



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.000492/2006-65
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-006.389 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de agosto de 2019
Recorrente ANA ISABEL LIMONGI FRANÇA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E ATO PRATICADO POR AUTORIDADE INCOMPETENTE.

São nulidades no processo administrativo fiscal as resultantes de atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou de despacho e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS. HERANÇA. GANHO DE CAPITAL. FATO GERADOR.

Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, incide imposto de renda sobre a diferença positiva entre o custo histórico e o valor de mercado declarado pelo herdeiro.

TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS. HERANÇA. GANHO DE CAPITAL. CUSTO HISTÓRICO.

O custo histórico, para efeito de cálculo de ganho de capital na sucessão, é o valor correto que deveria constar da declaração de bens do sucedido.

TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS. HERANÇA. GANHO DE CAPITAL. FATORES DE REDUÇÃO DO GANHO DE CAPITAL.

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, nos termos da legislação. Cabe ao contribuinte comprovar a data de aquisição do bem.

MULTA DE OFÍCIO.

Aplicam-se as multas previstas na legislação nos casos de lançamento de ofício.

JUROS DE MORA. SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio Sávio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado), Wilderson Botto (suplente convocado) e João Maurício Vital (Presidente). Ausente a conselheira Juliana Marteli Fais Feriato, substituída pelo conselheiro Virgílio Cansino Gil.

Relatório

Trata-se de lançamento (e-fls. 64 e 65) de Imposto de Renda de Pessoa Física incidente sobre o ganho de capital na alienação de bens no ano-calendário de 2003, decorrente da transmissão à recorrente, por sucessão, de bens imóveis do espólio de Rubens Limongi França.

O lançamento foi impugnado (e-fls. 71 a 89) e a impugnação foi considerada improcedente (e-fls. 135 a 144).

Manejou-se recurso voluntário (e-fls. 150 a 169) com as seguintes alegações:

- a) falta de enquadramento legal adequado;
- b) a recorrente declarou os bens adquiridos por herança nos exatos valores que constavam da declaração de bens do espólio, não havendo, pois, incidência de imposto de renda sobre ganho de capital, uma vez que o art. 119 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), estabelece essa incidência apenas quando a transferência se der a valor de mercado;
- c) não implica fato gerador do imposto de renda o recebimento dos bens por herança, pois o imposto somente incidiria quando da venda desses bens pelo herdeiro, se ganho houver;
- d) no cálculo do ganho de capital, deveriam ter sido aplicados os fatores de redução previstos no art. 139 do RIR/99, e
- e) não incide, no caso, multa de ofício e juros de mora.

Voto

Conselheiro João Maurício Vital, Relator.

O recurso é tempestivo e dele conheço.

1 Preliminar

Preliminarmente, a recorrente alega nulidade por deficiente enquadramento legal.

As nulidades no processo administrativo fiscal são as que acarretam prejuízo à defesa e as decorrentes de atos praticados por autoridade incompetente, como bem estabelece o art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. No presente caso, nenhuma das possibilidades se vislumbra.

Pela argumentação aposta no recurso, a recorrente, ao alegar nulidade em face do enquadramento legal, somente poderia se referir a eventual prejuízo à sua defesa, já que não há ato praticado por autoridade incompetente.

Consta do enquadramento legal o art. 142 do RIR/99 que assim estabelecia:

Art.142. O ganho de capital apurado conforme arts. 119 e 138, observado o disposto no art. 139, está sujeito ao pagamento do imposto, à alíquota de quinze por cento (Lei nº 8.134, de 1990, art. 18, inciso I, Lei nº 8.981, de 1995, art. 21, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, §1º). (Grifei.)

O art. 119 referenciado determinava:

Art.119. 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 23).

§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, observado o disposto nos arts. 138a 142 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, §1º).

§2º 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, §3º).

§3º 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, §4º).

§4º 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, §5º).

§5º O imposto a que se referem os §§1º e 4º deverá ser pago (Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, §2º, e Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 10):

I-pelo inventariante, até a data prevista para a entrega da declaração final de espólio, nas transmissões mortis causa, observado o disposto no art. 13;

II-pelo doador, até o último dia útil do mês calendário subsequente ao da doação, no caso de doação em aditamento 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.

Os trechos transcritos acima registram, inclusive, os fundamentos legais das disposições regulamentares que sustentam o lançamento.

Portanto, consta do auto de infração o fundamento adequado que dá supedâneo ao lançamento do imposto de renda sobre o ganho de capital, no caso de sucessão, que é a matéria dos autos. Ademais, a recorrente sequer demonstrou o prejuízo que a alegada insuficiência de fundamentação lhe teria causado; ao contrário, com as informações constantes do processo pode exercer perfeitamente seu direito de defesa e o fez. Não vislumbro, pois, qualquer nulidade.

2 Mérito

2.1 DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

A recorrente alegou que, ao receber, por herança, os bens do espólio, não teria ocorrido o fato gerador do imposto de renda e que esse fato somente ocorreria quando da venda, pelo herdeiro, dos bens herdados.

O fato gerador da obrigação tributária é a ocorrência, no mundo fenomênico, da hipótese de incidência descrita na legislação. No caso do ganho de capital incidente na transferência *causa mortis*, o § 1º do art. 23 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, estabelece a hipótese de incidência:

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 nº 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 nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995; (Incluído pela Lei nº 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 nº 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 nº 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.

No presente caso, é incontroverso que houve a transmissão *causa mortis* de bens do *de cujus* para a recorrente e, como se verá no tópico seguinte, essa transferência não ocorreu pelo custo histórico do patrimônio.

O recebimento de legado, doação ou herança implica, obviamente, no aumento do patrimônio de quem recebe e, portanto, corresponde a provento¹. Embora a legislação tributária atribua isenção aos valores recebidos a título de herança², a isenção exclui apenas o tributo, e não o fato gerador. Registre-se, porém, que a isenção se dá somente se o legado passar a integrar o patrimônio do herdeiro pelo custo de aquisição dos bens pelo espólio.

¹ Inc. II do art. 43 do Código Tributário Nacional.

² Inc. XVI do art. 6º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

Também não altera a ocorrência do fato gerador a cláusula de inalienabilidade, porque essa condição somente se aplica após a transmissão, quando já terá se materializado a hipótese de incidência.

Portanto, ao contrário do que a recorrente afirmou, ocorreu a situação descrita na norma e, assim, fez surgir o fato gerador da exação.

2.2 DO CUSTO DOS IMÓVEIS TRANSFERIDOS

A questão crucial da controvérsia é o custo pelo qual os bens ingressaram no patrimônio da recorrente, que sustentou tê-los declarado pelos mesmos valores que o espólio havia declarado no ano anterior.

A afirmação da recorrente é verdadeira, mas é incompleta. De fato, a recorrente informou os bens pelos valores que haviam sido declarados pelo espólio no ano anterior, mas percebe-se que o inventariante, **indevidamente**, atualizou os valores do patrimônio do espólio no ano-calendário de 2000 (e-fls. 19 e 20), informando os bens a **valores venais** em 1999, conforme consta do formal de partilha apresentado no processo de inventário.

Como bem se observa no formal partilha (e-fl. 32), integraram o quinhão da recorrente dois imóveis: um Apartamento na Rua Heitor Penteado nº 2111 (**Imóvel A**) e um Prédio na Rua São Gall (**Imóvel B**).

O **Imóvel A** foi adquirido por Rubens Limongi França em 28/05/1985, por Cr\$ 30.000,00 (e-fl. 52). Nos termos da Instrução Normativa nº 84, de 2001, esse valor correspondeu ao custo histórico de R\$ 8.785,26 em 1995, último ano em que foi permitida a atualização dos valores do patrimônio da pessoa física. O imóvel não figurou na declaração de bens do sucedido ou do espólio até o ano-calendário de 2000, quando o inventariante o informou ao **valor venal** de 1999, R\$ 23.009,00. Portanto, o custo histórico atualizado até 1995 não foi declarado pelo sucedido ou seu espólio, razão pela qual a Autoridade Lançadora devidamente o apurou a partir dos registros na matrícula do imóvel (e-fl. 52).

O **Imóvel B** foi informado pelo sucedido e pelo espólio sempre ao custo histórico de R\$ 82.868,68. Porém, no ano-calendário de 2000, o inventariante atualizou o custo para o mesmo valor constante do formal de partilha, R\$ 201.766,00, que é o **valor venal** em 1999.

A recorrente alega que informou os bens conforme estavam declarados pelo espólio; porém, **os valores declarados pelo espólio estavam errados**. Obviamente, ao estabelecer que não incide imposto de renda sobre ganho de capital quando o bem passa a incorporar o patrimônio do sucessor pelo mesmo valor da declaração de bens do sucedido, **presume-se que os valores declarados pelo sucedido estejam corretos**.

A manobra do inventariante, que indevidamente atualizou os valores do patrimônio legado a preços de mercado, teve por consequência inflar o custo dos bens de modo a não incidir o imposto de renda sobre o ganho de capital nos termos do § 1º do art. 23 da Lei nº 9.532, de 1997.

A transferência ocorreu, pois, a valor de mercado, porque esse era o valor **indevidamente** declarado pelo espólio, e não pelo custo histórico, que seria a hipótese de não incidência do tributo. Correto está, pois, o lançamento ao corrigir o custo dos bens para efeito de aplicação do § 1º do art. 23 da Lei nº 9.532, de 1997.

Quanto à alegação de que o espólio teria declarado os bens a valor de mercado por erro e que, então, caberia cobrar dele eventual tributo, vejo que a recorrente tergiversa. Não

houve erro, mas uma ação deliberada do inventariante em modificar os valores da declaração de bens do espólio. O comando do *caput* do art. 23 da Lei nº 9.532, de 1997, é dirigido ao herdeiro, legatário ou donatário, sendo eles os responsáveis pelo tributo decorrente da opção de informar os bens recebidos a valor de mercado, nos termos do § 1º daquele artigo.

2.3 DA APLICAÇÃO DOS FATORES DE REDUÇÃO

O recorrente pretende ser aplicado o fator de redução do ganho de capital previsto no art. 18 da Lei nº 7.713, de 1988. Entretanto, não fez prova, nos autos, da data de aquisição dos bens que, para gozo da redução, haveriam de ter sido adquiridos até 1988.

Neste ponto, pois, coaduno com o entendimento expresso no voto vencedor do acórdão recorrido, nos seguintes termos:

No caso concreto, embora o espólio pudesse fazer jus ao benefício fiscal em questão, ao deixar de comprovar a data de aquisição dos imóveis transferidos, abdicou, o espólio de seu possível direito.

2.4 DA MULTA DE OFÍCIO E DOS JUROS

A recorrente alegou que descabe o lançamento da multa de ofício porque não teria havido qualquer ilícito e também não se encontra em mora. Alegou, ainda, que não se deveriam incidir juros moratórios.

O lançamento é atividade vinculada, nos termos do parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional, não podendo, a Autoridade Lançadora, deixar de aplicar a multa de prevista no inc. I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o lançamento é de ofício.

Quanto aos juros, aplica-se o que dispõe a Súmula Carf nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

3 Conclusão

Voto por afastar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital