



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.000494/2008-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-006.226 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de março de 2020
Recorrente ROSA MARIA LACERDA NOGUEIRA DA GAMA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2003

DECADÊNCIA. TRIBUTO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO. PRAZO.

A decadência do direito de constituir o crédito tributário ocorre em cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando não tenha havido antecipação do pagamento, na forma do *caput* do artigo 150 do CTN.

IMPOSTO DE RENDA. DECLARAÇÃO FINAL DE ESPÓLIO. TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS. ITCD. BITRIBUTAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

A incidência do Imposto de Renda quando da apresentação da declaração final de espólio tem por fato gerador o acréscimo patrimonial caracterizado pela diferença entre os valores atribuídos aos bens na declaração final e os informados na declaração anterior, situação que não se confunde com o fato gerador do imposto estadual incidente sobre heranças e doações.

INVENTARIANTE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. MULTA DE CARÁTER MORATÓRIO. ARTIGO 134, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN.

Em se tratando de responsabilidade do inventariante por atos em que intervenha ou por omissões de que seja responsável, a multa aplicável é a de caráter moratório.

MULTA. ALTERAÇÃO DOS FUNDAMENTOS DO LANÇAMENTO. EFEITOS.

A alteração dos fundamentos do lançamento da multa por parte da autoridade julgadora só pode contribuir para a decretação da sua nulidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário afastando a exigência da multa de mora de 20%.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiyama, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 134/148) interposto contra decisão da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (MS) de fls. 110/118, a qual julgou a impugnação procedente em parte, mantendo em parte o crédito tributário formalizado no auto de infração - Imposto de Renda de Pessoa Física de fls. 50/53 e 58, lavrado em 17/4/2008, acompanhado do Termo de Constatação Fiscal (fls. 47/49), em decorrência da revisão da declaração de final de espólio de *Allan Wellerson Nogueira da Gama Filho*, CPF 345.429.307-34, do exercício de 2003, ano-calendário de 2003, entregue em 28/2/2008 (fls. 11/15).

Do Lançamento

O crédito tributário formalizado no presente processo, no montante de R\$ 262.627,19, já incluídos os juros de mora (calculados até 31/3/2008) e multa de ofício no percentual de 75%, refere-se à infração de *omissão de ganhos de capital na transferência de bens na sucessão, meação ou dissolução da sociedade conjugal* no valor de R\$ 707.727,91, que gerou o imposto devido de R\$ 106.159,18.

Da Impugnação

Cientificada da autuação em 18/4/2008 (AR de fl. 64), a contribuinte apresentou impugnação em 16/5/2008 (fls. 67/83), acompanhada de documentos de fls. 84/107, alegando em síntese, conforme resumo constante no acórdão recorrido (fl. 112/113):

Não resignada, a contribuinte impugnou o lançamento, arguindo preliminarmente nulidade por cerceamento do direito de defesa e decadência. Afirmou que a declaração de bens fora apresentada durante a ação fiscal, premida a impugnante por intimação do Agente Fiscal que lhe concedia o exíguo prazo de cinco dias úteis, sob pena de agravamento da multa. Por esse motivo, optou ela por reproduzir, na declaração de bens, os valores fiscais.

Assim procedeu por desconhecimento e por falta de orientação técnica que cabia ao próprio Agente Fiscal fornecer, o qual não cumpriu o papel de orientar o contribuinte, como manda o art. 6º da Lei nº 11.457.

Assim, ao deixar de orientar a impugnante e ao fixar prazo exíguo para o cumprimento da obrigação tributária sob ameaça de multa em dobro, o Agente Fiscal praticou cerceamento de defesa e induziu a impugnante ao erro. Todavia, trata-se de erro formal, caracterizado por mero descumprimento de obrigação acessória.

Alegou ainda, como preliminar, a decadência do direito de constituir o crédito tributário, tendo em vista que, no caso de ganho de capital em decorrência de transmissão de bens por sucessão *causa mortis*, o momento da apuração do ganho tem de ser o da abertura da sucessão e não o da partilha. Nessa linha de raciocínio, considerando que o *de cujos* Allan Wellerson Nogueira Gama Filho faleceu em 1998, a decadência já teria alcançado o direito de efetuar o lançamento, que só veio a se consumir em 17 de abril de 2008.

Suscitou, quanto ao procedimento adotado pela Fiscalização, a impropriedade do método de verificação por amostragem, uma vez que todos os documentos foram postos a disposição do Agente Fiscal.

No mérito, afirmou não ter havido fato gerador do Imposto de Renda por ganho de capital. As aquisições havidas por herança ou permuta não geram ganho, exceto quando da eventual alienação. É apenas nesse momento que se pode falar em valor de mercado de bens ou direitos. Os valores dados aos bens transmitidos por sucessão *causa mortis* consistem em simples atualização, não se confundindo com valor de mercado.

Não há normas determinando o ajuste a valor de mercado, na medida em que não houve venda, nem doação de bens. Portanto, o lançamento teria violado os princípios da tipicidade cerrada, da reserva absoluta de lei e da isonomia.

Violou também o próprio conceito de renda, já que está tributando o patrimônio em si e não o lucro ou o ganho de capital. A diferença entre os valores informados na última declaração de bens do *de cujus* e as declarações da herdeira e da meeira reflete tão-somente a atualização monetária.

Alegou ainda a existência de *bis in idem* com relação ao imposto estadual sobre heranças e doações (ITCD).

No que tange à apuração do valor do crédito tributário, afirmou ter havido equívoco, porquanto o lançamento colheu a totalidade dos bens, ignorando que parte deles já pertencia à impugnante, na condição de cônjuge meeira. A Fiscalização tributou bens que não foram objeto de qualquer transmissão ou aquisição em decorrência da morte do *de cujus*.

Por outro lado, é descabida a penalidade aplicada, pois houve apenas divergência de interpretação da impugnante que, sem orientação técnica e pressionada pelo prazo exíguo, optou por lançar números atualizados, sem se dar conta da incorreção. Por isso não há fato gerador de Imposto de Renda que autorize o lançamento e muito menos a multa aplicada. Assim, pede a redução do percentual a 10%.

Com esses fundamentos, pugnou pelo cancelamento do auto de infração.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação da defesa, a DRJ em Campo Grande (MS), em sessão de 8 de outubro de 2010, no acórdão n.º 04-22.046 – 2ª Turma da DRJ/CGE, julgou a impugnação procedente em parte, excluindo da tributação a parte referente à meação e reduziu o percentual da multa aplicada para 20%, conforme ementa a seguir reproduzida (fls. 110/111):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003

DECADÊNCIA. TRIBUTO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO. PRAZO.

A decadência do direito de constituir o crédito tributário ocorre em cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando não tenha havido antecipação do pagamento, na forma do *caput* do art. 150 do CTN.

IMPOSTO DE RENDA. DECLARAÇÃO FINAL DE ESPÓLIO. TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS. ITCD. BITRIBUTAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

A incidência do Imposto de Renda quando da apresentação da declaração final de espólio tem por fato gerador o acréscimo patrimonial caracterizado pela diferença entre os valores atribuídos aos bens na declaração final e os informados na declaração anterior, situação que não se confunde com o fato gerador do imposto estadual incidente sobre heranças e doações.

GANHO DE CAPITAL. TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS. MEAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE TRANSMISSÃO OU AQUISIÇÃO DE BENS.

A transmissão que ocorre na sucessão *causa mortis* não alcança a parte dos bens relativa à meação, sobre a qual não pode incidir Imposto de Renda referente ao ganho de capital.

INVENTARIANTE. OMISSÃO DE DEVER LEGAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. MULTA DE CARÁTER MORATÓRIO.

Em se tratando de responsabilidade do inventariante por atos em que intervenha ou por omissões de que seja responsável, a multa aplicável é a de caráter moratório.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Do Recurso Voluntário

Devidamente intimada da decisão da DRJ em 16/2/2011 (fl. 132), a contribuinte interpôs recurso voluntário em 16/3/2011 (fls. 134/148), que se constitui em cópia literal da impugnação, apenas com a exclusão dos seguintes tópicos: “5 - Erro na Apuração da Base de Cálculo - Exação que Considerou o Patrimônio da Meeira” e 6 - Da Correção Monetária”.

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora em sessão pública.

É o relatório.

Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso é tempestivo e, uma vez preenchidos os pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido.

A matéria em litígio recai sobre a infração de *omissão de ganhos de capital na transferência de bens na sucessão, meação ou dissolução da sociedade conjugal* apurada pelo confronto do valor dos bens constantes da declaração final de espólio com o valor atribuído aos mesmos bens nas declarações anteriores. A exigência do crédito foi direcionada contra a inventariante, que figura, no auto de infração, como sujeito passivo, com fulcro no inciso IV do artigo 134 e inciso I do artigo 135 do Código Tributário Nacional (CTN).

A decisão de primeira instância excluiu da base de cálculo a parte correspondente à meação e reduziu a multa aplicada para o percentual de 20% fixado no artigo 61, § 2º da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996¹, tendo em vista a sua natureza moratória, segundo previsão contida no parágrafo único do artigo 134 do CTN².

¹ Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

² Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:
(...)

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

A recorrente se insurge em relação aos seguintes pontos: a) cerceamento do direito de defesa; b) decadência; c) ausência de fato gerador de ganho de capital e d) descabimento da multa de ofício. Cotejando as razões recursais com as razões consignadas na peça impugnatória, constata-se que o presente recurso voluntário corresponde a uma cópia *ipsis litteris* da impugnação de fls. 67/83. Dessa forma, nos termos do artigo 57, § 3º, Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343 de 9/6/2015, com redação dada pela Portaria MF nº 329 de 4/6/2017, adotamos como razões de decidir os argumentos da decisão de primeira instância (fls. 113/118):

Cerceamento do direito de defesa

A impugnante arguiu, sem razão, nulidade do procedimento fiscal por ofensa ao princípio da ampla de defesa. A violação do direito teria decorrido do prazo exíguo fixado pela Fiscalização para que a declaração final de espólio fosse entregue e pela ameaça de multa para o caso de descumprimento, tudo isso associado a uma suposta falta de orientação que não teria sido prestada pelo Auditor Fiscal.

A alegação de exiguidade de prazo não tem fundamento. A intimação de fls. 15 e 16, recebida pela impugnante em 5 de maio de 2008, se reporta à declaração final de espólio, cujo inventário teve sentença de partilhada prolatada em 19 de dezembro de 2002 (fl. 26), com expedição do respectivo formal de partilha em 22 de janeiro de 2003 (fl. 30). A declaração final do espólio, como se vê, já deveria ter sido apresentada desde 2003 e até o momento do início da ação fiscal o referido dever não tinha sido cumprido. Vale dizer, a omissão da inventariante se prolongava por mais de quatro anos. Nessa circunstância, não há como falar de prazo exíguo. A impugnante, que se manteve omissa por tanto tempo, não poderia exigir prazo dilatado para uma obrigação que lhe cabia cumprir havia quase cinco anos. Portanto, não há como acolher alegação de cerceamento de direito de defesa pelo motivo declinado na impugnação.

Quanto à pretensa ausência de orientação técnica, não existe nada que comprove que a impugnante tenha, sem sucesso, buscado orientação junto à repartição fiscal.

Seja como for, referida orientação deveria ser requerida previamente junto ao Plantão Fiscal, que funciona em todas as Delegacias da Receita Federal, não cabendo, em princípio, esse papel ao Auditor Fiscal designado para fiscalizar o contribuinte, sobretudo depois de deflagrado o procedimento fiscalizatório.

Nesse aspecto também não se pode cogitar de nulidade.

Decadência

A alegação de decadência se funda no fato de que, em se tratando de sucessão *causa mortis*, a transmissão dos bens se dá imediatamente com a morte do autor da herança, nos moldes do art. 1.784 do vigente Código Civil, cujo conteúdo reproduz idêntico dispositivo constante do art. 1.572 do Código Civil de 1916. No caso em exame, a abertura da sucessão se deu em 1998, inferindo daí a impugnante a perda do direito de constituir o crédito tributário em razão de decadência.

O fato gerador do Imposto de Renda na situação referida nos autos não é propriamente a transmissão dos bens da herança, mas o acréscimo patrimonial verificado pelo confronto entre os valores consignados na declaração final de espólio e os constantes na declaração imediatamente anterior. Nessa linha de raciocínio, só se pode cogitar de acréscimo patrimonial se os bens, para fins de Imposto de Renda, forem avaliados de acordo com o valor de mercado, à opção do contribuinte.

Assim sendo, enquanto não houver manifestação de vontade nesse sentido, não se pode cogitar de lançamento de Imposto de Renda e conseqüentemente de decadência, porquanto inexistente inércia imputável ao Fisco. Além disso, embora a modalidade de lançamento aplicável ao imposto seja por homologação, não houve da parte do

(...)

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

contribuinte a realização do pagamento a que se refere o *caput* do art. 150 do CTN, o que atrai, a aplicação do inciso I do art. 173 do CTN.

No caso em exame, mesmo que fosse aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do CTN, não teria havido decadência, considerando-se como *dies a quo* do prazo o último dia fixado pela legislação para a entrega da declaração final de espólio.

Por essas razões, rejeita-se a preliminar decadência.

Inadequação do método de verificação por amostragem

A impugnante deu ênfase à observação contida no Termo de Encerramento (fl. 47), segundo a qual o cumprimento das obrigações tributárias foi verificado por amostragem, o que no seu entender vicia o ato administrativo, já que todos os documentos foram oferecidos à apreciação do Auditor Fiscal.

O vício apontado não existe.

O termo de encerramento, normalmente, acompanha o auto de infração e se apresenta sob a forma de texto padrão, utilizado em todas as fiscalizações. A referência à verificação por amostragem é feita, porque, na grande maioria dos casos, essa é a forma com que a Fiscalização trabalha.

A propósito, cabe dizer que a verificação por amostragem não se refere à infração colhida no lançamento, mas sim às obrigações e aos fatos relativos a determinado intervalo de tempo, no qual o ilícito (*que é um dentre vários eventos ocorridos em certo lapso temporal*) é detectado. Em suma, o que se verifica por amostragem é o período e não do fato ilícito, que deve ser apurado e demonstrado de forma cabal.

Rejeita-se a arguição de nulidade.

A ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda

A impugnante sustenta que não houve fato gerador do Imposto de Renda e que a tributação incidiu sobre o patrimônio, representando verdadeiro *bis in idem*, pois recai sobre o mesmo fato colhido pelo ITCD.

Não existe *bis in idem*, nem bitributação. O imposto estadual incide sobre a transmissão *causa mortis*; o Imposto de Renda alcança o acréscimo patrimonial. Embora vinculadas a um mesmo evento, trata-se de situações distintas e inconfundíveis. O fato gerador do Imposto de Renda, como já se disse, é o acréscimo patrimonial, verificado na data da entrega da declaração final de espólio, mediante o confronto entre o valor de mercado informado pelo inventariante, na última declaração, e o valor constante da declaração anterior.

O fundamento legal é dado pelo disposto no art. 23 da Lei n.º 9.532/1997, cujo conteúdo está abaixo reproduzido:

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

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

§ 2º O imposto a que se referem os §§ 1º e 5º deverá ser pago: (Redação dada pela Lei n.º 9.779, de 1999)

I - pelo inventariante, até a data prevista para entrega da declaração final de espólio, nas transmissões mortis causa, observado o disposto no art. 7º, § 4º da Lei n.º 9.250, de 26 de dezembro de 1995; (Incluído pela Lei n.º 9.779, de 1999)

II - pelo doador, até o último dia útil do mês-calendário subsequente ao da doação, no caso de doação em adiantamento da legítima; (Incluído pela Lei n.º 9.779, de 1999)

III - pelo ex-cônjuge a quem for atribuído o bem ou direito, até o último dia útil do mês subsequente à data da sentença homologatória do formal de partilha, no caso de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar. (Incluído pela Lei n.º 9.779, de 1999)

§ 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.

§ 5º As disposições deste artigo aplicam-se, também, aos bens ou direitos atribuídos a cada cônjuge, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar.

Os dispositivos acima transcritos deixam claras duas noções. A primeira é que o fato gerador não é propriamente a transmissão *causa mor/is* (fato gerador do ITCD), mas o acréscimo patrimonial; e a segunda é que a atribuição de valor de mercado aos bens é feita por opção do contribuinte. Portanto, o reconhecimento da existência de acréscimo patrimonial tributável ocorre quando consumada uma das duas situações: a) a avaliação dos bens e direitos pelo valor de mercado, ou b) a alienação desses bens ou direitos.

Convém ressaltar que o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência do imposto é o acréscimo patrimonial, sendo a alienação ou a entrega da declaração final de espólio o aspecto temporal da referida hipótese, cujo conteúdo pode ser fixado segundo a discricionariedade que se confere ao legislador. O aspecto temporal, como se sabe, indica o instante em que se considera, para fins de incidência tributária, consumado o fato gerador e nascida a respectiva obrigação.

O *caput* do art. 23 da Lei n.º 9.532 dispõe que a atribuição de valor de mercado aos bens da herança é fruto de opção do contribuinte e, como tal, ato jurídico que encerra manifestação de vontade. A impugnante sustenta que o referido ato jurídico foi praticado por erro, estando viciada a manifestação de vontade.

A alegação não procede. Na própria impugnação se lê, mais de uma vez, a assertiva segundo a qual os valores atribuídos aos bens não refletem preço de mercado, mas apenas a atualização monetária. Seja correção monetária, seja ajuste a valor de mercado, o fato é irrelevante para fins de Imposto de Renda. O que importa é verificar se há diferença entre os dois valores.

Considerando que a legislação não autoriza qualquer espécie de atualização monetária do valor de bens e direitos, a diferença eventualmente constatada entre os valores informados nas declarações há de ser tomada como resultado do exercício do direito conferido ao contribuinte pelo aludido art. 23.

Finalmente, para afastar em definitivo a hipótese de ter havido erro na atribuição dos valores aos bens da herança, é importante mencionar a observação contida no Termo de Constatação Fiscal, que dá conta de que tanto a impugnante, quanto sua filha, única herdeira, apresentaram suas respectivas declarações de ajuste anual, consignado para os bens recebidos por herança os mesmos valores consignados na declaração de espólio, o que corrobora a vontade manifestada no sentido de ajustar os valores dos bens e direitos.

Sucumbe, por tudo isso, a alegação de confisco, de *bis in idem*, e de ofensa aos princípios da legalidade, tipicidade e isonomia.

(...)

Multa

O acórdão recorrido afastou a fundamentação da responsabilidade solidária da representante legal do espólio alicerçada no artigo 135, inciso I do CTN, mantendo-a somente

com base no artigo 134, inciso IV, afirmando, por conseguinte, que a incidência da multa deve ser a da regra contida no parágrafo único, segundo a qual, aos casos nele previstos, só se aplica em matéria de penalidade as de caráter moratório, concluindo ser aplicável ao caso a multa de mora, fixada em 20% pela Lei n.º 9.430 de 1996.

Verifica-se que a DRJ ao promover tal inovação contribuiu para a decretação da nulidade da multa exigida nos autos, situação em que cabe a sua exoneração.

Conclusão

Diante do exposto, vota-se em dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a exigência da multa de mora de 20%.

Débora Fófano dos Santos