



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 17227.721315/2021-75
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-007.099 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 25 de julho de 2024
Recorrente DAISY DE OLIVEIRA BELLO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2017, 2018, 2019

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BEM IMÓVEL NO CURSO DO INVENTÁRIO. CUSTO DE AQUISIÇÃO POR VALOR DE MERCADO. COMPROVAÇÃO. CONJUNTO PROBATÓRIO INSUFICIENTE.

Na transferência de propriedade de bem imóvel no curso do inventário, pode o mesmo ser avaliado a valor de mercado ou considerados pelo valor histórico constante na DAA do *de cujus*. O valor relativo à opção realizada deve ser informado na declaração final de espólio e na DAA do herdeiro ou legatário, correspondente ao ano-calendário da transmissão.

Mantém-se o crédito tributário, quando o contribuinte não apresentar suporte probatório hábil a refutar o feito fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencido o relator, conselheiro Wilderson Botto, que lhe dava provimento parcial. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Andressa Pegoraro Tomazela.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto – Relator

(documento assinado digitalmente)

Andressa Pegoraro Tomazela – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Honorio Albuquerque de Brito (Presidente), Wilsom de Moraes Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Andressa Pegoraro Tomazela, Marcus Gaudenzi de Faria (suplente convocado) e Wilderson Botto. Ausente o conselheiro Raimundo Cassio Goncalves Lima.

Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 269/275):

Contra a Contribuinte acima identificada foi lavrado, em 20/12/2021, o Auto de Infração de fls. 02 a 12, relativa ao Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF dos exercícios 2017, 2018 e 2019, anos-calendário 2016, 2017 e 2018, respectivamente, tendo sido apurado o crédito tributário assim constituído (em Reais):

Imposto	364.748,94
Juros de Mora (calculados até 12/2021)	75.236,86
Multa Proporcional (passível de redução)	273.561,62
Total do Crédito Tributário	713.547,42

O lançamento foi decorrente da constatação **de omissão/apuração incorreta de ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza**, conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 14 a 33, nos seguintes valores:

Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
09/12/2016	16.211,07	75,00
10/01/2017	91.862,72	75,00
10/02/2017	8.105,53	75,00
10/03/2017	8.105,53	75,00
10/04/2017	8.105,53	75,00
10/05/2017	8.105,53	75,00
10/06/2017	8.105,53	75,00
10/07/2017	8.105,53	75,00
10/08/2017	10.807,37	75,00
10/09/2017	10.807,37	75,00
10/10/2017	10.807,37	75,00
10/11/2017	10.807,37	75,00
10/12/2017	10.807,37	75,00
10/01/2018	12.833,76	75,00
10/02/2018	12.833,76	75,00
10/03/2018	12.833,76	75,00
10/04/2018	12.833,76	75,00
10/05/2018	12.833,76	75,00
10/06/2018	12.833,76	75,00
10/07/2018	12.833,76	75,00
10/08/2018	12.833,76	75,00
10/09/2018	12.833,76	75,00
10/10/2018	12.833,76	75,00
10/11/2018	12.833,76	75,00
10/12/2018	12.833,76	75,00

O procedimento fiscal encontra-se descrito detalhadamente no Termo de Verificação Fiscal de fls. 14 a 33.

Cientificada do lançamento em 27/12/2021 (fls. 112), a Interessada protocolou, em 17/01/2022, a impugnação de fls. 118 a 126, alegando, em síntese, que:

- a) **o valor do bem declarado ao Fisco estadual, para fins de herança, foi de R\$ 3.057.903,75, conforme comprovante de pagamento do imposto de transmissão causa mortis anexo. Logo, esse valor deveria ser considerado como custo de aquisição;**
- b) a sentença judicial homologatória do espólio **foi proferida em 23/07/2015**. Por conseguinte, essa data deveria ser considerada como a data da aquisição do imóvel;
- c) a autoridade lançadora considerou, de forma equivocada, **como data da aquisição do imóvel a averbação no Registro Geral de Imóveis do formal de partilha de Yone Oliveira Bello;**
- d) se a base legal utilizada foi o Registro Geral de Imóveis, **deveria então serem utilizadas as informações de aquisição pela Impugnante, e não pela aquisição de Luiz George de Oliveira Bello;**
- e) se existiu uma omissão por parte de Luiz George de Oliveira Bello, ao não lançar em suas declarações o referido imóvel, **não pode a Impugnante ser prejudicada por ato de terceiros;**
- f) se não houve declaração do bem por parte de Luiz George de Oliveira Bello, não se pode imputar o custo de aquisição do imóvel pelo valor constante na respectiva declaração, por inexistente. **A única alternativa seria considerar como custo de aquisição o valor de mercado, ou seja, aquele utilizado para calcular o imposto de transmissão por causa mortis.**

Diante do exposto, requer o acolhimento de sua impugnação para **rever o custo de aquisição para o correspondente a 1/3 de R\$ 3.057.903,75 e a data de aquisição para 23/07/2015.**

Os autos foram encaminhados à DRJ/01 para julgamento, tendo sido distribuídos a este Julgador.

É o Relatório.

A decisão de primeira instância, por unanimidade, manteve o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2017, 2018, 2019

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. GANHOS DE CAPITAL.

Na transferência de propriedade de bens e direitos, por sucessão causa mortis, a herdeiros e legatários, os bens e direitos são avaliados a valor de mercado ou considerados pelo valor constante na Declaração de Ajuste Anual do de cujus.

Considera-se data de aquisição a data da abertura da sucessão, na transferência causa mortis, inclusive na hipótese de cessão de direitos hereditários.

Cientificado da decisão em 07/12/2022 (fls. 330), o contribuinte, por procuradores habilitados interpôs, em 20/12/2022, recurso voluntário (fls. 334/349), insurgindo-se contra a omissão de rendimentos apurada, repisando as alegações da peça impugnatória e trazendo outros argumentos, a seguir brevemente sintetizados por meio dos seguintes tópicos: I – Tempestividade; II – Breve síntese dos fatos; III – Razões de improcedência do auto de infração: III.1 – Da alteração do critério jurídico adotado pela autoridade fiscal: Duas fundamentações distintas para o mesmo fato; III.2 – Inexistência de ganho de capital na alienação do imóvel: Venda realizada pelo espólio; III.3 – Da inexistência de mudança no critério de avaliação do imóvel para efeito de partilha; III.4 – Da ilegalidade da vedação à retificação da declaração final de espólio; III.5 – Da necessária dedução do pagamento efetuado na apuração do ganho de

capital. Cita escólio doutrinário e jurisprudência judicial e administrativa a justificar as pretensões recursais. Requer, ao final, o cancelamento do auto de infração lavrado.

Instrui a peça recursal com o documento de fls. 350/384.

Em 07/07/2023, requereu a juntada de memorial (fls. 395/398).

Em 02/08/2023, trouxe aos autos substabelecimento, sem reserva de poderes, conferida aos novos patronos, para que produza os efeitos legais (fls. 401/402).

Em 09/02/2024, em face da extinção do mandato do conselheiro relator, Rayd Santana Ferreira, ocorrida em 02/10/2023, o processo foi enviado para novo sorteio (fls. 403), sendo-me distribuído e encaminhado, em 07/05/2024, para prosseguimento do julgamento (fls. 404).

Em 06/06/2024, trouxe aos autos novamente o substabelecimento, sem reserva de poderes, conferida aos patronos, para que produza os efeitos legais (fls. 407/409).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Wilderson Botto, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo à sua análise.

Preliminares

Não foram suscitadas alegações preliminares no presente recurso.

Mérito

Da omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos – do critério de apuração do custo de aquisição adotado – da declaração final de espólio retificadora apresentada:

O litígio recai sobre a omissão de rendimentos por apuração incorreta de ganho de capital na alienação de imóvel adquirido por sucessão causa *mortis*, decorrente de partilha judicial, na proporção do quinhão hereditário recebido, no valor de R\$ 4.500.000,00, constatada em sede de verificação do cumprimento das obrigações tributárias dos anos-calendário de 2016 a 2018, importando na apuração do imposto suplementar de R\$ 364.748,94, acrescido dos encargos legais, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do processado, no sentido do afastamento da omissão apurada, com especial destaque para o **critério de apuração do custo de aquisição do imóvel herdado**, tendo por base a “opção de transferência do bem imóvel a valor de mercado” e não pela utilização do valor de transmissão do imóvel ao falecido, ocorrida em 12/09/1987, constante na matrícula imobiliária, cujo critério adotado pela fiscalização foi motivado pela falta de relação do aludido imóvel na DAA do falecido, além do fato da declaração final de espólio original ter sido apresentada com campos zerados, não contendo informação de bens e direitos, seguida da falta de apuração do ganho de capital.

Assim, passo ao cotejo dos documentos carreados, em relação aos fundamentos motivadores da manutenção da autuação traçados na decisão recorrida (fls. 272/274):

O cerne da questão diz respeito **ao valor considerado como custo de aquisição e, também, a data dessa aquisição.** Sobre a matéria, confira-se o disposto no art. 20 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001:

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.

Pelo exposto, verifica-se a existência de **dois critérios para definição do custo de aquisição,** no caso de bens adquiridos por herança:

- valor constante na declaração de ajuste anual do de cujus; ou

- avaliação a valor de mercado.

No caso em pauta, a autoridade lançadora considerou que **a opção da Contribuinte não foi pelo valor de mercado por não ter havido apuração do respectivo ganho de capital na declaração de ajuste anual do IRPF final de espólio, como determina a legislação, sendo que o imóvel sequer foi informado na declaração de bens.**

Por conseguinte, **a única opção restante seria considerar como custo de aquisição o valor pelo qual o imóvel foi transmitido pela sucessão causa mortis.**

Como o referido imóvel **não** havia sido declarado pelo de cujus em suas DIRPF, **considerou-se como custo de aquisição seu valor constante no Registro de Imóveis, R\$ 97.468,00, que se refere ao valor pelo qual o imóvel foi recebido pelo pai da Contribuinte por ocasião da partilha de bens da ex-esposa dele, co-proprietária do bem.**

É importante destacar que o fato de ter sido apresentada **declaração de ajuste anual do IRPF final de espólio retificadora**, na qual foi apurado ganho de capital do bem objeto da discussão **não possui o condão de alterar a opção**, conforme disposto no art. 10, § 3º, da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, que assim dispõe:

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.**

Diante da **ausência** de apuração de ganho de capital na declaração de ajuste anual do IRPF original de espólio, **conclui-se que não foi feita a opção pelo custo de aquisição pelo valor de mercado, haja vista que isso acarretaria um ganho de capital, como foi apurado na declaração de espólio retificadora, cujo procedimento não foi acatado, haja vista a vedação contida no art. 10, § 3º, da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001.**

Por tais razões, depreende-se que **o custo de aquisição do imóvel não foi alterado** e caberia ao Fisco **buscar informações acerca desse valor**. Nada mais correto do que considerar o valor pelo qual o imóvel foi adquirido, **constante no Registro Geral de Imóveis, como fez o Fisco.**

Se não fosse permitido ao Fisco encontrar o custo de aquisição do bem, em virtude de não haver essa informação **na declaração de espólio final e na declaração da própria Contribuinte**, bastaria que todos os contribuintes agissem dessa forma para eximir-se do pagamento do tributo. Ou seja, estariam eles beneficiando de sua própria torpeza, o que não é admitido no direito.

Em relação à data de aquisição, não restam quaisquer dúvidas que é a data da abertura da sucessão, o art. 21, I, da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, é claro nesse sentido:

Art. 21. Considera-se data da aquisição:

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

Por tais razões, deve ser mantida a omissão de rendimentos decorrentes de ganhos de capital auferidos na alienação de bens.

Emerge dos autos que a contribuinte recebeu, por sucessão hereditária, 1/3 do imóvel objeto da presente autuação (cuja alienação ocorreu em 09/12/2016, no curso do inventário judicial, que foi encerrado em 09/05/2017), tendo sido apresentada declaração final do espólio no prazo legal (30/04/2018), **porém com campos zerados em relação aos bens e direitos, não gerando a apuração de ganho de capital.**

Apurado o erro, foi transmitida declaração final retificadora (31/10/2019), discriminando o custo de aquisição de R\$ 3.057.903,75, com apuração de ganho de capital de R\$ 158.828,57 – diga-se de passagem, custo representado pelo critério de avaliação pelo valor de mercado, ao teor da matrícula imobiliária nº 160.897 - R-7 (fls. 137/141).

Em 27/10/2021, teve início a ação fiscal (fls. 37/40), culminando com a lavratura do auto de infração (20/12/2021), com a apuração do imposto suplementar no valor de R\$ 364.748,94 (fls. 2/12). Registra-se, por relevante, que a fiscalização entendeu que a **declaração final retificadora apresentada** “*não produz efeitos quanto à redução do ganho de capital devido, porquanto visa, claramente, à mudança de opção do critério de avaliação*” (fls. 19), culminando com a opção irretratável pela transferência do imóvel pelo valor histórico que foi adquirido pelo *de cujus* (aquisição originária com base no RGI - R-5 da matrícula nº 160.897), com base no art. 10, § 3º da IN SRF nº 81/2001.

Pois bem. Feito o registro acima e após detida análise, entendo que a pretensão recursal merece parcialmente prosperar, porquanto a Recorrente, ainda em sede de impugnação, se desincumbiu do ônus que lhe competia.

Indene de dúvida que a controvérsia recursal recai exclusivamente sobre o custo de aquisição por sucessão do imóvel herdado – se por valor de mercado (R\$ 691.709,49 - R-7) ou pelo valor histórico lastreada na aquisição originária pelo *de cujus* (R\$ 97.468,00 - R-5), constantes da matrícula imobiliária nº 160.897 (fls. 137/141) – com especial destaque para as declarações finais de espólio (original e retificadora) apresentadas.

Alia-se ao fato, e como bem observado pela fiscalização, que a **opção pelo critério de avaliação para transmissão dos bens e direitos aos herdeiros é formalizada, de forma irretratável, com a apresentação da declaração final de espólio**, sendo vedada sua retificação (opção do custo de aquisição), devendo os herdeiros seguir igualmente e de forma definitiva o critério adotado (art. 10, § 3º da IN SRF nº 84/2001), **cujas opções registradas na declaração final vinculam os herdeiros, não podendo haver divergências em suas declarações.**

Neste ponto, constato que a declaração final original, de fato, foi transmitida com erro no preenchimento ao não contemplar a relação dos imóveis e a apuração do ganho de capital na aquisição do imóvel herdado, bem como ausente a opção do critério de avaliação, não me parecendo razoável a adoção do critério imposto pelo valor lançado, condicionando o custo de aquisição ao valor atribuído no RGI relativo a aquisição pelo *de cujus* – constituindo em lapso material, calhando na espécie a revisão de ofício, ao teor do art. 147, § 2º do CTN, para que a declaração final possa refletir a real conduta da contribuinte, tendo em mente que erros ou equívocos não tem perante a legislação tributária o condão de se transformar em fato gerador de obrigação tributária, sob pena injustiça fiscal – porquanto o erro foi corrigido com a transmissão tempestiva da declaração final retificadora (31/10/2019) desconsiderada pela fiscalização, sendo também ajustado parcialmente o custo de aquisição pelo valor de mercado, cujo ato ocorreu antes do início da ação fiscal (27/10/2021), restando incólume a espontaneidade da contribuinte.

Portanto, demonstrado o erro no preenchimento da declaração final de espólio original, diante do desacerto nas informações prestadas, sobretudo considerando que os mesmos valores foram informados na declaração final retificadora e deverão, em contrapartida, ser levados às DAA da contribuinte, **na exata proporção de seu quinhão hereditário**, restaram cumpridas as disposições contidas no art. 20 da IN SRF nº 84/2001, e arts. 3º, § 4º, 9º e 10, § 3º da IN SRF nº 81/2001.

Destarte, considerando: a uma, que o custo de aquisição relativo a avaliação do bem imóvel e registrado matrícula nº 160897- R-7, perfaz o valor de R\$ 691.709,49 (fls. 137/141); a duas, a metodologia adotada no procedimento fiscal não considerou a declaração de espólio retificadora tempestivamente apresentada (fls. 14/26); e a três, o quinhão hereditário efetivamente recebido é o que deverá ser levado ao ajuste anual pela contribuinte, calha na espécie o afastamento do custo de aquisição considerado pela autoridade fiscal (R\$ 32.489,33 - fls. 21), razão pela qual torna insubsistente o crédito tributário exigido.

Conclusão

Ante o exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao presente recurso, para determinar o recálculo do imposto devido, após a adequação do valor declarado (do custo de aquisição), respeitado o quinhão hereditário informado na declaração final de espólio retificadora tempestivamente apresentada.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto

Voto Vencedor

Conselheira Andressa Pegoraro Tomazela, Redatora designada.

REGIMENTO INTERNO DO CARF – APLICAÇÃO do artigo 114, § 12, inciso I

Diante do acerto da decisão recorrida, adoto seus fundamentos como razão de decidir, com base no artigo 114, § 12, inciso I da Portaria MF nº 1.634 de 2023 (Novo RICARF), abaixo transcrito:

Regimento Interno do CARF:

Art. 114. (...) §12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Andressa Pegoraro Tomazela

