

Recurso Voluntário Provido.

(...)

O órgão julgador de primeira instância considerou que a Contribuinte não questionou especificamente, na impugnação, a omissão de rendimentos recebidos da Caixa Econômica Federal. Por conseguinte entendeu que a infração não foi impugnada.

A descrição dos fatos da Notificação de Lançamento (fls. 13) foi assim exposta:

*“Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica, Decorrentes de Ação da Justiça Federal Da análise das informações e documentos apresentados pelo contribuinte, e/ou das informações constantes dos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, constatou-se omissão de rendimentos tributáveis recebidos acumuladamente em virtude de ação judicial federal, no valor de R\$ *****61.293,32, auferidos pelo titular e/ou dependentes. Na apuração do imposto devido, foi compensado o Imposto Retido na Fonte (IRRF) sobre os rendimentos omitidos no valor de R\$*****1.838,80.*

COMPLEMENTAÇÃO DA DESCRIÇÃO DOS FATOS

Inclusão dos rendimentos recebido, conforme DIRF apresentadas pelas fontes pagadoras. Devidamente intimada, a contribuinte não apresenta qualquer recibo de honorários

advocatícios devidamente assinado pelo profissional que a representou nas ações em questão.”

Pelo exposto acima constata-se que não foram discriminadas as fontes pagadoras dos rendimentos lançados pela fiscalização. Embora tenha sido informado que os rendimentos foram incluídos com base nas DIRF apresentadas pelas fontes pagadoras (fls. 75), não constam nos autos que os dados contidos naqueles documentos tenham sido disponibilizados ao Contribuinte juntamente com a Notificação de Lançamento, ou mesmo com as Intimações que lhe foram encaminhadas.

No acórdão recorrido foi esclarecido que os rendimentos omitidos referem-se a duas fontes pagadoras, conforme trecho daquele aresto a seguir reproduzido:

*“O lançamento incluiu rendimentos tributáveis recebidos de ação judicial no total de **R\$ 61.293,32**, provenientes da **Caixa Econômica Federal**, no importe de **R\$ 7.315,86**, com a retenção do imposto de renda na fonte no valor de R\$ 219,48; e do **Banco do Brasil S/A**, no montante de **R\$ 53.977,46**, com retenção do imposto de renda retido na fonte, no valor de R\$ 1.619,32, em virtude das fontes terem informado os respectivos rendimentos em DIRF’s e de não terem sido consignados na Declaração de Ajuste Anual apresentada pelo contribuinte, resultando no crédito tributário acima exigido.”*

(destaques no original)

Depreende-se, portanto, o porquê do Recorrente ter se manifestado acerca da omissão de rendimentos recebidos da Caixa Econômica Federal somente em sede recursal, haja vista que antes da ciência da decisão recorrida ele não tinha conhecimento de que tais rendimentos também estavam incluídos no lançamento.

O art. 142, caput, do Código Tributário Nacional,, que trata do lançamento, assim 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.”

*A imprecisa descrição dos fatos impede a perfeita identificação da ocorrência do fato gerador, elemento essencial do lançamento, **maculando-o de vício insanável, de natureza formal**, e tornando-o nulo, nulidade esta que deve ser declarada a qualquer tempo. **Convém ressaltar que se trata de caso em que se encontra caracterizado o cerceamento do direito de defesa do Contribuinte, que não pôde impugnar por completo o lançamento devido à imprecisa descrição dos fatos da Notificação de Lançamento.** (g.n.)*

Com efeito, em relação aos paradigmas o cotejo promovido pela Fazenda Nacional evidencia a divergência suscitada,

pois enquanto nos paradigmas a deficiente descrição dos fatos motivou a nulidade do lançamento por vício formal, no recorrido reputou-se que tal espécie de mácula representaria um vício material, de forma que o recurso deve ter seguimento, nessa parte.

c) Ganho de Capital - Cessão de Direitos Hereditários - Cláusula Pro Soluta

Legislação interpretada de forma divergente: art 43, incisos I e II do CTN e art. 140, caput e § 1º do RIR/99.

De acordo com o acórdão recorrido, na cessão de direitos hereditários cuja alienação se deu por título de crédito contendo cláusula pro soluto, o ganho de capital deve ser tributado de acordo com o recebimento do valor (regime de caixa), conforme se verifica nos trechos abaixo colacionados:

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 irretroatável, 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.

(g.n.)

A Fazenda Nacional argumenta que em processo envolvendo herdeira juntamente com a autuada, discutindo matéria idêntica, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF decidiu de forma diversa, nos termos do Acórdão nº 2201- 003.126, apresentado como paradigma, do qual transcrevo alguns trechos:

Acórdão 2201-003.126

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

Exercício: 2009

SUCESSÃO. BENS MÓVEIS E IMÓVEIS. GANHOS DE CAPITAL. FATORES DE REDUÇÃO. APLICAÇÃO.

Consideram-se imóveis, por determinação legal, o direito à sucessão aberta, ainda que a herança seja formada exclusivamente de bens móveis. Na cessão de direitos hereditários em que a herança é composta por bens móveis e imóveis a aplicação dos fatores de redução alcança todos os bens do inventário.

GANHOS DE CAPITAL. CESSÃO DE DIREITOS HEREDITÁRIOS TÍTULO DE CRÉDITO. CLÁUSULA PRO SOLUTO.

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 implica considerar o pagamento como sendo efetuado à vista.

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

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 na data da alienação.

(...)

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.

A Interessada, no entanto, entende que a entrega dos títulos aperfeiçoou a cessão de direitos, mas não consumou o pagamento, não havendo qualquer fundamento legal para exigir-se a tributação do imposto como se de pagamento à vista se tratasse, quando ele se fez a termo e de forma parcelada, por meio de títulos emitidos pro soluto.

Segundo a Recorrente o equívoco da tese consiste em identificar os conceitos de "quitação" e "pagamento", que são distintos. "Quitação" significa "extinção, liberação da obrigação", ao passo que "pagamento" é uma das modalidades de extinção da obrigação.

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

Vê-se, pois, que por construção doutrinária e jurisprudencial a existência da cláusula pro soluto implica em duplo efeito: pagamento à vista e quitação da dívida. E isto ocorre porque os títulos se desvinculam definitivamente da operação que lhes deu origem.

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. 273). Significa dizer que o ganho de capital foi apurado corretamente, computando-se o valor da cessão na data da alienação, como se fosse à vista, não merecendo qualquer reparo, neste ponto, o lançamento, haja vista que, no referido momento, se verificou a disponibilidade jurídica da renda.(g.n.)

Ainda como paradigma, a Fazenda Nacional apresenta o acórdão nº 2201- 002.617, onde assim ficou consignada a questão do ganho de capital no caso de alienação de bem imóvel com emissão de promissória com cláusula pro soluto:

Acórdão 2201-002.617

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

Exercício: 2005, 2007

**Ementa: IRPF. GANHOS DE CAPITAL. NOTA PROMISSÓRIA.
PRO SOLUTO.**

Na alienação de bem imóvel efetuada com emissão de nota promissória desvinculada do contrato pela cláusula “pro soluto”, fato gerador é a data da alienação reputando-se, assim, ocorrido o ganho de capital no momento da operação

(...)

Quanto à alegação de que vendeu um imóvel de sua propriedade pelo preço de R\$ 158.000,00, com emissão, pelo adquirente, de nota promissória de igual valor, conforme consta da escritura pública lavrada pelo 12º Tabelião de Notas da Capital, recebendo a citada quantia somente em 25/03/2006, conforme declaração de bens do exercício de 2007, constata-se que a Escritura de Compra e Venda lavrada no Cartório do 12º Tabelião de Notas, fls. 181 a 183, dispõe que a nota promissória emitida foi em caráter “pro soluto”.

(...)

Pelo que se vê, a nota promissória foi emitida desvinculada do contrato e, conseqüentemente, esse contrato está perfeito e acabado, caracterizando a disponibilidade jurídica, independentemente de ser o título quitado em momento posterior. Na verdade, como o recorrente não carregou aos autos prova de que o recebimento não ocorreu da forma descrita na escritura, não há como considerar a data do recebimento em 25/03/2006. (g.n.)

Verifica-se a plena similitude entre as situações retratadas nos Acórdãos Recorrido e Paradigmas, onde em todos os casos tratou-se de ganho de capital nos casos de alienação/cessão de direitos hereditários, por meio de título de crédito com cláusula pro soluto. Ao passo que no

acórdão recorrido decidiu-se que a tributação deveria ocorrer à medida em que os pagamentos fossem efetuados, pelo regime de caixa, nos paradigmas, o entendimento é de que o ganho de capital deve ser apurado na data da alienação, como se fosse à vista.

Assim, resta configurada a divergência jurisprudencial apontada pela Fazenda Nacional.

Intimado, o Contribuinte apresentou Contrarrazões, requerendo o não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, caso conhecido, que seja negado provimento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

Tempestivo e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço o Recurso Nacional da Fazenda Nacional. A alegação presente em contrarrazões não são sobre ausência de similitude fática.

Conforme depreende-se da leitura do item “B” do Termo de Constatação e de Verificação Fiscal (efls. 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 MÉDICA 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 sonegados 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.

Da natureza do Vício: formal x material

O Acórdão *a quo* é preciso ao delimitar a questão relacionada ao vício material:

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 sonogados 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 sonogados 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 coherdeiras, que se tornaram cedentes dos direitos, aos irmãos, adquirentes da totalidade dos direitos sobre estes bens, sonogados 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 sonogados 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, a **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.

Assim, o Recurso Especial da Fazenda Nacional a discutir a natureza do vício. Como meu posicionamento é conhecido deste Colegiado:

Para o Direito Tributário, essa questão de compreender e identificar se o vício é formal ou material tem grande relevância, porque o Código Tributário Nacional CTN, nos casos de vício formal, prolonga o prazo de decadência para constituição de crédito tributário, nos termos de seu art. 173, II:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Mas antes de adentrar nesse tema, é preciso apresentar as circunstâncias do caso concreto. Para tanto, transcrevo em parte do decisum do acórdão recorrido:

(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.

Adentrando propriamente na questão da análise do vício que ensejou a declaração de nulidade em relação a alguns itens do auto de infração, registro novamente que a compreensão e identificação da espécie desse vício (formal ou material) tem particular importância no âmbito do Direito Tributário, porque o Código Tributário Nacional prolonga o prazo de decadência para a constituição de crédito tributário que tenha sido cancelado por vício formal em sua constituição (CTN, art. 173, II).

Os prazos de decadência tem a função de trazer segurança e estabilidade para as relações jurídicas, e é razoável admitir que o prolongamento desse prazo em favor do Fisco, em razão de erro por ele mesmo cometido, deve abranger vícios de menor gravidade.

Com efeito, o sentido do CTN não é prolongar a decadência para todo o tipo de crédito tributário, mas apenas para aqueles que tenha sido anulados por ocorrência de "vício formal" em sua constituição.

Nem sempre é tarefa fácil distinguir o vício formal do vício material, dadas as inúmeras circunstâncias e combinações em que eles podem se apresentar.

O problema é que os requisitos de forma não são um fim em si mesmo. Eles existem para resguardar direitos (p/ ex., o direito ao contraditório e à ampla defesa). É a chamada instrumentalidade das formas, e isso às vezes cria linhas muito tênues de divisa entre o aspecto formal e o aspecto substancial das relações jurídicas.

É esse o contexto quando se afirma que não há nulidade sem prejuízo da parte.

Nesse sentido, vale trazer à baila as palavras de Leandro Paulsen:

Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo.

(PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.)

No contexto do ato administrativo de lançamento, vício formal é aquele verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade jurídica representada (declarada) por meio deste ato.

O vício formal não pode estar relacionado aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, não pode referir-se à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido e à identificação do sujeito passivo, porque aí está a própria essência da relação jurídico tributária.

O vício formal a que se refere o artigo 173, II, do CTN abrange, por exemplo, a ausência de indicação de local, data e hora da lavratura do lançamento, a falta de assinatura do autuante, ou a falta da indicação de seu cargo ou função, ou ainda de seu número de matrícula, todos eles configurando elementos formais para a lavratura de auto de infração, conforme art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, mas que não se confundem com a essência/conteúdo da relação jurídico tributária, apresentada como resultado das atividades inerentes ao lançamento (verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, etc. CTN, art. 142).

Penso que a verificação da possibilidade de refazimento (repetição) do ato de lançamento, com o mesmo conteúdo, para fins de apenas sanear o vício detectado, é um referencial bastante útil para se examinar a espécie do vício.

Se houver possibilidade de o lançamento ser repetido, com o mesmo conteúdo concreto (mesmos elementos constitutivos da obrigação tributária), sem incorrer na

mesma invalidade, o vício é formal. Isso é um sinal de que o problema está nos aspectos extrínsecos e não no núcleo da relação jurídico tributária.

In casu, entretanto a formalização do auto de infração em qualquer dos elementos pode acarretar a nulidade do ato. Entre os elementos obrigatórios no auto de infração consta a descrição do fato (art. 10, inciso III do Decreto nº 70.235).

A descrição implica a exposição circunstanciada e minuciosa do fato gerador, devendo **ter os elementos suficientes** para demonstração, de pelo menos, da verossimilhança das alegações do Fisco. De acordo com o princípio da persuasão racional do julgador, o que deve ser buscado com a prova produzida no processo é a verdade possível, isto é, aquela suficiente para o convencimento do juízo

O vício é material quando relacionado aos aspectos intrínsecos da hipótese de incidência tributária descritos no art. 142, **caput**, do CTN (aspecto material = identificação do fato gerador e determinação da matéria tributável, aspecto quantitativo = cálculo do montante do tributo devido e aspecto pessoal passivo = identificação do sujeito passivo)

Nos termos do § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972:

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Outrossim, no âmbito infralegal, a competência para realização do lançamento é estipulada pelos arts. 241 e 243 do Regimento Interno da Receita Federal do Brasil - Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012.

Ademais, não se pode confundir o órgão fiscalizador com o julgador Cabe à Receita Federal fiscalizar e lançar os tributos, e cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF a tarefa de verificar a regularidade da decisão de primeira instância, e não efetuar ou complementar o lançamento.

Como sabido, qualquer ato administrativo manter coerência entre os fatos/conduas descritos e seus fundamentos legais, conforme bem se depreende da lição de Di Pietro ao explicar que “*o princípio da motivação exige que a Administração Pública indique os fundamentos de fato e de direito de suas decisões*”. Com efeito, não basta identificar a conduta objeto do ato, mas sim qualificar devidamente aquela conduta dentro da norma supostamente violada e apta a gerar a cobrança fiscal, inclusive sob pena de violação à legalidade.

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.

Aqui, passo a decidir, em convergência ao constante ao *a quo*:

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 desvincular 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 irretratável, 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 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 consequências 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.

Assim, voto no sentido de conhecer o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e no mérito em NEGAR-LHE provimento.

(Assinado digitalmente)

Patrícia da Silva

Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa – Redator designado

Divergi da Relatora quanto ao mérito.

Entendeu a Relatora, adotando as teses do acórdão recorrido, que os valores recebidos em decorrência de acordo, como compensação por bens sonegados ao inventários, teriam natureza indenizatória e que o lançamento não tinha base para equiparar a alienação de direito hereditário, e que, ao fazê-lo, incorreu em nulidade do lançamento por vício material;

Também entendeu a Relatora que, no caso de alienação de bem mediante recebimento de título de crédito com cláusula *pro soluto*, o imposto sobre o ganho de capital é devido quando do efetivo desconto do título (regime de caixa). Divirjo quanto aos dois pontos, pela razões que passo a expor.

Sobre o recebimento como contrapartida por bens sonegados ao inventários, que o contribuinte chama de equivalência, não vislumbro aí, como quer a Relatora, nada que possa ser caracterizado como indenização, mas como efetiva alienação de direito hereditário. Trata de valores pagos aos herdeiros em contrapartida pela cessão, de fato, de parte do seu quinhão na herança, num verdadeiro negócio jurídico.

O uso do termo “equivalência” para designar a relação entre o valor recebido e o que seria o quinhão hereditário não muda a natureza do negócio jurídico. Os contribuintes faziam jus a um determinado quinhão da herança e, mediante acerto, receberam em troca desse quinhão, valor previamente ajustado. Essa operação, independentemente do nome que se lhe dê, é verdadeira alienação.

Não se trata, portanto, de aplicação do regime de caixa ou de competência, mas de definição do momento do efetivo recebimento da contrapartida pela alienação, e esta se dá no momento do fechamento do negócio, como venda à vista.

Assim, foi certíssima a interpretação adotada pela autoridade lançadora de considerar a operação como alienação de direito de herança e, conseqüentemente, como operação sujeita ao ganho de capital.

Se é assim, não se cogita de nulidade do lançamento, seja por vício formal, seja por vício material. Todavia, declarada a nulidade, e tendo o recurso sido conhecido apenas em relação à definição da natureza do vício, s e formal ou material, é forçoso concluir pela natureza formal do vício.

Sobre a segunda matéria, a definição do momento da ocorrência do fato gerador, no caso de pagamento mediante entrega de título com cláusula *pro soluto*, como se sabe, o que distingue as cláusulas *pro soluto* e *pro solvendo* é que, no primeiro caso, o alienante dá plena quitação da operação, não ficando esta condicionada à liquidação futura dos título.

Se é assim, ora, se é dada a plena quitação, o negócio jurídico está pleno e acabado, estando configurado, por um lado, a propriedade definitiva do bem adquirido e, por outro lado, a efetiva disponibilidade jurídica da renda. Portanto, em tudo, trata-se de operação à vista.

Essa questão, inclusive, já foi esclarecida com precisão pela Administração Tributária no Parecer CST nº 130, de 23/10/1975. Confira-se:

Parecer Normativo CST nº 130, de 23/10/1975

[...]

3. Nas alienações por meio de escritura definitiva, com quitação integral registrada sem quaisquer ônus sobre o imóvel, sendo parte do preço paga mediante notas promissórias não vinculadas à transação, a alienação é considerada à vista. As alienações a prazo revestem-se de formas próprias, bem caracterizadas havendo sempre vinculação entre a respectiva transação e o crédito resultante da parte não paga, como por exemplo: alienação com cláusula adjeta de hipoteca; alienação com cláusula de pacto comissório. Assim, a emissão de notas promissórias sem qualquer vinculação com a transação imobiliária constitui outra operação, ou seja, de financiamento.

[...]

É o caso. A venda mediante entrega de título com cláusula *pro soluto* configura, na verdade, duas operações, independentes entre si: de alienação à vista e de financiamento.

Correto, portanto, o procedimento fiscal também quanto a este ponto.

Diante do exposto, conheço do recurso interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

Assinado digitalmente

Pedro Paulo Pereira Barbosa