



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

**Processo n°** 18471.002297/2004-07  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-005.127 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de maio de 2019  
**Matéria** IRPF. GANHO DE CAPITAL. DISSOLUÇÃO SOCIEDADE CONJUGAL.  
**Recorrente** NELI FATIMA MOCELLIN  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

É nulo o lançamento, por vício material, quando a autoridade fiscal opta por apurar o ganho de capital sobre um conjunto de bens de forma global, sem atentar para a peculiaridade de cada um deles no que diz respeito à correta identificação do custo de aquisição, assim como à observância dos percentuais de redução do ganho de capital em relação a cada imóvel específico.

REDUÇÃO DA MULTA ISOLADA. RETROATIVIDADE BENÉFICA. Aplica-se retroativamente aos casos ainda não julgados a legislação que reduziu a multa isolada, de 75% para 50%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar o crédito tributário decorrente do ganho de capital e para reduzir a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão ao percentual de 50%.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Débora Fófano Dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernanda Melo Leal (suplente convocada), Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de e-fls. 105/112 interposto contra decisão da DRJ no Rio de Janeiro II/RJ de fls. 95/101 a qual julgou procedente o lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF de fls. 64/68, lavrado em 13/12/2004, relativo aos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001, com ciência do recorrente em 15/12/2004, conforme extrato dos correios de fl. 81.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado após omissão de ganho de capital na dissolução da sociedade conjugal e por multa isolada pela falta de recolhimento de IRPF devido a título de Carnê-Leão, gerando crédito no valor de R\$ 114.653,54, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de 75%.

De acordo com o Termo de Constatação Fiscal (fls. 69/70), durante o procedimento de fiscalização a autoridade constatou que, após a dissolução do vínculo conjugal, a contribuinte passou a fazer jus ao recebimento de pensão alimentícia, que deveria ser objeto de recolhimento mensal, por meio do carnê leão. Deste modo, considerando que não houve recolhimento do carnê-leão em tempo oportuno, foi lançada a multa isolada no percentual de 75% do imposto devido.

No que se refere ao lançamento por omissão de ganho de capital na dissolução da sociedade conjugal, a autoridade fiscalizadora entendeu que a RECORRENTE auferiu o ganho de capital referente à diferença entre o valor declarado e o respectivo valor recebido a título de compensação para a transferência da titularidade dos bens comuns ao antigo cônjuge da RECORRENTE.

Isso porque no acordo de separação judicial ficou determinado que a RECORRENTE iria receber R\$ 500.000,00 como compensação pela transferência dos bens comuns do casal, que passaram a pertencer exclusivamente ao seu antigo cônjuge.

Deste modo, considerando que os bens comuns do casal totalizavam o montante de R\$ 532.801,60, conforme declaração de ajuste anual do Sr. Valdir Mocellin (de quem a RECORRENTE era dependente fiscal), o custo de aquisição dos direitos que cada parte detinha sobre este patrimônio totalizava R\$ 266.400,80. Assim a autoridade fiscalizadora lançou o ganho de capital incidente sobre a diferença entre o valor recebido (R\$ 500.000,00) e o custo de aquisição (R\$ 266.400,80), resultando em um ganho de capital tributável de R\$ 233.599,20.

Considerando que o próprio acordo de homologação da separação determina que o pagamento da indenização de R\$ 500.000,00 será parcelado, a autoridade fiscalizadora lançou o tributo proporcionalmente ao efetivo recebimento das parcelas, conforme fls. 69/70.

### **Da Impugnação**

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 86/92 em 14/01/2005. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ no Rio de Janeiro II/RJ, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

*"Cientificada do Auto de Infração em 15/12/2004, a Contribuinte apresentou, em 14/01/2005, a impugnação de fls. 83 a 89, na qual traz as alegações a seguir sintetizadas.*

*Preliminarmente, suscita a nulidade do Auto de Infração por cerceamento de defesa. Alega que não foi lhe dada a oportunidade de se defender antes da autuação o que no seu entendimento vai contra a legislação em vigor.*

*Reclama que sequer foi cientificada do MPF original e, portanto, não tomou ciência do período sob fiscalização. Diz que só foi intimada do MPF complementar e que, ainda assim, O prazo concedido para apresentar suas explicações não foi observado pela Autoridade Fiscal.*

*No mérito, sustenta que não existem provas da efetividade do acordo judicial nas datas e períodos sentenciados. Aduz que o lançamento não pode se basear apenas no processo de homologação da partilha, sendo necessária a juntada de outros elementos que demonstrem a ocorrência do fato gerador.*

*Ao final, requer seja declarada a insubsistência do auto de infração, bem como a produção de todos os meios de prova admitidos no Direito.*

### **Da Decisão da DRJ**

Quando da apreciação do caso, a DRJ no Rio de Janeiro II/RJ julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 181/194):

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

*Exercício: 2000, 2001, 2002*

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.*

*O ato administrativo do lançamento é vinculado e obrigatório, sob pena de responsabilidade funcional, conforme determina o artigo 142, § único, do CTN, de modo que eventuais problemas com o MPF não têm o condão de invalidar o trabalho fiscal e não causam a nulidade do auto de infração.*

---

*Lançamento Procedente***Do Recurso Voluntário**

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 24/10/2008, conforme AR de fl. 103, apresentou o recurso voluntário de fls. 105/112 em 17/11/2008.

Em suas razões, reitera os argumentos da impugnação, além de defender a decadência do direito de lançar o crédito tributário.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

**PRELIMINAR****Da decadência**

A RECORRENTE defende a aplicação da decadência, com fulcro no artigo 150 §4º, o CTN, a contar a partir da data da homologação por sentença do divórcio consensual, que ocorreu em 19/11/1998. Assim, requereu a extinção do crédito tributário, pois o prazo decadencial teria início em 19/11/1998 e termo final em 19/11/2003. Como o lançamento foi efetuado em 13/12/2004, estaria atingido pela decadência.

Primeiramente, para o bom emprego do instituto da decadência previsto no CTN é preciso verificar o *dies a quo* do prazo decadencial de 5 (cinco) anos aplicável ao caso: se é o estabelecido pelo art. 150, §4º ou pelo art. 173, I, ambos do CTN.

Em 12 de agosto de 2009, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial nº 973.733-SC (2007/0176994-0), com acórdão submetido ao regime do art. 543-C do antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), da relatoria do Ministro Luiz Fux, assim ementado:

*“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

*INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL .ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

*2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

*3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

*5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro*

*de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

*6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

*7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.”*

Portanto, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

Por ter sido sob a sistemática do art. 543-C do antigo CPC, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

*§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

No caso concreto, o imposto de renda lançado decorre de ganho de capital proveniente da alienação da parte referente à RECORRENTE dos bens comuns auferidos durante a sociedade conjugal.

Admitindo-se, apenas para argumentar, que seria aplicável o entendimento levantado pela RECORRENTE (de que o fato gerador ocorreu na data da homologação por sentença do divórcio consensual, em 19/11/1998), a RECORRENTE deveria ter apurado o ganho de capital até o último dia útil do mês subsequente à data da sentença homologatória do formal de partilha (31/12/1998), conforme determina o art. 23 da Lei nº 9.532/1997. Assim é a redação do dispositivo:

*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:**

*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 no 9.250, de 26 de dezembro de 1995;*

*II - pelo doador, até o último dia útil do mês-calendário subsequente ao da doação, no caso de doação em adiantamento da legítima;*

***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.***

*§ 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.***

Assim, definido no divórcio consensual que a RECORRENTE fazia jus ao montante de R\$ 500.000,00, em razão da alienação de direitos sobre os bens comuns, o ganho de capital apurado na transação deveria ser recolhido até o último dia útil ao do mês subsequente à data da sentença homologatória. Com a homologação do divórcio em 19/11/1998, a RECORRENTE deveria ter efetuado o recolhimento até 31/12/1998.

Apesar disso, não houve qualquer apuração por parte da RECORRENTE a título de ganho de capital no período sobre mencionada verba recebida a título de compensação pelos bens após a dissolução da sociedade conjugal, conforme declarações de fls. 22 e ss (ano-calendário 1999), fls. 56 e ss (ano-calendário 2000) fls. 59 e ss (ano-calendário 2001), fls. 62 e ss (ano-calendário 2002). Razão pela qual não houve nenhum pagamento antecipado capaz de atrair a regra de contagem da decadência pelo art. 150, §4º do CTN.

Sendo assim, no caso concreto, o prazo decadencial para constituir o crédito tributário é contado nos termos do art. 173, I, CTN, ou seja, conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso dos autos, ainda segundo o entendimento da RECORRENTE, o fato gerador do imposto de renda decorrente do ganho de capital teria ocorrido totalmente no mês de novembro/1998. Aplicando-se a regra estipulada pelo art. 173, I, do CTN (prazo conta-se do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido realizado), o *dies a quo* do prazo decadencial do foi 1º/1/2000, o que autoriza o lançamento do crédito tributário até 1º/1/2005.

Destaca-se que o prazo para envio da declaração de apuração do ganho de capital auferido no ano-calendário 1998 foi o último dia útil de abril de 1999 (junto com a

declaração de ajuste do imposto de renda). Assim, 1999 seria o ano em que o lançamento poderia ter sido efetuado pela Fazenda Pública, pois somente nesta época é que poderia ter conhecimento do fato gerador. Portanto, o primeiro dia do exercício subsequente ao que o lançamento poderia ter sido efetuado foi, invariavelmente, o dia 1º/1/2000, e não 1º/1/1999 como se poderia imaginar.

Tendo em vista que a RECORRENTE tomou ciência do lançamento em 15/12/2004 (fl. 81), não houve decadência do crédito tributário no presente caso.

Faz-se mister ressaltar que não foram analisados eventuais argumentos acerca dos impactos do parcelamento do pagamento dos valores recebido pela RECORRENTE, posto que, ainda que não tivesse ocorrido o mencionado parcelamento (e o fato gerador ocorrido integralmente na data em epígrafe), o que se afirma apenas para argumentar, não teria ocorrido a decadência do crédito tributário.

Tal observação é importante fazer pois, no caso de pessoas físicas, o imposto decorrente do ganho de capital deve ser pago na medida do recebimento das parcelas pelo contribuinte, em razão do regime de caixa aplicável, conforme prevê o art. 31 da Instrução Normativa SRF nº 84/2001 (que dispõe sobre a apuração e tributação de ganhos de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas físicas):

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

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

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

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

Ou seja, só se pode falar em início da contagem do prazo decadencial quando há recebimento das parcelas por parte do contribuinte (valor econômico envolvido), pois este é o fato gerador da obrigação tributária. A norma trata que *o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista* apenas para fins de cálculo do valor de alienação, do custo de aquisição e do rateio relativo à proporção do ganho de capital a ser observada na medida do recebimento de cada parcela.

No entanto, demonstrado que, ante o não pagamento de qualquer imposto sobre a operação (o que atraiu a regra do art. 173, I, do CTN), mesmo se todo o valor de R\$ 500.000,00 fosse recebido pela RECORRENTE na data de 18/11/1998, ainda assim não teria ocorrido a decadência do direito de a Fazenda efetuar o lançamento.

Portanto, não deve prevalecer o argumento de decadência levantado.

## MÉRITO

## Da Liquidez do Lançamento

Em apertada síntese, aduz a RECORRENTE que o lançamento não atende aos requisitos legais de liquidez e certeza, na medida em que o custo de aquisição não foi comprovado pela autoridade fiscalizadora, em especial ante a necessidade de atualizar o valor dos bens pagos até 31/12/1995.

Entendo que tais alegações levantadas pela RECORRENTE, de fato, levantam dúvidas sobre a correta apuração do custo de aquisição.

Para explicar a razão desta dúvida, rememoro os fatos ocorridos:

De acordo com o relatado pela autoridade fiscal, o ganho de capital foi apurado em razão da dissolução da sociedade conjugal da RECORRENTE, momento em que ela ficou inteiramente com alguns bens livres e desimpedidos e abriu mão da metade de outros bens que lhes pertencia na qualidade de meeira (pois foram adquiridos após a constância do casamento).

A ação de Divórcio Consensual discriminou todos os bens que ficariam com a RECORRENTE e aqueles que ficaram com o seu ex-cônjuge (fls. 10/14). Nos termos do referido acordo, além de receber R\$ 500.000,00 como compensação pelos bens comuns, a RECORRENTE ficou inteiramente com os seguintes bens (quem também eram comuns):

- Imóvel constituído pelo lote 08 da quadra “L” do PAL 33.7523, situado na Rua Fala Amendoeira, antiga Rua 12, Barra da Tijuca, Freguesia de Jacarepaguá, registrado no 9º Ofício do Registro de Imóveis, matrícula nº 2905, R-21;
- Imóvel constituído pelo apartamento número 301 do Bloco I, do Edifício denominado “Eagle Hills”, situado na Avenida Sernambetiba 5000, Freguesia de Jacarepaguá, registrado no 9º Ofício do Registro de Imóveis, matrícula 183.785, R.06;
- Veículo marca Chevrolet, modelo Vectra CD, ano de fabricação/modelo 98, combustível gasolina, cor preto liszt, Placa LCG 4874.

De logo, percebe-se que não merece prosperar o exemplo dado pela RECORRENTE em sua peça recursal. É que, para argumentar que houve erro na apuração do custo de aquisição, a RECORRENTE citou que a autoridade fiscal não teria atualizado o custo de aquisição do imóvel constituído pelo apartamento número 301 do Bloco I, do Edifício denominado “Eagle Hills” (adquirido em 25/11/1992 por Cr\$ 6.014.238.600,00 e que, quando atualizado pela tabela anexa à IN 84/2001, perfaria em 31/12/1995, o valor de R\$ 1.027.097,21, o que cobriria o valor de R\$ 500.000,00 por ela recebido).

Conforme acima apontado, referido bem não foi alienado pela RECORRENTE quando da partilha. Ao contrário: a contribuinte ficou inteiramente com referido bem (inclusive com a metade que cabia ao ex-cônjuge). Sendo assim, não houve ganho de capital a ser apurado, razão pela qual não há que se falar em atualização do custo de aquisição do referido imóvel.

Contudo, isto não significa que a referida norma foi observada pela autoridade fiscal em relação aos demais bens, conforme passo a expor.

O que está em jogo é verificar o custo de aquisição dos outros bens comuns, para os quais a RECORRENTE abriu mão em troca dos R\$ 500.000,00. E estes bens comuns que ficaram inteiramente com o ex-cônjuge da RECORRENTE foram todos verificados pela autoridade fiscal conforme a descrição constante na declaração de bens e direitos do ex-cônjuge da RECORRENTE (fls. 24/26), oportunidade em que se apurou que a totalidade destes bens perfazia o valor declarado de R\$ 532.801,60. Assim, a parte correspondente à RECORRENTE correspondia ao valor de R\$ 266.400,80 (meação).

Na visão da autoridade fiscal, foi como se a RECORRENTE tivesse alienado por R\$ 500.000,00 esse seu direito sobre os mencionados bens comuns (cujo custo de aquisição representava R\$ 266.400,80). Neste ponto, não cabe à autoridade fiscal fazer qualquer juízo de valor sobre a partilha, se esta foi equânime ou não. O que interessa para o Fisco é que a RECORRENTE possuía parcela de bens que foram alienadas ao ex-cônjuge no momento da partilha pelo valor global de R\$ 500.000,00. Sendo certo que este valor recebido foi superior ao valor declarado dos referidos bens (respeitando a parcela correspondente à RECORRENTE), houve o ganho de capital na operação.

Sabe-se que é comum em uma partilha que cada um dos cônjuges fique inteiramente com alguns bens comuns, não sendo a divisão destes bens uma regra a ser observada. Há uma compensação quando um dos cônjuges fica com um apartamento, por exemplo, enquanto o outro fica inteiramente com a participação societária em determinada empresa.

Contudo, no caso dos autos, os 03 bens comuns que ficaram inteiramente com a RECORRENTE, nos termos do acordo de separação homologado, não foram suficientes para “cobrir” a parte que cabia à RECORRENTE em relação aos bens que ela abriu mão em favor do seu ex-cônjuge. Por esta razão, o ex-cônjuge se comprometeu a pagar a quantia de R\$ 500.000,00.

Portanto, a autoridade fiscal entendeu pela existência do ganho de capital, já que o metade do valor dos bens comuns que passaram a pertencer exclusivamente ao ex-cônjuge (esta metade representava R\$ 266.400,80) não correspondia aos R\$ 500.000,00 pagos à RECORRENTE, o que denota que tais bens foram avaliados a valor de mercado pelas partes na ocasião da partilha, provocando a compensação paga pelo ex-cônjuge.

O demonstrativo de fl. 71, anexo ao Termo de Constatação Fiscal, aponta quais foram esses bens comuns e que passaram a pertencer exclusivamente ao ex-cônjuge da RECORRENTE, inclusive apontando o item de cada bem correspondente na Declaração de Bens e Direitos do ex-cônjuge (fls. 24/26):

DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL  
de VALDIR JOSÉ MOCELLIN  
CPF Nº: 297.683.817-87

ITEM/ Decl.Bens	VALOR
2	97.288,45
3	11.103,57
4	9.894,24
5	19.084,27
6	20.992,68
7	24.983,01
8	76.337,00
10	7.767,18
11	4.857,81
12	65.927,41
13	8.466,46
14	7.633,70
25	22.300,32
26	30.876,50
27	16.500,00
28	16.500,00
29	33.500,00
30	27.500,00
31	31.289,00
<b>TOTAL</b>	<b>532.801,60</b>

Verifica-se na Declaração de Bens e Direitos do ex-cônjuge que os imóveis indicados na relação acima (representados pelos itens 02 a 14) foram todos adquiridos antes de 1996. Neste sentido, o custo de aquisição deve observar o que determina os arts. 6º, 7º e 8º da IN 94/2001:

*Art. 6º O custo de aquisição dos bens e direitos adquiridos ou as parcelas pagas até 31 de dezembro de 1991, avaliados pelo valor de mercado para essa data e informados na Declaração de Ajuste Anual do exercício de 1992, ano-calendário de 1991, de acordo com o art. 96 da Lei No 8.383, de 1991, é esse valor, atualizado até 1º de janeiro de 1996.*

*Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput na hipótese de contribuinte desobrigado de apresentar a declaração do exercício de 1992, ano-calendário de 1991, e seguintes.*

*Art. 7º No caso de bens ou direitos adquiridos ou de parcelas pagas até 31 de dezembro de 1991, não avaliados a valor de mercado, e dos bens e direitos adquiridos ou das parcelas pagas entre 1º de janeiro de 1992 e 31 de dezembro de 1995, o custo corresponde ao valor de aquisição ou das parcelas pagas até 31 de dezembro de 1995, atualizado mediante a utilização da Tabela de Atualização do Custo de Bens e Direitos, constante no Anexo Único.*

*Art. 8º O custo dos bens e direitos adquiridos ou das parcelas pagas a partir de 1º de janeiro de 1996 não está sujeito a atualização.*

Desta forma, independentemente de o RECORRENTE ter, ou não, efetuado a avaliação pelo valor de mercado para 31/12/1991 na Declaração de Ajuste Anual do exercício de 1992, ano-calendário de 1991, os bens ou direitos adquiridos (ou parcelas pagas) até 31/12/1995 devem sofrer a atualização conforme a tabela anexa à IN 94/2001.

Diferentemente da avaliação a valor de mercado, permitida para ser realizada pelos contribuintes na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário de 1991 (faculdade do contribuinte a ser exercida somente naquela ocasião), a atualização dos valores pagos até 31/12/1995 decorre de norma legal a ser observada pela autoridade fiscal quando do cálculo do custo de aquisição relativo a bens e direitos para fins de apuração do ganho de capital, nos termos do art. 17 da Lei nº 9.249/95:

*Art. 17. Para os fins de apuração do ganho de capital, as pessoas físicas e as pessoas jurídicas não tributadas com base no lucro real observarão os seguintes procedimentos:*

*I - tratando-se de bens e direitos cuja aquisição tenha ocorrido até o final de 1995, o custo de aquisição poderá ser corrigido monetariamente até 31 de dezembro desse ano, tomando-se por base o valor da UFIR vigente em 1º de janeiro de 1996, não se lhe aplicando qualquer correção monetária a partir dessa data;*

*II - tratando-se de bens e direitos adquiridos após 31 de dezembro de 1995, ao custo de aquisição dos bens e direitos não será atribuída qualquer correção monetária.*

No presente caso, a autoridade lançadora não demonstrou que os custos de aquisição dos bens alienados já estavam atualizados até 31/12/1995, conforme legislação acima. Assim, entendo que o custo de aquisição dos bens não foi devidamente apurado pela autoridade fiscal, já que diversos deles foram adquiridos antes de 1996 e a IN 84/2001 determina uma série de regras que devem ser observadas a respeito do custo de aquisição destes bens.

Ademais, para alguns imóveis, a autoridade lançadora também não computou o percentual de redução do ganho de capital de que trata o art. 18 da Lei nº 7.713/88, já que os imóveis indicados nos itens 05, 06, 12 e 14 da declaração de bens e direitos do ex-cônjuge da RECORRENTE foram adquiridos antes de 31/12/1988 (1983, 1986, 1980 e 1984, respectivamente):

*Art. 18. Para apuração do valor a ser tributado, no caso de alienação de bens imóveis, poderá ser aplicado um percentual de redução sobre o ganho de capital apurado, segundo o ano de aquisição ou incorporação do bem, de acordo com a seguinte tabela:*

Ano de Aquisição ou Incorporação	Percentual de Redução	Ano de Aquisição ou Incorporação	Percentual de Redução
Até 1969	100	1979	50
1970	95%	1980	45%

1971	90%	1981	40%
1972	85%	1982	35%
1973	80%	1983	30%
1974	75%	1984	25%
1975	70%	1985	20%
1976	65%	1986	15%
1977	60%	1987	10%
1978	55%	1988	5%

*Parágrafo único. Não haverá redução, relativamente aos imóveis cuja aquisição venha ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1989.*

Os erros acima poderiam ser corrigidos através de novos cálculos caso a apuração do ganho de capital tivesse sido realizada de forma individual em relação a cada bem. Contudo, a autoridade lançadora optou por tributar o ganho de capital sobre um conjunto de 19 (dezenove) bens sem atentar para a peculiaridade de cada um deles. Ou seja, aplicou o custo de aquisição e o valor de alienação de forma global; com isso, deixou de observar normas atinentes a determinados bens para a correta apuração do ganho de capital que identificou na operação.

Algumas dessas normas não observadas, como visto, dizem respeito à correta identificação do custo de aquisição, assim como para à correta aplicação do ganho de capital, inclusive em relação ao percentual de redução previsto em lei para os casos de alienação de imóveis adquiridos antes de 1989.

Neste sentido, a escolha do método adotado pela autoridade fiscal não representou a melhor forma de aplicação das normas atinentes à apuração do ganho de capital. Pelos motivos acima, entendo que houve erro na construção do lançamento, o que acarretou na consequente apuração equivocada do crédito tributário.

O lançamento de tributo é ato vinculado, e deve a autoridade administrativa identificar toda a matéria tributável ao sujeito passivo da obrigação. Neste sentido, o art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN estabelece os requisitos do lançamento, dentre os quais está a completa e correta identificação da matéria tributável e a correta apuração do tributo devido, *verbis*:

*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.*

Neste sentido, entendo que a apuração equivocada tanto dos custos de aquisição (ao não aplicar a atualização prevista em lei) como também do próprio ganho de capital (ao não aplicar o percentual de redução previsto para alienação de imóveis) maculam o lançamento de tal forma que não comporta a sua correção.

Com isso, entendo estar demonstrado o vício material consistente em erro na construção do presente lançamento, já que a apuração equivocada do crédito tributário de forma global para 19 (dezenove) bens, sem considerar normas aplicáveis a alguns deles, eivou o lançamento de vício material insanável, pois não se pode, agora, refazer o lançamento considerando os custos de aquisição e valores de alienação de forma individual.

É importante deixar claro que a RECORRENTE poderia (e deveria) ter acostado aos autos documentos que permitissem a correta apuração do custo de aquisição dos bens, nos termos dos arts. 6º, 7º e 8º da IN 94/2001. Contudo, mesmo se tais documentos fossem trazidos aos autos, o lançamento, da forma como foi feito, não permitiria alterações no cálculo do crédito tributário, pois isso implicaria em alteração dos critérios adotados pela autoridade fiscal quando do lançamento, conforme acima exposto. Desta forma, o erro material é evidente, sendo de rigor o cancelamento do auto por erro na sua construção.

Por fim, apenas para apontar mais argumentos sobre a incorreção na apuração do ganho de capital, o art. 23 da Lei nº 9.532/1997 disciplina que, nas transferências de bens entre os cônjuges ocorridas em caso de dissolução da sociedade conjugal, somente estão sujeitas à tributação pelo ganho de capital as transferências efetuadas a valor de mercado, oportunidade em que a diferença a maior entre essa e o valor pelo qual constavam da declaração de bens sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento. Assim é a redação do dispositivo:

*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:**

*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 no 9.250, de 26 de dezembro de 1995;*

*II - pelo doador, até o último dia útil do mês-calendário subsequente ao da doação, no caso de doação em adiantamento da legítima;*

***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.***

*§ 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.***

Contudo, no presente caso, os bens eram informados em declaração apenas do ex-cônjuge da RECORRENTE, e lá permaneceram pelos mesmos valores que estavam antes de haver a dissolução da sociedade conjugal. Ou seja, nem mesmo sob tal prisma houve a constatação de ganho de capital, pois, tecnicamente, os bens foram “transferidos” pela RECORRENTE (meeira) pelo mesmo valor constante da declaração de bens.

**Da Retroatividade benéfica – multa por ausência de Recolhimento de Carnê-Leão**

Quanto ao argumento de que a multa isolada lançada por não recolhimento de carnê-leão deverá ser reduzida aos patamares estabelecidos pela Lei nº 11.488/2007, entendo que assiste razão a RECORRENTE.

Nos termos do art. 106 do CTN, se aplica a retroação benéfica das leis nos seguintes casos:

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

***c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.***

No caso dos autos, a multa incidiu sobre o imposto decorrente dos valores recebidos como pensão do seu ex-cônjuge, já que esta pensão estava sujeita ao recolhimento mensal a título de carnê-leão. Em decorrência do não recolhimento do tributo, foi lançada a

multa de ofício lançada de forma isolada no percentual de 75% previsto à época do fato gerador.

Entretanto, com a edição da Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, e posteriormente a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007), o referido dispositivo legal, foi alterado, reduzindo o percentual da multa isolada para 50%. Assim, por força do princípio tributário da retroatividade benigna, consignado no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, impõe-se a aplicação dos novos percentuais aos atos pretéritos, não definitivamente julgados, como no caso que aqui se tem.

Em igual sentido entende a jurisprudência do CARF:

*REDUÇÃO DA MULTA ISOLADA. RETROATIVIDADE BENÉFICA. Aplica-se retroativamente aos casos ainda não julgados a legislação que reduziu a multa isolada, de 75% para 50%. (Acórdão nº 220200.971 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 8/2/2011)*

## CONCLUSÃO

Isto posto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para, nos termos das razões acima expostas:

- (i) cancelar o lançamento relativo ao ganho de capital; e
- (ii) reduzir a multa isolada por não recolhimento do carnê-leão ao patamar de 50% do valor do imposto não recolhido.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator