

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

PROCESSO	10280.721434/2017-58
ACÓRDÃO	2301-011.263 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de maio de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ANA PATRÍCIA SALOMÃO ANTÔNIO MUFARREJ
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2013

GANHO DE CAPITAL. SUCESSÃO. HERANÇA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

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".

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO. INFRAÇÕES APURADAS APÓS O ENCERRAMENTO DO INVENTÁRIO.

A responsabilidade tributária decorrente de infrações apuradas após a data do encerramento da partilha é transferida para os sucessores hereditários.

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

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. 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar e negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Wesley Rocha (Relator), que deu provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias.

A Conselheira Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, foi designada como Redatora “Ad Hoc”. O Conselheiro Wesley Rocha (Relator) votou na sessão de março de 2024. O Conselheiro Rodrigo Rigo Pinheiro não votou.

Sala de Sessões, em 7 de maio de 2024.

Assinado Digitalmente

VANESSA KAEDA BULARA DE ANDRADE – Redatora Ad Hoc

Assinado Digitalmente

FLAVIA LILIAN SELMER DIAS – Relatora Designada

Assinado Digitalmente

DIOGO CRISTIAN DENNY – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Flavia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara, Wesley Rocha, Diogo Cristian Denny (Presidente).

Conforme o art. 17, inciso III, do Anexo II, do RICARF, o Presidente em exercício da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, Conselheiro Diogo Cristian Denny, designou para redatora ad hoc a Conselheira Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, para formalizar o voto do presente acórdão, dado que o relator original, Conselheiro Wesley Rocha, não mais integra este colegiado.

Como redatora ad hoc apenas para formalizar o voto do acórdão, a Conselheira Vanessa Kaeda Bulara de Andrade serviu-se das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por ANA PATRÍCIA 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 total de R\$ 1.399.909,73 (um milhão, trezentos e noventa e nove mil, novecentos e nove reais e setenta e três centavos), acrescidos de juros de mora e multa de ofício, atualizados até o lançamento.

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. 79/84 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. 90), a contribuinte apresentou, em 08/09/2017, a impugnação de fls. 134/148, 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 o bens adquiridos pelo *de cujus* o 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 7713/88, 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 VENCIDO

Conselheiro **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, Relator.

Como Redatora *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo relator original, Conselheiro Wesley Rocha, no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

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

DA SUJEIÇÃO PASSIVA E DA INCIDÊNCIA

Entende a recorrente que ser ilegítima para estar no polo passivo, uma vez que entende não ser responsável tributária pelo bens do inventário até a homologação da partilha, ocorrida em 2012, e que, portanto, devendo ser afastada a responsabilidade da inventariante, nos termos dos artigos 1.579 e 1.991 do Código Civil brasileiro, e que no presente caso a lei não poderia retroagir já que a transmissão do patrimônio teria ocorrido em 30/11/1990 com o

falecimento da genitora da contribuinte, e não em 2012 com o formal de partilha, havendo divergências entre os valores declarados e os valores avaliados dos bens partilhados.

Nesse sentido, a responsabilidade do espólio corresponde até o final da homologação formal de partilha do inventário da pessoa falecida, que no presente caso encerrou durante o ano-calendário de 2012, ano em que a recorrente/herdeira também registrou a efetiva transferência do bem apurado com diferença de ganho de capital, pelo valor de mercado, custo de aquisição, e não pelo valor declarado.

A Declaração Final de Espólio corresponde ao ano-calendário da decisão judicial da partilha e abrange o período de 1º de janeiro até a data dessa decisão. Esta declaração encerra a relação jurídica tributária entre o contribuinte (espólio) e o sujeito ativo responsável pelo tributo ao caso concreto.

Portanto, a recorrente seria a responsável para figurar no polo passivo da exigência tributária, já que seu vínculo se estendeu até a respectiva data indicada.

DO IR SOBRE GANHO DE CAPITAL NA TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS

A Lei que determina as regras sobre o ganho da capital é a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988., conforme transcrição *in verbis*:

“Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração

em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

§ 5º Ficam revogados todos os dispositivos legais concessivos de isenção ou exclusão, da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas, de rendimentos e proventos de qualquer natureza, bem como os que autorizam redução do imposto por investimento de interesse econômico ou social.

§ 6º Ficam revogados todos os dispositivos legais que autorizam deduções cedulares ou abatimentos da renda bruta do contribuinte, para efeito de incidência do imposto de renda”.

A Lei nº 9.532, de 1997, contém dispositivo que disciplina eventual apuração do ganho de capital por ocasião da transmissão de bens e direitos no âmbito de herança, legado ou doação:

“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”.

No presente caso, houver divergência no Acórdão de impugnação tendo sido concluído por maioria de votos.

Nesse sentido, entendo que o voto vencido foi suficiente fundamentado dando razão à Contribuinte, e que tomo como sendo minhas também as razões de decidir, tendo sido motivo pelos seguintes fatos e fundamentos:

“ (...)

Observa-se ainda que o ganho de capital previsto no art. 23 da Lei 9.352/97 é devido pelo espólio, conforme previsto no §2º, inciso I, do mesmo artigo 23:

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)

Da mesma forma, o art. 30, inciso III, da IN 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. 30. O imposto devido sobre os ganhos de capital de que trata esta Instrução Normativa deve ser pago pelo:

.....
III - inventariante, em nome do espólio, nos casos de transferências causa mortis;

Assim, o art. 23, §1º, da Lei nº 9.352/97 tributa o ganho de capital devido pelo espólio pela transferência de direito de propriedade por sucessão, referente à diferença entre o custo de aquisição e o valor da transferência para os herdeiros.

Nesse ponto, correta a impugnante quanto ao fato de que a obrigação de pagar o IR seria primariamente da inventariante, uma vez que o contribuinte é o espólio.

No entanto, a responsabilidade dos sucessores de pessoa natural falecida está prevista nos incisos II e III do artigo 131 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966):

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

.....

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Como se vê, a lei prevê a responsabilidade do espólio pelos tributos devidos pelo *de cujus* até seu falecimento e a do sucessor e do cônjuge meeiro pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação.

Até a partilha ou a adjudicação, o espólio é o responsável pelos tributos devidos pelo falecido até a data de abertura da sucessão e contribuinte *stricto sensu* das dívidas nascidas nesse período.

A responsabilidade do espólio termina com a partilha, quando os sucessores e o cônjuge meeiro responderão, com as limitações consignadas em lei, pelos tributos devidos até essa data (da partilha). Depois da partilha, os sucessores e o cônjuge meeiro passam a ser os contribuintes *stricto sensu* em relação aos novos bens de sua propriedade.

Desse modo, o herdeiro é responsável pelas obrigações geradas até o falecimento (caso não tenham sido liquidadas pelo *de cujus*, nem, após o falecimento, pelo espólio), bem como pelas obrigações geradas até a data da partilha ou adjudicação, caso não tenham sido liquidadas pelo espólio.

Assim, entendo cabível no caso o lançamento em nome da contribuinte, conforme efetuado.

Por outro lado, entendo que assista razão à impugnante quanto à alegação de que o art. 23, §1o, da Lei nº 9.532/97, não é apto para fundamentar o presente lançamento, uma vez que a abertura da sucessão se deu em 29/11/1990, conforme se verifica à fl. 29, no Formal de Partilha juntado pela Fiscalização.

Isso porque o artigo 1.572 do antigo Código Civil, em vigor ao tempo do falecimento do autor da herança, e que encontra correspondência no artigo 1.784 do novo Código Civil, preceituava que, aberta a sucessão, o domínio e a posse da herança transmitiam-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários. Trata-se do princípio do *droit de saisine*, que dá à sentença de partilha caráter meramente declaratório, haja vista que a transmissão dos bens aos herdeiros e legatários se dá no momento do óbito do transmitente.

Está em consonância com este entendimento o disposto no art. 21 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11/10/2001, que dispõe sobre a data de aquisição do bem pelo herdeiro, para fins de apuração do ganho de capital quando de sua venda:

Art. 21. Considera-se data de aquisição:

I – a da abertura da sucessão, na transferência causa mortis, inclusive na hipótese de cessão de direitos hereditários; (...)

O fato gerador do imposto em causa é a renda, conforme determina o Código Tributário Nacional, em seu art. 43:

Art. 43. O imposto de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica:

I- de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II- os proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso interior. (grifos nossos).

Sobre a apuração do ganho de capital, o art. 3º da Lei nº 7.713/88:

Lei nº 7.713/1988

Art. 3º. O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta lei.

.....

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

Da interpretação dos dispositivos acima, conclui-se que a transmissão dos bens aos herdeiros, que representa o fato gerador do tributo, se dá com a abertura da sucessão, no momento do óbito do transmitente, que no presente caso foi em 1990.

Observa-se que o art. 23 da Lei nº 9.532 entrou em vigor em 01/01/1998, conforme previsão expressa no art. 81, inciso II, da mesma lei.

O princípio da irretroatividade tributária, previsto no art. 150, III, “a”, da Constituição Federal, veda a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentados:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....

III - cobrar tributos:

.....

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; (...)

No mesmo sentido o art. 105 do Código Tributário Nacional:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Ressalta-se que antes da edição da Lei nº 9.532/1997, o tema era tratado pela Lei nº 7.713/1988, nos seguintes termos:

Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas:

XVI - o valor dos bens adquiridos por doação ou herança;

Art. 22. Na determinação do ganho de capital serão excluídos:

III - as transferências causa mortis e as doações em adiantamento da legítima; (...)

Assim, a Lei nº 9.532/97 alterou o sistema até então existente. Dessa forma, a cobrança nela prevista está sujeita, a meu ver, ao princípio da irretroatividade tributária.

Deve ser observado ainda que a Instrução Normativa nº 53/1998, editada após a alteração legislativa, pretendeu dar aplicação retroativa ao art. 23, § 1º, da Lei 9.532/97, conforme se verifica em seu art. 8º, §1º:

Art. 8º. A transferência dos bens e direitos aos herdeiros, meeiro ou legatário pode ser efetuada pelo valor constante na última declaração de bens e direitos apresentada pelo de cujus ou pelo valor de mercado.

§ 1º Se a transferência for efetuada por valor superior ao constante da última declaração do de cujus, a diferença ficará sujeita à incidência do imposto de renda à alíquota de quinze por cento, observado o disposto no art. 17 da Instrução Normativa SRF nº 48, de 1998, inclusive nos casos de espólio iniciados antes de 1º de janeiro de 1998.

No entanto, a própria Receita Federal retirou tal pretensão da Instrução Normativa SRF nº 81/2011, que revogou a IN nº 53/1998 e se encontra hoje em vigor:

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.

§ 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.

Pelo exposto, entendo que o artigo 23, §1º, da Lei nº 9.532/1997, que fundamentou o presente lançamento, não pode retroagir para alcançar a transmissão dos bens em tela, que se deu em 1990.

Por esse motivo, voto pela procedência da impugnação, para exonerar o crédito tributário apurado.

No voto vencedor, houve o entendimento que:

“(…) no o curso do inventário os imóveis fazem parte de uma universalidade de bens, cujos direitos sobre eles são indivisíveis até que se ultime a partilha. Assim, o momento a partir do qual cada bem individualizado passa a ser dos sucessores é o da partilha”. Com isso, o entendimento do respectivo voto, teve como base ainda o seguinte:

Durante o curso do inventário os imóveis fazem parte de uma universalidade de bens, cujos direitos sobre eles são indivisíveis até que se ultime a partilha. Assim, o momento a partir do qual cada bem individualizado passa a ser dos sucessores é o da partilha.

Antes dela e depois da morte os bens compõem um todo indivisível, pois é no prazo do inventário que eles serão destinados conforme os direitos de quem se apresentar como herdeiro legítimo ou testamentário e meeiro, sendo então partilhados.

A transferência para os herdeiros e meeiro somente se dá no momento da homologação da partilha, quando então ocorre o fato gerador do ganho de capital, se os bens forem avaliados pelo preço de mercado e este estiver diferente daquele informado corretamente na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física do *de cujus*.

Nesse sentido, esclarece a Pergunta nº 88 do Manual de Perguntas e Respostas da Secretaria da Receita Federal do Brasil disponível na *internet*:

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)

E prossegue esse manual afirmando que, para fins da legislação tributária, a pessoa física do contribuinte não se extingue imediatamente após sua morte, prolongando-se por meio do seu espólio. Assim, somente com a decisão judicial

de inventário e partilha, extingue-se a responsabilidade da pessoa falecida, dissolvendo-se, então, a universalidade de bens e direitos.

A Declaração Final de Espólio corresponde ao ano-calendário da decisão judicial da partilha e abrange o período de 1º de janeiro até a data dessa decisão. Esta declaração encerra a relação jurídica tributária entre o contribuinte (espólio) e o sujeito ativo (ente estatal tributante).

Dessa forma, entendo que a posição da RFB é de que somente na homologação da partilha ocorre o aperfeiçoamento do fato gerador do ganho de capital.

Corroborar esse entendimento o fato de que o PGD Ganho de Capital é claro ao solicitar, quando do preenchimento do campo relativo à transmissão *causa mortis*, as datas relativas à homologação da partilha ou lavratura de escritura pública, para fins de cálculo do imposto devido.

(...)

Não há espaço, no PGD, para preencher como campo referente à transmissão como sendo a data da abertura da sucessão (momento do óbito do transmitente).

Dessa forma, considerando o que foi acima exposto e o art. 144 do CTN, entendo que o art. 23, §1º, da Lei nº 9.532/97 é aplicável ao lançamento aqui em análise, estando correto o entendimento do fisco quanto a este ponto.

Por fim, a Turma indeferiu por unanimidade o pedido de diligência para a apuração efetiva do suposto ganho de capital e juntada das cópias das escrituras ou registro de imóveis e alterações contratuais das sociedades relacionadas no formal de partilha.

Portanto, a questão girou em torno do momento do ganho de capital, se de fato foi apurado em 1990, com o falecimento do *genitor*, em 30 de novembro de 1990, ou no momento da efetiva transferência do bem à recorrente com o término do formal de partilha, em 2012, aos herdeiros e sucessores. Aduz que nesse período a regra era de isenção do Imposto de Renda sobre o ganho de capital (que no caso seria a Lei 7.713/88, nos artigos 6º e inciso XVI e 22, inciso III).

Ocorre que no momento da efetiva transferência a recorrente informou o valor declarado do bem do ano de 1990 e não foi aceito pela fiscalização, tendo em vista que essa entendeu que o valor a ser declarado seria o valor de mercado, ou seja, o valor atual, conforme levantado pelo relatório fiscal na e-fl. 85/88, com trechos transcritos:

2. Inicialmente, em consulta à DIRPF da contribuinte ficou constatado que o mesmo 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 valores nele (Formal) estão avaliados a “VALORES DE MERCADO”, conforme descrito à página 2, do Laudo de Avaliação, parte integrante do mencionado Formal de Partilha.

3. 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 à valores de aquisição.

4. Do exame dos valores lançados na DIRPF do 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.

5. Do confronto acima referenciado, foram constadas diferenças dos valores lançados nas DIRPF's sob análise (contribuinte e seu genitor), as quais caracterizam Ganho de Capital, conforme enquadramento referenciado no 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. Vide 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:

Pergunta 105 – Qual é o tratamento tributário aplicável à transferência de bens e direitos a herdeiros ou legatários?

- Estão sujeitas à apuração do ganho de capital as operações que importem transferência de propriedade de bens e direitos por sucessão causa mortis, a herdeiros e legatários, quando a transferências dos referidos bens e direitos for efetuada por valor de mercado, desde que este seja superior ao valor, observada a legislação pertinente, constante da última declaração do 'de cujus'.

Entendo que, só pode haver tributação por ganho de capital na transferência de bens e direitos em sucessão por causa *mortis* quando o interessado declarar o valor de mercado do bem ou direito em sua DAA, mas não pelo custo de aquisição. Nota-se que até a transcrição no relatório de “Perguntas e Respostas” utilizada pela SRF, no n.º 105, diz que só cabe incidência do ganho de capital quando for declarado o imóvel pelo valor de mercado, desde que superior da ultima declaração do de cujus.

E nesse sentido, à época da última declaração da pessoa falecida em 1990, não caberia, de fato, a lei retroagir para atingir o momento da verificação da apuração do custo de aquisição, já que a recorrente declarou os valores constantes do período em que houve a abertura do inventário.

Nesse sentido, entendo correto o raciocínio do voto vencido de primeira instância.

Igual raciocínio o Acórdão de Recurso Voluntário n.º 2201003.950, de 03 de outubro de 2017, 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária/2ª Seção, do CARF, decidiu por unanimidade de votos pela não exigência do IR em caso idêntico:

A Lei nº 9.532, de 1997, contém dispositivo que disciplina eventual apuração do ganho de capital por ocasião da transmissão de bens e direitos no âmbito de herança, legado ou doação:

(...)

Pela literalidade do dispositivo transcrito, na transferência de direito de propriedade por sucessão, os bens poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do *de cujus*. Se a transferência for feita pelo valor de mercado, a diferença a maior deverá ser oferecida à tributação.

O herdeiro deverá incluir os bens em sua declaração pelo valor pelo qual foi efetuada a transferência na declaração final de espólio e este é, necessariamente, o seu custo de aquisição.

Parece-me claro que a opção pela transferência a valor de mercado realiza-se na Declaração Final de Espólio, sendo uma decisão do inventariante. É por essa razão que essa declaração contém uma coluna identificada como "situação na data da partilha" e outra "valor de transferência".

Aos sucessores não cabe fazer qualquer opção, devendo adotar em suas declarações o valor pelo qual o bem foi transferido.

Nesse sentido, transcrevo do Acórdão nº 2102002.325, de lavra da Conselheira Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, o seguinte excerto:

A Recorrente, por seu turno, defende que o custo de aquisição a ser considerado é de R\$ 274.712,30, valor constante do formal de partilha e no Registro de Imóveis. Sua pretensão não merece acolhida.

O art. 23 da Lei nº 9.532/97 assim dispõe acerca da apuração do ganho decapital em transferências por sucessão:

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.

(...)

Como se vê, para fins fiscais, o custo de aquisição deve ser para o sucessor herdeiro, como é o caso da Recorrente – o valor constante para o bem na Declaração final do Espólio.

Para que fosse considerado aqui o valor do formal de partilha, como pretende a Recorrente, deveria o espólio ter feito constar este mesmo valor em sua declaração final – ocasião em que deveria ter também apurado e pago o ganho de capital então devido, o que não ocorreu.

Por essas razões, entendo absolutamente equivocada o lançamento realizado, já que a declaração final de espólio (fls. 4/13) registrou a transferência dos bens pelo seu valor

histórico, fato não contestado pela fiscalização.

Se a cônjuge meeira e os herdeiros registraram esses bens em suas declarações por valor diferente daquele pelo qual foram transferidos pelo espólio, laboraram

em erro e os valores adotados devem ser corrigidos para fins de adequar o seu custo de aquisição.

No mesmo erro incorreu a decisão de piso, quando procura vincular o valor de transferência na Declaração Final de Espólio com o valor adotado no formal de partilha.

O art. 23 da Lei nº 9.532, de 1997, é claro ao estabelecer que o contribuinte poderá optar pelo valor de mercado ou pelo valor histórico dos bens (aquele registrado nas declarações do *de cujus*). Não há nada aqui que autorize a interpretação de que o contribuinte deve adotar os valores do formal, uma vez que este atende a interesses de outra ordem.

No mesmo sentido são as informações fornecidas pela Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, que deixa claro ser a opção fiscal dissociada da adotada na partilha:

“Art. 20. Na transferência de propriedade de bens e direitos, por sucessão causa mortis, a herdeiros e legatários; por doação, inclusive em adiantamento da legítima, ao donatário; bem assim na atribuição de bens e direitos a cada ex-cônjuge ou ex-convivente, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou união estável, os bens e direitos são avaliados a valor de mercado ou considerados pelo valor constante na Declaração de Ajuste Anual do de cujus, doador, ex-cônjuge ou ex-convivente declarante, antes da dissolução da sociedade conjugal ou união estável.

§ 1o Nos casos em que o de cujus, doador, ex-cônjuge ou ex-convivente não houver apresentado Declaração de Ajuste Anual, por não se enquadrar nas condições de obrigatoriedade estabelecidas pela legislação tributária, a avaliação deve ser realizada em função do custo de aquisição conforme o disposto nos arts. 5o a 8o.

§ 2o O valor relativo à opção por qualquer dos critérios de avaliação a que se refere este artigo, que independe da avaliação adotada para efeito da partilha ou do pagamento do imposto de transmissão, deve ser informado na declaração:

I - final de espólio e na declaração do herdeiro ou legatário, correspondente ao ano-calendário da transmissão;

II - do doador e donatário, correspondente ao ano-calendário do recebimento da doação;

III - do ex-cônjuge ou ex-convivente a quem foi atribuído o bem, correspondente ao ano-calendário da dissolução da sociedade conjugal ou união estável.

§ 3o Se a transferência for efetuada por valor superior ao constante na Declaração de Ajuste Anual referida no caput, ou do custo de aquisição referido no § 1o, a diferença a maior constitui ganho de capital tributável.

§ 4o Na hipótese do § 3o, o inventariante, no caso de espólio, o doador ou o ex-cônjuge ou ex-convivente a quem for atribuído o bem ou direito deve preencher

o Demonstrativo de Apuração do Ganho de Capital e anexá-lo à Declaração Final de Espólio ou à Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário da doação ou da dissolução da sociedade conjugal ou união estável, conforme o caso.

§ 5o Na apuração de ganho de capital em virtude de posterior alienação dos bens e direitos de que trata este artigo, é considerado como custo de aquisição o valor a que se refere o § 2o.

§ 6o Para efeito do disposto no § 5o, a comprovação do custo, constante na Declaração de Ajuste Anual, é efetuada por meio de:

I - Declaração Final de Espólio, no caso de transmissão causa mortis;

II - Declaração de Ajuste Anual do doador, na doação, ou do ex-cônjuge ou ex-convivente declarante, na dissolução da sociedade conjugal ou da união estável, ou do documento comprobatório da aquisição, se o doador, ex-cônjuge ou ex-convivente estiver desobrigado da apresentação da declaração;

III - Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) relativo ao pagamento do imposto de que trata o § 3o, quando a avaliação houver sido efetuada por valor superior ao constante na última Declaração de Ajuste Anual do de cujus, do doador ou ex-cônjuge declarante, ou do § 1o, conforme o caso.

§ 7o Na cessão de direitos hereditários, cabe ao cedente apurar, em seu nome, o ganho de capital, considerando como custo de aquisição da parte cedida o valor que, proporcionalmente, lhe couber na partilha, constante na última Declaração de Ajuste Anual do de cujus.

Art. 21. Considera-se data de aquisição:

I - a da abertura da sucessão, na transferência causa mortis, inclusive na hipótese de cessão de direitos hereditários;

II - a data da transferência do bem, na doação;

III - na meação por morte, na dissolução da sociedade conjugal ou união estável:

Nesse sentido, além de acompanhar o voto vencido de primeira instância, entendo que deve ser afastada a exigência do tributo em questão, tendo em vista que a contribuinte em declarou o valor do bem pelo custo de aquisição em sua DAA, quando a Fazenda de ofício entendeu que deveria ter sido informando o valor de mercado ao momento da declaração do herdeiro/sucessor em sua Declaração.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, não acolher a preliminar e no mérito **DAR-LHE PROVIMENTO.**

É como voto.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade (Relator WESLEY ROCHA)

VOTO VENCEDOR

Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias, Redatora Designada.

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)

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.

Conclusão

Voto por rejeitar a preliminar e negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

FLAVIA LILIAN SELMER DIAS