

PROCESSO	10280.721416/2017-76
ACÓRDÃO	2301-011.264 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de maio de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ANA PAULA SALOMÃO ANTÔNIO MUFARREJ
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2013

GANHO DE CAPITAL. SUCESSÃO. HERANÇA. RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA.

O herdeiro é pessoalmente responsável pelo imposto de renda devido pelo contribuinte falecido, apurado sobre o ganho de capital na alienação de imóvel ocorrida antes do óbito, limitada a responsabilidade tributária ao montante do quinhão recebido.

GANHO DE CAPITAL. FATO GERADOR. PRAZO DECADENCIAL. EXAME. CUSTO DE AQUISIÇÃO. PREÇO DE VENDA. FALECIMENTO DO CONTRIBUINTE. SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O fato gerador do ganho de capital aperfeiçoa-se na data de alienação do imóvel. Enquanto não escoado o prazo decadencial para lançar o crédito tributário, a fiscalização poderá examinar o custo de aquisição e/ou o preço de venda declarado pelo contribuinte. A prerrogativa fiscal não se altera com a morte do contribuinte, no caso de lançamento por responsabilidade tributária na sucessão "causa mortis".

GANHO DE CAPITAL. TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS. Na transferência de direito de propriedade por herança, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do de cujus. 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 sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda.

Se a transferência realizar-se pelo valor constante da declaração de bens do de cujus, não há fato gerador do imposto de renda e os sucessores devem adotar o valor pelo qual foram transferidos (na declaração final de espólio) para fins de registro desses bens em suas declarações. Não cabe aos sucessores optar por adotar o valor de mercado, se não foi esse o valor pelo qual deu-se a transferência na Declaração Final de Espólio.

ACÓRDÃO

recurso. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 2301-011.263, de 7 de maio de 2024, prolatado no julgamento do processo 10280.721434/2017-58, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(Documento Assinado Digitalmente)

Diogo Cristian Denny – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conelheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Rodrigo Rigo Pinheiro, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por ANA PAULA SALOMÃO ANTÔNIO MUFARREJ contra o Acórdão de primeira instância que julgou procedente o lançamento, por maioria, mantendo a cobrança do crédito tributário.

O Auto de infração refere-se à Imposto de Renda de Pessoa Física, ano-calendário 2012, exercício de 2013, por omissão/apuração incorreta de ganho de capital na Transmissão “Mortis Causa” (a partir de 01/01/2008), no valor de R\$ 1.399.909,94 (um milhão, trezentos e noventa e nove mil, novecentos e nove reais e noventa e quatro centavos), sendo R\$ 612.250,14 de imposto, R\$ 328.472,20 de juros de mora (calculados até 08/2017) e R\$ 459.187,60 de multa proporcional.

O Acórdão recorrido assim dispõe:

Esclarece a autoridade fiscal no Relatório de Fiscalização de fls. 85 a 88:

- em consulta à DIRPF da contribuinte ficou constatado que a mesma valorou os bens recebidos em herança do seu genitor David Choueri Salomão Antonio Mufarrej – CPF nº 000.495.222-72, de acordo com o Formal de Partilha, onde os bens estão avaliados a “valores de mercado”, conforme descrito à página 2, do Laudo de Avaliação, parte integrante do mencionado Formal de Partilha;

- foram verificados os valores dos bens constantes na DIRPF do senhor David Choueri Salomão Antonio Mufarrej – CPF nº 000.495.222-72, quando ficou constatado que os mesmos estão grafados a valores de aquisição;

- do exame dos valores lançados na DIRPF da contribuinte sob análise e na de seu genitor, elaboramos planilha onde atribuímos a mesma base de cálculo para os bens do genitor, então confrontamos os mesmos;

do confronto acima referenciado, foram constadas diferenças dos valores lançados nas DIRPF sob análise (contribuinte e seu genitor), as quais caracterizam Ganho de Capital, conforme enquadramento constante do Auto de Infração. O Fato Tributário aqui mencionado é objeto do arquivo “Perguntas e Respostas”, aberto ao público e publicado no site da Receita Federal do BRASIL no ano-calendário de 2017;

- reproduz a pergunta 105 da publicação “Perguntas e Respostas” utilizada pela SRF, para o esclarecimento de dúvidas na aplicação da Legislação Tributária das Pessoas Físicas contribuintes de IRPF;

- a fiscalizada descumpriu a legislação tributária fiscal ao não oferecer a totalidade do ganho de capital auferido com a incorporação de bens e direitos ao seu patrimônio, conforme demonstrado neste relatório fiscal e nos elementos acostados aos autos.

Às fls. 88/93 juntou a planilha com a confrontação dos valores dos bens indicados na DIRPF da contribuinte e do seu genitor, referenciada no Relatório de Fiscalização.

Cientificada do Auto de Infração em 10/08/2017 (fl. 5), a contribuinte apresentou, em 08/09/2017, a impugnação de fls. 189/203, na qual alega, em síntese:

- apesar do Termo de Encerramento da Fiscalização realizada na declaração da contribuinte autuada manifestar-se sobre o enquadramento legal das irregularidades, não houve capitulação legal das mesmas;

- isto significa dizer que não houve identificação dos dispositivos legais negligenciados pela suposta devedora;

- a transcrição da pergunta 105 do manual da declaração do imposto de renda não traduz a capitulação legal da infração cometida;

- o contribuinte intimado a prestar esclarecimentos na ação fiscal sob ataque foi o *de cujus* David Choueri Salomão Antonio Mufarrej, falecido em 29/11/1990, conforme certidão de óbito em anexo;

- portanto, a transmissão de bens do falecido aos herdeiros aconteceu naquela oportunidade, ainda que o processo de inventário tenha se exaurido com a expedição do competente formal de partilha somente em 2012, ato meramente declaratório no entendimento da Justiça;

- cita os artigos 5º, inciso II, e 37, da Constituição Federal, o artigo 97 do Código Tributário Nacional e o art. 2º da Lei nº 9.748/99 e sustenta que não há no Auto de Infração nenhuma indicação do dispositivo legal que autorizou o auditor-fiscal a cobrar imposto de renda sobre ganho de capital, quando da transmissão de bens e direitos do espólio para o patrimônio dos herdeiros por ocasião da expedição do formal de partilha e com base na última declaração do falecido;

- admitir-se que a transcrição pura e simples de perguntas e respostas do Manual da DIRF é enquadramento legal ou capitulação da infração cometida se constitui em verdadeiro absurdo;

nesse sentido, cita o artigo 10 do Decreto nº 70.235, doutrina do professor Eurico Marcos Diniz di Santi e precedente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

- cita ainda o art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal e sustenta que em função da ausência do dispositivo legal norteador da autuação fiscal, resta ao acusado, por dedução e considerando-se o teor da transcrição das perguntas e respostas inseridas no Relatório Fiscal, promover defesa sobre aquela matéria, ou seja, ganho de capital supostamente havido na transmissão de bens e direitos do espólio do falecido genitor da contribuinte para o seu próprio, com base no formal de partilha e valores de mercado ali consignados;

- é indiscutível, assim, que houve prejuízo à defesa do contribuinte por cerceamento do direito de ampla defesa e ao contraditório, na medida em que faltou a indicação do dispositivo legal em que se amparou o lançamento, acarretando sua nulidade;
- no mérito, considerando que o genitor da impugnante faleceu em 1990, questiona qual lei deve ser aplicada ao caso concreto, se a vigente à época ou a editada em 1997;
- cita o art. 6º, inciso XVI, e art. 22, inciso III, da Lei nº 7.713/88, lei vigente à época do falecimento do inventariado, para sustentar que não há que se falar em ganho de capital por transferência de bens e direitos por sucessão hereditária no caso dos autos;
- adita que a regra não foi revogada pelo art. 82 da Lei nº 9.432/97, apesar daquela lei, em seu art. 23, modificar, a partir de 01/01/1998, o entendimento sobre o ganho de capital na transmissão *causa mortis*;
- o ordenamento jurídico brasileiro consagrou o Princípio Saisine no art. 1.784 do Código Tributário, ao disciplinar que a herança transmite-se desde logo aos herdeiros, legítimos e testamentários;
- cita o art. 1.787 do Código Civil, que determina que regula a sucessão e a legitimação para suceder a lei vigente ao tempo da abertura daquela;
- ainda que essa lei não fosse aplicada ao caso concreto, ainda assim haveria irregularidades ou vício formal no lançamento, uma vez que na forma do art. 7º, §4º, da Lei nº 9.250/95, a obrigação de pagar o IR seria da inventariante, ou seja, a cônjuge supérstite;
- ademais, todos os bens adquiridos pelo *de cujus* foram antes de 1998, o que, em tese, caso prevalecesse a posição da Fazenda Pública, faria com que a base de cálculo do lançamento estivesse majorada pela inobservância dos artigos 16 e 18 da Lei nº 7.713/88, uma vez que não teria sido aplicada a redução prevista em relação aos bens imóveis e verificação do aumento de capital das sociedades das quais participava o morto, com aproveitamento de lucros e reservas de capital;
- as cópias das escrituras ou registro de imóveis e alterações contratuais das sociedades relacionadas no formal de partilha serão apresentadas durante a diligência requerida;
- transcreve precedentes judiciais sobre o tema.

Assim, requer:

- a) o acolhimento das preliminares suscitadas de inobservância do princípio da legalidade e legalidade tributária e do princípio de cerceamento de contraditório e ampla defesa, por ausência de dispositivo legal no corpo do Auto de Infração, fato constitutivo de vício formal, supedâneo na Constituição Federal, em seus artigos 5º, incisos II e LV, e 37, bem como no artigo 97, incisos I e II, do CTN, combinado com o artigo 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72;
- b) caso ultrapassadas as preliminares, que seja decretada a improcedência da autuação porquanto a transmissão dos bens e direitos do patrimônio do “de cujus” se deu no dia 29 de novembro de 1990, aliado ao fato de que o formal de partilha é sentença meramente declaratória. Adita-se que o artigo 1.572 do antigo Código Civil, que encontra correspondência no artigo 1.784 do atual Código Civil, é taxativo ao disciplinar que “*aberta a sucessão, a herança transmite-se desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários*”, em sintonia

com o artigo 6º, inciso XVI, combinado com o artigo 22, inciso III, da Lei nº 7.713/88, em que pese o fato de o processo de inventário ter sido concluído em 2012;

c) por fim, não acatadas as formulações anteriores, que os autos sejam baixados em diligência, com fundamento no artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72 e artigos 16 a 20 da Lei nº 7.713/88, de modo que haja a apuração efetiva do suposto ganho de capital, uma vez que os valores constantes do formal de partilha tiveram origem na necessária avaliação imposta pela legislação do Estado do Pará que instituiu o imposto de transmissão causa mortis e não foram incluídas na declaração do inventariado do ano base respectivo por absoluto impedimento do sistema de envio das declarações de imposto de renda, tendo em vista que haveria automática mudança de tipo de declaração.

No presente caso, a recorrente reitera as mesmas alegações de primeira instância, acrescentando o seguinte: *i*) preliminar de ilegitimidade passiva, consoante a irretroatividade da lei tributária; *ii*) isenção do IR quanto ao ganho de capital à época dos fatos geradores (1990), momento da transmissão do patrimônio de seu genitor aos herdeiros e sucessores; *iii*) tece considerações aos regramentos do código civil sobre a sucessão hereditária; *iv*) tece considerações aos precedentes do Poder Judiciário aplicado ao caso; v) pede anulação do débito fiscal.

É o breve relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto à **tempestividade e competência da turma**, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo, bem como é de competência desse colegiado. Assim, passo a analisar o mérito.

Quanto ao **mérito**, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Não obstante as fundamentadas razões do Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente no que se segue.

Entendo que é cabível o voto vencedor proferido pela decisão recorrida.

Nos termos do Código Civil, art. 1.784, a transmissão aos herdeiros ocorre com a morte do transmitente.

Deste modo, em tese, a aquisição da disponibilidade financeira já ocorreria neste momento, da abertura da sucessão.

Todavia, até que ocorra a partilha, os bens provenientes do patrimônio do transmitente constituem uma universalidade de bens, insuscetível de individualização para fins de definir o quinhão que pertencerá a cada herdeiro ou meeiro.

A formal de partilha é documento que faz a individualização da cota que cabe a cada herdeiro, legítimo ou testamentário e ao meeiro, assim aperfeiçoar o fato gerador do ganho de capital.

É o que dispõem o Perguntas e Respostas na Pergunta nº 88:

Embora a Lei Civil disponha que “Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários” **é indispensável o processamento do inventário, com a emissão do formal de partilha ou carta de adjudicação e a transcrição desse instrumento no registro competente, a fim de que o meeiro, herdeiros e legatários possam usar, gozar e dispor, de forma plena e legal, dos bens e direitos transmitidos causa mortis.** (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, arts. 1.784, 1.991, 2.013 a 2.022; Lei nº 6.015 de 31 de dezembro de 1973, art. 167, inciso I, itens 24 e 25, com redação dada pela Lei nº 6.216, de 30 de junho de 1975)

(grifei)

Portanto, aplica-se ao caso a regulamentação sobre ganho de capital prevista no art. 23 da Lei 9.352, de 1997, pois a individualização do valor, no caso concreto, só ocorreu em agosto de 2012, quando foi proferido o documento de partilha.

Art. 23 (...)

§ 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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Aplica-se também o disposto na Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, sobre declaração de espólio:

Art. 10. A transferência dos bens e direitos aos herdeiros ou legatários pode ser efetuada **pelo valor constante na última declaração de bens e direitos apresentada pelo de cujus ou pelo valor de mercado.**

§ 1º No caso em que o de cujus não houver apresentado Declaração de Ajuste Anual por não se enquadrar nas condições de obrigatoriedade estabelecidas pela legislação tributária, a transferência pode ser efetuada pelo custo de aquisição do bem ou direito, atualizado monetariamente até 31/12/1995, conforme Tabela de Atualização do Custo de Bens e Direitos (Anexo I).

§ 2º **Se a transferência for efetuada por valor superior** ao constante na última declaração do de cujus ou do custo de aquisição, referido no § 1º, **a diferença constitui ganho de capital tributável, sujeito à incidência do imposto de renda à alíquota de quinze por cento.**

§ 3º A opção por qualquer dos critérios de avaliação a que se refere este artigo deve ser informada na Declaração Final de Espólio, sendo vedada a sua retificação.

Como se vê, a legislação que rege a matéria estabelece que, no caso de sucessão por herança, os bens e direitos podem ser transferidos pelo (i) valor constante da Declaração de Ajuste Anual do de cujus - que deverá corresponder ao custo de aquisição - ou por (ii) valor superior.

Se a transferência se deu por valor de custo, os eventuais ganhos ficam diferidos para o momento de posterior alienação pelos herdeiros, data do fato gerador do ganho de capital. Se a opção for por transferência por valor superior, a diferença a maior entre este e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do de cujus (valor de custo de aquisição) configura ganho de capital, fato gerador no momento da emissão do formal de partilha, sujeito à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento.

Nessa hipótese, o responsável pelo pagamento era o inventariante.

Encerrado o inventário, sem o recolhimento do ganho de capital, a responsabilidade pelo pagamento do ganho de capital passa para os herdeiros e meeiro, na proporção do quinhão recebido, nos termos do art. 131 do CTN.

Voto por rejeitar a preliminar e negar provimento ao recurso.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny – Presidente Redator