

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais****PROCESSO** 15746.720090/2023-15**ACÓRDÃO** 2301-011.333 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA**SESSÃO DE** 05 de junho de 2024**RECURSO** VOLUNTÁRIO**RECORRENTE** AMADOR AGUIAR - ESPÓLIO**RECORRIDA** FAZENDA NACIONAL**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Exercício: 2019

NULIDADE DO LANÇAMENTO

Os atos administrativos, quando revestidos de suas formalidades essenciais, não implicam em nulidade do procedimento fiscal. Matérias alheias a essas comportam decisão de mérito.

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.

HERANÇA. TRANSMISSÃO

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Rigo Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Diogo Cristian Denny, Flávia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade e Rodrigo Rigo Pinheiro.

RELATÓRIO

Conforme reporta o Relatório do Acórdão recorrido, trata-se de processo de exigência formalizada pelo Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) referente ao Exercício 2019, ano-calendário 2018, lavrado em 20/01/2023 (fls. 220), por meio da qual foi apurado o crédito tributário decorrente de omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na transferência mortis causa de bens ou direitos, de qualquer natureza, efetuada por valor superior ao constante na Declaração de Ajuste Anual do de cujus.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, no curso da fiscalização em face da pessoa física Tania Maria Aguiar Fasano (CPF 042.461.398-07), restou constatado que a fiscalizada declarou, no Exercício 2019, o recebimento de ações em decorrência de herança do espólio de Amador Aguiar, por valores indicados no Plano de Partilha proposto pelas herdeiras e homologado pelo Juízo da 4ª Vara de Família e Sucessões do Foro Central da Comarca de São Paulo (processo nº 0603013-67- 1991.8.26.0100).

Constam, ainda, as seguintes informações no relatório fiscal:

“(…) Pelos documentos apresentados por Tânia Maria Aguiar Fasano, outrora fiscalizada, as ações por ela recebidas foram inseridas na "Declaração e Bens e Direitos" da sua Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física do exercício de 2019/ano-calendário de 2018, como já mencionado, por valores idênticos aos constantes do Plano de Partilha homologado pelo juízo. Ademais, a se ver das declarações prestadas pelas demais herdeiras, a opção por declarar pelos valores indicados no Plano de Partilha também foi observada na DIRPF AC2013 de Sandra Maria Aguiar Fasano. CPF 042.461.403-13 (ND:08/92.551.399 Entregue em 07/04/2020).

(…)

Para a apuração do valor do ganho de capital, foram atribuídos os valores de custo de aquisição e de transferência proporcional às quantidades recebidas pelas herdeiras Tânia Maria Aguiar Fasano e Sandra Maria Aguiar Fasano (...).

(...) Diante do constatado e considerando haver diferença positiva entre os valores das ações atribuídos à transferência por herança e os correspondes valores constantes da declaração de bens do de cujos, resta, a teor do disposto no §1º do artigo 23 da Lei nº 9.532/1997, configurado ganho de capital sujeito à incidência do imposto de renda à alíquota de 15%, a ser exigido do espólio, com responsabilização do inventariante em face do disposto nos artigos 134, inciso IV, e 135, inciso L da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional - CTN) e no parágrafo 2º do citado artigo 23, nas transferências das ações às herdeiras Tânia Maria Aguiar Fasano e Sandra Maria Aguiar Fasano.

Inconformado com o lançamento, o sujeito passivo, por seu representante, apresentou impugnação em 27/02/2023 (fls. 242), por meio da qual alega, em resumo, o que se segue:

- O Auditor Fiscal, a partir de simples comparação entre os valores das ações constantes no Plano de Partilha (declarados pelas herdeiras Tânia e Sandra em suas DIRPF) e aqueles indicados na Declaração de Ajuste Anual do Espólio do ano-calendário de 2018 (exercício 2019), presumiu que existiria ganho de capital na transferência por sucessão dessas ações, fazendo incidir o IRPF sobre a diferença maior apurada;
- Nota-se que o Auditor Fiscal, para fins de apuração do IR incidente sobre o suposto ganho de capital, utilizou os valores declarados por duas herdeiras com referencial no Plano de Partilha, ignorando todas as normas que regem a apuração e tributação de ganhos de capital nas transferências de bens e direitos por sucessão;
- Os valores constantes do Plano de Partilha e/ou declarados pelas herdeiras em suas respectivas DIRPF não podem servir como referência para aferição do critério de avaliação dos bens e direitos transferidos por sucessão {se por valor de declaração ou mercado}. Isso porque, não cabe aos sucessores a opção por esse ou aquele regime. Essa atribuição é única e exclusiva do Espólio que, no momento da apresentação da "Declaração Final", indicará o valor a ser considerado na transferência, o qual, obrigatoriamente, deverá ser replicado pelos sucessores em suas respectivas DIRPF;
- O Auditor Fiscal, de forma flagrantemente ilegal, inovou ao eleger a declaração dos herdeiros e o Plano de Partilha, e não a "Declaração Final do Espólio", como elemento de aferição do critério de avaliação dos bens e direitos transferidos por sucessão, contrariando as diretrizes estabelecidas nos artigos 6º, 9º, 10º e 15º da IN SRF nº 84/2001;
- As DIRPF das duas herdeiras (Tânia e Sandra), apesar de serem o elemento central para fundamentar a premissa fiscal de que as ações teriam sido transferidas a valor de mercado, simplesmente não foram anexadas aos autos do processo administrativo, impedindo que o Impugnante tenha conhecimento dos fatos alegados, o que enseja na nulidade do Auto de Infração;

- Sem o exato conhecimento de todos os elementos utilizados pelo Fiscal para o lançamento do crédito tributário, não pode o Impugnante exercer de forma plena a sua Ampla Defesa e o Contraditório, assegurado pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal de 1988 ("CF/88").
- A necessidade de juntada desses documentos torna-se ainda mais relevante quando se verifica que, de acordo com a própria literalidade do artigo 20, § 2º da IN nº 84/2001, a opção por qualquer dos critérios de avaliação (se valor de declaração ou mercado) independe da avaliação adotada para efeito da partilha;
- O Auditor Fiscal não poderia simplesmente presumir que as ações do espólio teriam sido transferidas a valor de mercado com base apenas no Plano de Partilha e/ou nas DIRPF de duas herdeiras (Tânia e Sandra), já que a opção pelo critério de avaliação dos bens e direitos transferidos por sucessão (se por valor de declaração ou mercado) é prerrogativa a ser exercida exclusivamente pelo inventariante do Espólio no momento da "Declaração Final de Espólio", a qual ainda não foi transmitida, pois o inventário ainda está em curso e o espólio possui bens a partilhar;
- Considerando que o i. Auditor Fiscal simplesmente presumiu que a transferência dos bens teria se dado a valor de mercado com base em documentos (Plano de Partilha e DIRPF das herdeiras) que nenhuma pertinência têm com o critério de avaliação dos bens, e tendo em vista a ausência de "Declaração Final de Espólio", deve ser reconhecida a nulidade do Auto de Infração, nos termos dos arts. 2º, e 50,1, §1º da Lei nº 9.784/99 e do art. 142 do CTN;
- Conforme se verifica do TVF, para chegar à diferença que supostamente indicaria a existência de ganho de capital, o Auditor Fiscal se utilizou de simples comparação entre os valores das ações constantes no Plano de Partilha (indicado no TVF como "Valor de Transferência") e aqueles declarados na Declaração de Ajuste Anual do Espólio (apontado no TVF como "Custo de Aquisição");
- O cálculo do custo unitário das ações (valor histórico) foi realizado considerando a quantidade total de ações dividido pelo valor total do bem declarado;
- Contudo, matematicamente, para se chegar ao valor unitário de cada ação, o correto seria, na verdade, dividir o valor total do custo de aquisição pela quantidade de ações;
- Para o cálculo da apuração do ganho de capital (valor da transferência), o Auditor Fiscal já o realizou adotando a equação correta (valor/quantidade). Ou seja, ao custo de aquisição foi atribuído um valor menor, majorando a diferença identificada e, por consequência, o suposto ganho de capital auferido em R\$ 4.930.737,05 - nos cálculos apresentados no TVF temos um total de R\$ 36.398.871,59 apurado a título de IR, já os cálculos feitos pelo Impugnante totalizam R\$ 31.468.134,55 devidos a título de IR);

- O artigo 23, §§ 2o e 3o da Lei nº 9.532/1997 é claro ao afirmar que, quando a transferência é efetuada a valor de mercado, o IR incidente sobre o ganho de capital deve ser pago até a data prevista para entrega da Declaração Final de Espólio, devendo o herdeiro incluir os bens ou direitos, na sua declaração (DIRPF), pelo valor pelo qual houver sido efetuada a transferência;
- Restá claro que o i. Auditor Fiscal, de forma flagrantemente ilegal, inovou ao eleger a declaração dos herdeiros e o Plano de Partilha, e não a "Declaração Final do Espólio", como elemento de aferição do critério de avaliação dos bens e direitos transferidos por sucessão, contrariando as diretrizes estabelecidas nos artigos 6o, 9o, 10o e 15o da IN SRF nº 84/2001;
- O Espólio não pode ser responsabilizado pelos valores declarados pelos herdeiros, sobre os quais não possui qualquer ingerência: se os sucessores declararam valores divergentes daqueles indicados na declaração do de cujus, a responsabilidade é deles, e não do espólio;
- Mesmo nas situações em que transferência do bem se dá em momento anterior à entrega da "Declaração Final do Espólio", e o sucessor vem a alienar o bem considerando como seu custo de aquisição um valor diverso (superior) àquele que vier a ser indicado pelo inventariante na Declaração Final, eventual diferença de IR sobre o ganho de capital deverá ser recolhida pelo herdeiro, e não pelo Espólio/Inventariante;
- No presente caso, em que pese parcela substancial dos bens ter sido partilhada no Termo homologado na sentença de fl. 209, ainda restou pendente a distribuição de outros bens e direitos - como carros, imóveis, cotas de clube e dentre outros;
- A homologação, por sentença, do Termo de Partilha não pôs termo a Ação de Inventário, que, inclusive, ainda permanece em trâmite e em vias de ser encaminhada à Contadoria do Fórum para cômputo das custas judiciais e do Imposto de Transmissão Causa Mortis ("ITCMD") (doc. 03). Logo, tecnicamente, o inventário ainda não foi encerrado;
- Inexiste base legal para fundamentar a constituição do crédito tributário, já que a "Declaração Final do Espólio" é instrumento indispensável para se identificar a ocorrência ou não de ganho de capital tributável pelo IR nas transferências de bens por sucessão. De fato, a lavratura do presente lançamento fiscal se deu de forma prematura, já que a situação jurídica (término do inventário com a entrega da Declaração Final do Espólio) que lhe daria fundamento de validade não está definitivamente constituída;
- A Declaração Anual emitida pelo Espólio no exercício de 2019 não fez qualquer indicativo de que a transferência das ações poderia ter se dado em valor diferente dos de aquisição. Não existe, sequer, a transcrição de outros valores a não ser esses;
- Não há espaço para outra conclusão senão a de que os bens foram transferidos às herdeiras exatamente pelos valores que constavam na

Declaração de Ajuste Anual do Espólio, que, futuramente, será ratificada pela "Declaração Final";

- Nos termos da IN nº 81/2001, os herdeiros estão adstritos ao declarado pelo Espólio para fins de envio de suas próprias Declarações. Se tal obrigação não foi observada pelos sucessores, que a Fiscalização os intime a retificar suas DIRPF. O que não pode é o Espólio ser penalizado por erro que não cometeu;
- Pelo exposto, deve ser reconhecida a ilegitimidade do Auto de Infração ora impugnado, diante da ausência de uma situação jurídica definitiva que possa ensejar a cobrança do crédito tributário pretendida, na forma do art. 116, inciso II, do CTN, já que não houve, até o presente momento, o término do inventário e a entrega da "Declaração Final de Espólio", quando será exteriorizado e confirmado o critério de avaliação dos bens transferidos pelo valor de declaração do de cujus, não sendo possível considerar os valores indicados no Plano de Partilha, mesmo que declarados pelos herdeiros em duas DIRPF, como critério de avaliação do valor de transferência dos bens objeto de sucessão;
- É certo que a autuação fiscal também não deve prosperar em razão da regra pacífica e incontroversa de Direito de que o processo de inventário se rege pelas normas civis e tributárias vigentes na data da abertura da sucessão, ainda que essas regras sejam alteradas posteriormente.
- Isso porque a legislação vigente na data da abertura da sucessão (com a morte do falecido, em 1991) não só isentava do IR eventuais rendimentos percebidos em razão de bens adquiridos por herança, como também não atribuía qualquer responsabilidade tributária ao Espólio nos casos de sucessão, apenas aos herdeiros;
- Em virtude do Princípio da Saisine para a definição dos parâmetros da incidência do IR, o conteúdo da exigência fiscal deve limitar-se a acontecimentos ocorridos na data da abertura da sucessão, tal como levado a efeito no presente caso;e
- Está clara, portanto, a inexigibilidade do IR aqui constituído, considerando que, à época da abertura da sucessão, fevereiro de 1991, os ganhos de capital originados de bens adquiridos por herança eram isentos do imposto de renda, inexistindo, ainda, responsabilidade tributária do Espólio nessas operações. Na oportunidade, cita doutrina e jurisprudência e anexa documentos. Ao final, requer seja o Auto de infração julgado nulo, ou, no mérito, seja julgado improcedente, e protesta pela produção de todos os meios de prova admitidos em Direito.

Em 27 de setembro de 2023, a 12ª TURMA/DRJ01, por unanimidade de votos, julgou PROCEDENTE EM PARTE a Impugnação (alteração do custos de aquisição das ações – redução do crédito relativo a ganho de capital), para MANTER EM PARTE o crédito tributário exigido, conforme se depreende da ementa abaixo transcrita:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2019

NULIDADE DO LANÇAMENTO

Estando os atos administrativos, consubstanciadores do lançamento, revestidos de suas formalidades essenciais, não se há que falar em nulidade do procedimento fiscal. Matérias alheias a essas comportam decisão de mérito.

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.

HERANÇA. TRANSMISSÃO

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.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

MANIFESTAÇÕES DOUTRINÁRIAS. INEFICÁCIA. Manifestações doutrinárias, ainda que de renomados juristas, são desprovidas de eficácia vinculante no âmbito do processo administrativo fiscal”.

Às fls. 387/416, o sujeito passivo apresenta seu Recurso Voluntário, tempestivamente, reiterando as mesmas razões de fato e de direito já expostas em seu instrumento impugnatório (e aqui já transcritas).

Não houve apresentação de contrarrazões pela Fazenda Nacional.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Rodrigo Rigo Pinheiro, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre os demais requisitos de admissibilidade. Por isso, dele o conheço para o deslinde do presente julgamento.

Conforme reporta o Relatório do Acórdão recorrido, trata-se de processo de exigência formalizada pelo Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) referente ao Exercício 2019, ano-calendário 2018, lavrado em 20/01/2023 (fls. 220), por meio da qual foi apurado o crédito tributário decorrente de omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na transferência mortis causa de bens ou direitos, de qualquer natureza, efetuada por valor superior ao constante na Declaração de Ajuste Anual do de cujus.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, no curso da fiscalização em face da pessoa física Tania Maria Aguiar Fasano (CPF 042.461.398-07), restou constatado que a fiscalizada declarou, no Exercício 2019, o recebimento de ações em decorrência de herança do espólio de Amador Aguiar, por valores indicados no Plano de Partilha proposto pelas herdeiras e homologado pelo Juízo da 4ª Vara de Família e Sucessões do Foro Central da Comarca de São Paulo (processo nº 0603013-67- 1991.8.26.0100).

O Recorrente, em seu instrumento recursal, não inova em suas razões (impugnação e manifestação sobre a Informação Fiscal), nem traz novas provas, que não aquelas já carreadas aos autos.

Diante disso, e considerando o quanto disposto no Acórdão combatido, embasada nas ponderações informadas nos autos, os quais demonstram a razão da manutenção do crédito tributário mantido neste tópico, adoto as razões da decisão recorrida a fim de confirmá-la, nos termos do inciso I, §2º, do artigo 114 do novel RICARF.

É como voto.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário interposto, a fim de rejeitar a preliminar exarada e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Rigo Pinheiro - Relator