Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 18470.727281/2015-65

Processo nº	18470.727281/2015-65
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2401-011.491 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	07 de novembro de 2023
Recorrente	DENISE CARDOSO JOPPERT E OUTRO
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

A decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. VÍCIOS NÃO ANULAM O LANÇAMENTO.

O Mandado de Procedimento Fiscal se constitui em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária, e irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para se anular o lançamento.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA

O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo a contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo.

PEDIDO DE PERÍCIA. DILIGÊNCIA. LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO.

Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar a realização de diligências e perícias apenas quando entenda necessárias ao deslinde da controvérsia.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, não tendo ele se desincumbindo deste ônus. Simples alegações desacompanhadas dos meios de

prova que as justifiquem, revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

IRPF. TRIBUTO LANÇADO POR HOMOLOGAÇÃO. REVISÃO. PRAZO. DECADÊNCIA.

Após cinco anos, contados do fato gerador, o procedimento adotado pelo contribuinte, de apuração e pagamento do imposto devido, está tacitamente homologado, não mais podendo a Fazenda Pública proceder a revisão dos dados declarados para fins de lançamento.

LANÇAMENTO. ERRO DE CÁLCULO. NULIDADE. DESCABIMENTO.

Nos termos dos artigos 59 e 60 do PAF - Decreto 70.235/72, o erro de cálculo não enseja nulidade e deve ser corrigido nas instâncias julgadoras.

GANHO DE CAPITAL. TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS. FATO GERADOR. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO BEM. COMPROVAÇÃO EM PROCEDIMENTO FISCAL.

Sujeita-se ao pagamento do imposto sobre a renda a pessoa física que auferir ganho de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, inclusive na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, hipóteses em que 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, cabendo, apenas a partir da ocorrência do fato gerador do ganho de capital em tela, a perquirição sobre o valor do custo de aquisição do bem ou direito informado na declaração de bens e direitos do *de cujus* ou do doador para fins de comparação com o valor de mercado na transferência efetuada a valor de mercado, sendo para tanto irrelevante que o lançamento do imposto do ano-calendário da declaração de rendimentos do *de cujos* em que se insere a última declaração de bens do *de cujos* tenha restado homologado e o respectivo crédito extinto, eis que este crédito extinto decorre de fato gerador diverso e que não se confunde com o posterior fato gerador do ganho de capital, não havendo que se falar em homologação do valor informado para o bem ou direito na declaração de bens e direitos, ainda que integre declaração de rendimentos homologada.

GANHO DE CAPITAL. TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS. CUSTO DE AQUISIÇÃO. ÚLTIMA DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITOS.

O art. 23 da Lei n° 9.532 de 1997, faculta que se adote para a apuração do ganho de capital quando da transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, o valor de mercado ou o valor constante da declaração de bens do *de cujus* ou do doador, mas não autoriza que o inventariante ao efetuar declaração de bens e direitos em nome do *de cujos* e posteriormente em nome do espólio passe a declarar as ações de companhias abertas por valores variáveis. O art. 23 da Lei n° 9.532, de 1997, refere-se ao custo de aquisição incorrido pelo *de cujos* e por ele declarado, não podendo o inventariante simplesmente informar valor a título de custo de aquisição das ações na declaração de bens e direitos do *de cujos* sem lastro em prova hábil e idônea, ainda mais sendo pessoa juridicamente interessada enquanto herdeiro.

Original

IRPF. DECLARAÇÃO RETIFICADORA. PERDA DA ESPONTANEIDADE.

O início da ação fiscal, caracterizado pela ciência do contribuinte quanto ao primeiro ato de ofício praticado por servidor competente, afasta a espontaneidade do sujeito passivo em relação a atos anteriores e obsta a retificação das Declarações de Ajuste Anual relacionadas ao procedimento instaurado. Súmula CARF n° 33.

PERDA DA ESPONTANEIDADE. DECRETO N. 70.235/72, ART.7°, §1.

O Decreto n. 70.235/72, em seu art. 7°, §1°, dispõe que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. Ainda que o contribuinte não tenha sido sujeito passivo da ação fiscal, se envolvido, como é o caso, nas infrações verificadas, ocorre a perda da espontaneidade.

COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

A compensação de ofício somente é autorizada nas hipóteses de verificação de débitos do requerente em favor da Fazenda Pública quando da análise de pedido de restituição.

MULTADEOFÍCIO.PATAMARDE75%.

A responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, sendo certo que a multa delas decorrentes é de aplicação obrigatória pela autoridade lançadora.

SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE.

A responsabilidade pelo imposto devido pela pessoa falecida, até a data do falecimento, é do espólio. Encerrada a partilha, a responsabilidade pelo imposto devido pela pessoa falecida, até aquela data, é do sucessor a qualquer título e do cônjuge meeiro, limitando-se ao montante dos bens e direitos a eles atribuídos.

SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA.

Comprovado, mediante provas documentais obtidas na ação fiscal, o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, mantém-se a obrigação tributária solidária imputada.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIAÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

É vedado aos membros das turmas de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Original

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Matheus Soares Leite (relator), Ana Carolina da Silva Barbosa e Guilherme Paes de Barros Geraldi que davam provimento parcial ao recurso voluntário para que fosse considerado como custo de aquisição das ações os valores informados na última declaração de ajuste anual do *de cujos*, ano-calendário 2008. Votou pelas conclusões o conselheiro Guilherme Paes de Barros Geraldi. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro. Julgamento realizado na vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

(documento assinado digitalmente)

Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Wilsom de Moraes Filho, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Os sujeitos passivos **Denise Cardoso Joppert** e **Maysa Joppert Coelho** insurgem-se contra o lançamento de fls. 04 e seguintes, emitido em 13/08/2015, relativo ao imposto sobre a renda das pessoas físicas, que verificou o seguinte:

> GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS. INFRAÇÃO: OMISSÃO/APURAÇÃO INCORRETA DE GANHOS DE CAPITAL NA TRANSMISSÃO "MORTIS CAUSA" (A PARTIR DE 01/01/2008).
>
> Omissão de ganhos de capital na transferência "mortis causa" de bens efetuados por valor superior ao custo de aquisição, conforme detalhamento descrito no Termo de Verificação Fiscal anexo.

Os valores lançados correspondem ao ano-calendário de 2010 constituindo-se em crédito tributário no montante de R$ 36.833.593,88 dos quais R$ 16.768.457,56 corresponderam a imposto, R$ 12.576.343,17 a multa proporcional e R$ 7.488.793,15 a juros de mora.

A ação fiscal originou-se do Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização nº 06.1.85.00-2014-00058-0, para verificação do cumprimento das obrigações tributárias no período.

Da notificação de lançamento, destaca-se:

Original

(fl.07) "Maysa Joppert Coelho, também herdeira de Ynahy Marinho e Albuquerque, é responsável pessoal e solidariamente pelo crédito tributário apurado, nos termos do art.124, inciso I, e art.131, inciso II, todos da Lei nº 5.172/66, Código Tributário Nacional (CTN)."

O presente lançamento de ofício decorreu da apuração, em procedimento fiscal, das infrações à legislação tributária, conforme discriminado pela autoridade lançadora às fls.13 e seguintes (Termo de Verificação Fiscal). Sem prejuízo da sua leitura integral, destaca-se:

> (CONTEXTO)
>
> "1. No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, procedemos ao exames de verificação do cumprimento, pelo espólio de Ynahy Marinho e Albuquerque, CPF: xxx (Ynahy), (...), relativamente ao ganho de capital incidente sobre a transferência por sucessão causa mortis, da propriedade de bens deixados à herdeiras."
>
> (...)
>
> (I – DOS FATOS)
>
> 4. Denise e a irmã Maysa receberam uma herança de sua tia-avó, Ynahy, falecida em março de 2009. No inventário (processo 0098801-31-2009.8.19.0001), que se baseou nas estipulações do testamento público da falecida, foi proferida sentença de homologação de partilha, em30/09/2010, a qual foi publicada em 05/10/2010. Conforme Certidão, em 17/12/2010 a sentença transitou em julgado.
>
> 5. Na Declaração Final de Espólio entregue, foi informada a transmissão dos bens da de cujus às duas herdeiras. Destaque para as ações de companhias abertas brasileiras, que foram transferidas por valor superior ao custo de aquisição, fato que resultou na ocorrência de ganhos de capital, os quais foram omitidos. Na seqüência, trataremos dos custos de aquisição, dos valores de transferência e dos ganhos de capital relativos às transmissões da propriedade das ações.
>
> (II – DOS CUSTOS DE AQUISIÇÃO DAS AÇÕES).
>
> (...)
>
> 7. Destaque-se, inicialmente, que nas Declarações de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPFs) apresentadas pela própria Ynahy, relativa aos exercícios 2007 e 2008, anos calendário de 2006 e 2007 (ND 07/12.784.426 e 07/14.157.793, entregues em 02/04/2007 e 29/04/2008, respectivamente), **as ações que ela possuía eram todas declaradas por valor igual a zero.**
>
> 8. A partir da DIRPF relativa ao exercício de 2009, ano calendário 2008, ND 07/14.153.975, entregue em 28/04/2009 **(após o falecimento de Ynahy, ocorrido em março de 2009),** as DIRPFs passaram a ser apresentadas pela inventariante e as ações começaram a ser declaradas por valores variáveis. Abaixo, a título de exemplo, como foram declaradas as ações da PETROBRÁS, AMBEV, SOUZA CRUZ e VALE DO RIO DOCE:
>
> (...)
>
> 9. Objetivando **confirmar o real custo de aquisição das ações**, lavramos o Termo de Início de Ação Fiscal. (...)
>
> (...)

Original

11.De posse dos documentos e esclarecimentos apresentados por Denise, passamos à apuração do custo de aquisição das ações, considerando-se que: 11.1 para aquelas adquiridas até 31 de dezembro de 1991, aplicou-se o disposto no inciso II do art.127 do RIR/99, in verbis: (...)

11.1.1 **como não houve apresentação do custo de aquisição** (inciso I), considerou-se o valor de mercado (inciso II), o qual foi apurado, em UFIR, mediante adoção dos valores constantes da relação anexa ao Ato Declaratória do Diretor do Departamento da Receita Federal (DPRF) nº 17, de 13.02.1992. (nota relator: fl.309 destes autos)

(...)

11.2 no caso das ações adquiridas posteriormente a 31 de dezembro de 1991, o custo de aquisição foi comprovado mediante apresentação das notas de corretagem. Aplica-se, no caso o disposto no art.130 do RIR/99, literalmente:"Art. 130. O custo de aquisição de títulos e valores mobiliários, de quotas de capital e de bens fungíveis será a média ponderada dos custos unitários, por espécie, desses bens (Lei nº 7.713, de 1988, art.16, § 2º)".

13. Então, com base na legislação de regência da matéria e nos esclarecimentos, demonstrativos e documentos apresentados por Denise, elaboramos, para cada ação, um "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO" (nota relator: fls.33 a 46 dos autos).

(...)

14. (...) **Destaque-se que Denise não manifestou quaisquer discordâncias em relação aos "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO", os quais seguiram anexos ao Termo de Intimação nº 38/2014.**

(...)

16. O quadro a seguir, elaborado com base nos "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO" em referência, consolida o custo de aquisição das ações transferidas às herdeiras.

(...)

17. Apurados os custos de aquisição, trataremos dos valores de transferência das ações e do ganho de capital.

(III – DOS VALORES DE TRANSFERÊNCIA DAS AÇÕES E DO GANHO DE CAPITAL).

(...)

18 Dispõe o art. 23 da Lei n° 9.532, de 10 de dezembro de 1997:

> "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.
>
> § 1° 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 renda à alíquota de quinze por cento.

Original

> § 2° (...);
>
> § 3° 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. "(Destaques nossos)

19 A Instrução Normativa SRF n° 84, de 11 de Outubro de 2001, que dispõe sobre a apuração e tributação de ganhos de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas físicas, assim estabelece:

> **"Art. 20 . Na transferência de propriedade de bens e direitos, por sucessão causa mortís, 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 Aluste Anual do de culus,** doador, ex-cônjuge ou ex-convivente declarante, antes da dissolução da sociedade conjugal ou união estável.
>
> **§ 2º O valor relativo ã 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;
>
> **§ 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.**
>
> § 5° 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." (Destaques nossos)

20 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 valor constante da Declaração de Ajuste Anual do de cujos - que deverá corresponder ao custo de aquisição - ou por valor superior.

21 Se as transferências se derem por valor de custo, os eventuais ganhos ficam diferidos para o momento de posterior alienação pelas herdeiras. 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, sujeito à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento.

22 O § 3° do art. 20 da Instrução Normativa SRF n° 84, de 11 de Outubro de 2001, é taxativo: basta que a transferência seja efetuada por valor superior ao

Original

constante na Declaração de Ajuste Anual do de cujos (valor de custo de aquisição) para que a diferença a maior constitua ganho de capital tributável.

23 Eis, ainda, alguns dispositivos da Instrução Normativa SRF n° 81, de 11 de Outubro de 2001, que dispõe sobre as declarações de espólio.

> **"Declaração de bens da declaração final**
>
> Art. 9º Na declaração de bens e direitos correspondente à declaração final:
>
> I - deve ser demonstrada, discriminadamente por bem ou direito, a parcela que corresponder a cada beneficiário, identificados pelo nome e CPF;
>
> II - na coluna "Situação na Data da Partilha", os bens e direitos devem ser informados pelo valor constante na última declaração apresentada pelo de cujus ou pelo valor de aquisição, se esta houver sido efetuada pelo espólio, observada a legislação vigente;
>
> III - na **coluna "Valor de Transferência" deve ser informado o valor pelo qual o bem ou direito**, ou cada parte deste, **deve ser incluído na declaração de bens do respectivo beneficiário**, observado o disposto no art. 10.
>
> 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.
>
> (...);
>
> **§ 3° 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."**
>
> (...);
>
> § 6º Na Declaração de Ajuste Anual relativa ao exercício correspondente ao ano-calendário da decisão judicial transitada em julgado, **os herdeiros e os legatários deverão incluir os bens e direitos recebidos pelo valor informado na coluna "Valor de Transferência"** da declaração de bens e direitos **correspondente à Declaração Final de Espólio.**
>
> § 7° **Na apuração do ganho de capital em virtude de posterior alienação** dos bens e direitos de que trata este artigo, **deve ser considerado como custo de aquisição o valor a que se refere o § 6°.** (Destaques nossos)

24 De acordo com os dispositivos acima, temos que: i) na Declaração Final de Espólio na coluna "Valor de Transferência" **deve** ser informado o valor pelo qual o bem ou direito deve ser incluído na declaração de bens do respectivo beneficiário(art.9°, inc. III); ii) a opção por qualquer dos critérios de avaliação deve ser informada na Declaração Final de Espólio, **sendo vedada a sua retificação** (art. 10, §3°); iii) os herdeiros **deverão** incluir os bens e direitos recebidos pelo valor informado na coluna "Valor de Transferência" da declaração de bens e direitos correspondente à Declaração Final de Espólio (art. 10, §6°).

Original

25 Em síntese, a opção pelo critério de transmissão dos bens ou direitos aos herdeiros é formalizada, de forma irretratável, quando da apresentação da Declaração Final de Espólio, devendo os herdeiros seguir, igualmente de forma definitiva, o critério adotado. Enfim, a opção adotada na Declaração Final de Espólio condiciona a ação dos herdeiros, não podendo haver divergências.

26 Imprescindível determinar, então, qual a opção adotada para transferência das ações deixadas por Ynahy. Na Declaração Final de Espólio, ND: 07/46.429.912, as ações' foram declaradas pelos seguintes valores de transferência:

(...)

26.1 Na DIRPF apresentada por Denise, Exercício 2012, ano-calendário 2011, ND 07/21.866.294, entregue em 30/04/2012, temos a seguinte situação:

(...)

26.2 Na DIRPF apresentada por Maysa, Exercício 2012, ano-calendário 2011, ND 07/32.277.450, entregue em 07/04/2012, as ações foram assim declaradas:

(...)

27 Cotejando os valores informados na Declaração Final de Espólio com os declarados nas DIRPFs apresentadas pelas herdeiras temos a seguinte situação:

(...)

28 Como se vê, as ações foram transferidas para as herdeiras por valor superior ao de custo de aquisição. As informações foram coincidentes, ou seja, os mesmos valores foram informados na Declaração Final de Espólio e nas DIRPFs apresentada pelas herdeiras. Cumpriu-se, assim, o disposto no art. 23 da Lei n° 9.532/97, no art. 20 da IN SRF n° 84/2001 e nos arts. 9° e 10 da IN SRF n° 81/2001.

29 Cabe aqui uma observação em relação a Maysa que, em 16/01/2014 e 26/06/2014, apresentou DIRPFs retificadoras (ND 07/37.422.204 e 07/37.427.259) objetivando alterar o valor das ações recebidas do espólio de Ynahy. A intenção foi a de adotar como critério de transferência o valor do custo de aquisição das ações pela de cujos. Tomando por exemplo as ações da PETROBRÁS (PETR3), vejamos como as ações foram declaradas na DIRPF original e na retificadora (ND 07/37.422.204, apresentada em 16/01/2014):

29.1 DIRPF Original:

> "1.360.000 ACOES ON PETROLEO BRASILEIRO EA – PETROBRAS (PETR3), CNPJ33000167/0001-01, RECEBIDAS POR FORCA DO FORMAL DE PARTILHA DO ESPOLIODE YNAUY MARINHO E ALBUQUERQUE, CPF xxx, EM 24/03/2011, PELO VALOR DE R$ 35,68 POR ACAO. R$ 1940992,0 PAGOS DE ITD, FINALIZANDO R$37,11 POR ACAO. APOS NEGOCIACOES TOTALIZA O ANO COM 140.000 ACOES A R$24,25 POR ACAO, 1.000.000 ACOES A R$ 37,11 POR ACAO E 151.000 ACOES A R$23,3 POR ACAO. TOTAL DE 1.291.000 ACOES."

29.2 DIRPF Retificadora:

> "1.360.000 ACOES ON PETROLEO BRASILEIRO SA – PETROBRAS (PETR3), CNPJ 33000167/0001-01, RECEBIDAS POR FORCA DO FORMAL DE PARTILHA DO ESPOLIO DE YNAHY MARINHO E ALBUQUERQUE, CPF xxx, EM 24/03/2011, PELO

Original

> VALOR DE R$ 0,80 POR ACAO , SENDO ESTE O VALOR DO CUSTO DE AQUI S ICAO DA INVENTARIADA E NAO O ADOTADO NO PROCESSO DO INVENTARIO. APOS NEGOCIACOES TOTALIZA O ANO COM 140.000 ACOES A R$ 24,25 POR ACAO , 1.000.000 .ACOES A R$ 0,80 POR ACAO E 151.000 ACOES A R$ 23,3 POR ACAO . TOTAL DE 1.291.000 ACOES."
>
> 30 Ocorre que, como visto, a legislação não permite essa alteração, sendo que o critério adotado e manifestado quando da entrega da Declaração Final de Espólio é definitivo, não passível de retificação. Afinal, nos termos do § 30 do art. 10 da Instrução Normativa SRF n° 81/2001 "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." Já o §3° do art. 23 da Lei n° 9.532/97 determina que "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." Os herdeiros, então, são obrigados a incluir na DIRPF os bens e direitos recebidos pelo valor que constou da Declaração Final de Espólio, não cabendo quaisquer retificações.
>
> 31 Por todo o exposto, restou provado que deixou-se de apurar e recolher o imposto devido sobre o ganho de capital incidente na transferência, por sucessão causa mortis, da propriedade de bens deixados pelo espólio de Ynahy as suas herderias. Abaixo, demonstrativo consolidado com os ganhos de capital auferidos:
>
> (...)
>
> (IV – DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA E DO LIMITE DA RESPONSABILIDADE).
>
> (...)
>
> (V – DAS PENALIDADES).
>
> (...)
>
> (VI- CONCLUSÃO).
>
> 46. Da ação fiscal foi lavrado do Auto de Infração de IRPF, com o lançamento de crédito tributário no valor de R$36.833.593,88 (...)

Os sujeitos passivos do lançamento apresentaram suas impugnações às fls.483 e seguintes (Denise Cardoso Joppert), 561 e seguintes, e 781 e seguintes (Maysa Joppert Coelho). Alegam, em síntese, e pelas razões que expõem, que:

1) A sucessão foi aberta em 21 de março de 2009, quando a Sra. Ynahy veio a falecer, aos 87 anos de idade e que ocorreu erro no preenchimento da Declaração Final de Espólio, no que se refere aos valores das ações da Petrobrás, sendo lançado valor superior ao de mercado. Cabendo adotar, no que tange a estas ações, como custo de aquisição, o valor de mercado na data da entrega da Declaração Final de Espólio. Desenvolve o tema demonstrando as oscilações de mercado no valor das ações.

2) A desconsideração da Declaração de Ajuste Anual dos anos calendário de 2008 e 2009, por falta de fundamentação legal que amparasse tal ação, tipificou-se procedimento descabido e arbitrário. Reconhece que as DIRPF´s relativas aos anos-

Original

calendário de 2008 e 2009 foram entregues após o falecimento de Ynahy (fl.485, terceiro parágrafo e fl.564, segundo parágrafo), mas entende que este fato não as descaracteriza como declaração de espólio (art.3º da IN/SRF 81/2001).

3) A forma adotada para apurar o Ganho de Capital colide com os termos da Lei 9.532/97 e das Instruções Normativas SRF 81 e 84 de 11 de outubro de 2001. A contribuinte teria a opção de fazer a transferência pela valor constante da Declaração do ajuste anual do "de cujus" ou pelo valor de mercado. Razão pela qual teria errado ao optar pela opção que lhe prejudica (valor de mercado), quando poderia informar valor mais benéfico que nenhum recolhimento imediato geraria (valor constante da Declaração do ajuste anual do "de cujus"). Apresenta o histórico do processo de tributação de heranças no Brasil e alega em seu socorro os princípios da Legalidade, da Tipicidade Fechada e da Razoabilidade e na vedação ao confisco.

4) Somente se o de cujus não estivesse obrigado a apresentar Declaração de Ajuste Anual, a fiscalização poderia adotar a metodologia de apuração do custo de aquisição conforme consta da autuação.

5) Utilizando-se o custo de aquisição determinado pelos dispositivos legais e normativos citados ao longo da impugnação, a base de cálculo seria reduzida, de pleno, para R$30.399.987,10. Apresenta a fl.507 (e 585) o valor que entende correto como custo de aquisição (R$88.058.240,64) e tabela indicativa do valor que seria correto como base de cálculo; observado o fato de que entende nulo o lançamento; desautorizando qualquer reconhecimento acerca de matéria não impugnada. Trouxe aos autos planilha relativa a ação AMBV4 que demonstraria a incorreção do cálculo feito pela fiscalização para apurar o custo de aquisição.

6) O procedimento fiscal, ao adotar metodologia de apuração de base de cálculo não prevista na Lei que trata das matérias, fulmina a exigência do vício da nulidade, quer material quer formal. Não teria sido observada a previsão do art.142 do CTN, sobretudo no concernente a desconsideração da DIRPF do ano-calendário de 2008, pois feita sem prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.

7) O lançamento não individualizou nem proporcionalizou a participação de cada um dos sucessores nos fatos que ensejaram o lançamento.

8) A aplicação da multa punitiva ao sucessor não encontra acolhida na legislação de regência, na doutrina e nem na jurisprudência administrativa, pois a pena não pode passar da pessoa do infrator para o sucessor.

9) No Termo de Arrolamento de Bens, os autuantes incluíram, indevidamente, os Bens de Família dos impugnantes dentre aqueles sujeitos à restrição legal.

A Devedora Solidária acrescenta:

10) Maysa Joppert Coelho não pode ser considerada sujeito passivo solidário da obrigação principal, em face da inobservância de todos os preceitos que pudessem caracterizar e tipificar a imputação de tal responsabilidade. Ademais, não teria sido intimada no curso do procedimento fiscal que gerou a notificação de lançamento. Caso tivesse sido intimada, teria prestado todos os esclarecimentos, não sendo obrigada, nesta oportunidade, a apresentar essa impugnação. Afirma que o termo de sujeição passiva solidária, para ser válido, teria que ter sido precedida de sua participação no curso do procedimento fiscal que levou ao lançamento.

Original

11) A responsabilidade tributária pela penalidade não pode ser cometida a impugnante em face do conceito de que a pena não pode passar da pessoa do infrator para o sucessor e, ainda que pudesse, a multa de ofício somente poderia ser transferida para a inventariante (Denise). Ademais, não teria sido observado o art.844 do RIR/99, reafirmado no art.71 da MP nº 2.158/2001. O procedimento da fiscalização estaria viciado pela arbitrariedade e ilegalidade, implicando a nulidade plena da responsabilidade a ela imputada. Entende que o Auto de Infração deveria ter sido formalizado de forma individualizada e proporcionalizada, em relação a cada uma das herdeiras. Afirma que seria imprescindível a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal e, sua ausência, implica em nulidade de pleno direito dos atos praticados em face de Maysa Joppert Coelho.

12) Afirma que o valor pelo qual as ações ingressaram em seu patrimônio resultaram em cálculos conservadores acerca do montante de imposto de renda a ser pago a título de imposto de renda sobre Ganho de Renda Variável em alienações feitas em anos seguintes ao ano de conclusão do inventário e que tais valores devem ser levados em consideração (compensados) na apuração do quantum tributável no caso de não ser aceita a nulidade plena da autuação. Solicitando diligência caso a documentação juntada não comprove plenamente o alegado. Sobre o tema, o contribuinte antecipa que "os Autuantes haveriam de dizer que não há previsão legal para tratar tais operações em confronto com o apurado no auto de infração." (fl.592).

13) Citam doutrina e jurisprudência para fundamentar seus argumentos.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 790 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário. É ver a ementa do julgado:

> **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**
>
> Ano-calendário: 2010
>
> **NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.**
>
> Não se cogita a nulidade processual, nem a nulidade do ato administrativo de lançamento quando os autos não apresentam as causas apontadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.
>
> **GANHO DE CAPITAL.**
>
> A apuração do ganho de capital havida na transmissão "mortis causa" obedece ao previsto no art.23, §1º da Lei nº 9.532/97 e no art.10, §5º da IN/SRF nº 81/01, entre outros.
>
> **SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA.**
>
> Comprovado, mediante provas documentais obtidas na ação fiscal, o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, mantém-se a obrigação tributária solidária imputada.
>
> **DILIGÊNCIA. DESNECESSÁRIA.**
>
> Estando o processo devidamente instruído para o julgamento administrativo, resta desnecessária a conversão do julgamento em diligência

Original

ARROLAMENTO DE BENS.

O arrolamento de bens não constitui forma de constrição de bens, uma vez que tem como escopo o acompanhamento do patrimônio do sujeito passivo. Refoge à competência desta Delegacia de Julgamento, em consonância com seu Regimento, a apreciação de matéria atinente a processo de arrolamento de bens.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte, **Sra. Denise Cardoso Joppert**, inconformada com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 824 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos tecidos em sua impugnação, alegando, em síntese, o que segue:

1) A Decisão não abordou todos os itens da Impugnação;

2) A desconsideração da declaração de ajuste anual do ano calendário de 2008 do *de cujus,* por falta de fundamentação legal que amparasse tal procedimento, quer na autuação quer na Decisão, se trata de medida ilegal;

3) A declaração de ajuste anual do de cujus do ano calendário 2008, na data do lançamento, já se constituía em ato jurídico perfeito, acabado e, sob a ótica tributária, homologado e amparado pelo princípio da segurança jurídica;

4) A busca da verdade material, quando cabível, deve-se consubstanciar em ação que retrate a realidade dos fatos quer em relação ao Fisco quer em relação ao contribuinte, mas na Decisão apenas a versão do Fisco foi analisada;

5) A forma adotada para apurar o Ganho de Capital colide com os termos da Lei 9.532/1997 e das Instruções Normativas SRF 81 e 84 de 11 de outubro de 2001;

6) Somente se o *de cujus* não estivesse obrigada a apresentar Declaração de Ajuste Anual, a fiscalização poderia adotar a metodologia de apuração do custo de aquisição conforme consta da autuação, mas a Decisão, não enfrentou o tema e nem fundamentou a correção do método adotado pela fiscalização;

7) Utilizando o custo de aquisição determinado pelos dispositivos legais e normativos citados na Impugnação e não comentado e refutado na Decisão, a base de cálculo seria reduzida, de pleno, para **R$ 30.399.987,10;**

8) O erro na informação do valor de mercado para as ações ordinárias nominativas a Petrobrás, quando da apresentação da declaração final de espólio, não foi analisado em confronto com os documentos apresentados pela Recorrente na impugnação, que comprovavam ter sido lançado valor muito superior ao de mercado;

9) O lançamento não individualizou e nem proporcionalizou a participação de cada um dos sucessores nos fatos que ensejaram o lançamento e a Decisão não se manifestou sobre tal arguição.

A responsável solidária, **Sra. Maysa Joppert Coelho**, por sua vez, após regular ciência determinada por meio da Resolução de e-fls. 874, também interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 279 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos tecidos em sua impugnação, alegando, em síntese, o que segue:

Original

1) A Decisão não abordou todos os itens da Impugnação e não refutou a evidente não ocorrência do fato gerador da obrigação tributária em relação à Recorrente;

2) Na Decisão, não foi devidamente apreciada a inobservância do devido processo legal na imputação da responsabilidade tributária à *Recorrente;*

3) A Decisão tergiversou sobre a inexistência de procedimento fiscal em face da Recorrente, quer pela não emissão de ato escrito, dando início à ação fiscal, quer pela falta de emissão de Mandado de Procedimento Fiscal, elemento condicionador da ação fiscal;

4) A Decisão não refutou, fundamentadamente, a arguição de inaplicabilidade da multa de ofício à Recorrente;

5) A Decisão não contradisse e nem fundamentou as alegações relativas à retificação das Declarações de Ajuste Anual da Recorrente, a quantidade de ações recebidas e alienadas quando - das retificações, bem como o montante do tributo recolhido resultante das citadas vendas e nem aprofundou a análise sobre a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária em face da Recorrente;

6) A autuação não comprovou a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária exigida no lançamento em face da Recorrente, pois desconsiderou as retificações das declarações de ajuste anual de 2011a 2013;

7) A desconsideração da declaração de ajuste anual do ano calendário de 2008 do *de cujus,* por falta de fundamentação legal que amparasse tal procedimento, quer na autuação quer na Decisão, se trata de medida ilegal;

8) A declaração de ajuste anual do de cujus do ano calendário 2008, na data do lançamento, já se constituía em ato jurídico perfeito, acabado e, sob a ótica tributária, homologado e amparado pelo princípio da segurança jurídica;

9) A busca da verdade material, quando cabível, *deve-se* consubstanciar em ação *que* retrate a realidade dos fatos quer em relação ao Fisco quer em relação ao contribuinte, mas na Decisão apenas a versão do Fisco foi analisada;

10) A forma adotada para apurar o Ganho de Capital colide com os termos da Lei 9.532/1997 e das Instruções Normativas SRF 81 e 84 de 11 de outubro de 2001;

11) Somente se o *de cujus* não estivesse obrigada a apresentar Declaração de Ajuste Anual, a fiscalização poderia adotar a metodologia de apuração do custo *de* aquisição conforme consta da autuação, mas a Decisão, não enfrentou o tema e nem fundamentou a correção do método adotado pela fiscalização;

12) Utilizando o custo de aquisição determinado pelos dispositivos legais e normativos citados na Impugnação e não comentado e refutado na Decisão, a base *de* cálculo total do lançamento seria reduzida, de pleno, para R$ 30.399.987,10;

13) O erro na informação do valor de mercado para as ações ordinárias nominativas da Petrobrás, quando da apresentação da declaração final de espólio, não foi analisado em confronto com os documentos apresentados pela Recorrente na impugnação, que comprovavam ter sido lançado valor muito superior ao de mercado.

Original

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento dos Recursos Voluntários.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

Os Recursos Voluntários são tempestivos e atendem aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n° 70.235/72. Portanto, deles tomo conhecimento.

2. Dos Recursos Voluntários apresentados pela Sras. Denise Cardoso Joppert e Maysa Joppert Coelho (devedora solidária).

Em razão das semelhanças dos argumentos apresentados, a fim de facilitar a compreensão da matéria e evitar a desnecessária repetição dos fundamentos utilizados neste voto, os recursos voluntários serão apresentados em conjunto.

Ao que se passa a analisar.

2.1. Preliminares.

2.1.1. Preliminar de nulidade da decisão recorrida.

Preliminarmente, as recorrentes suscitam a nulidade da decisão recorrida, sob o fundamento de que a decisão teria deixado de analisar os argumentos no que se refere à desconsideração da Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário de 2008, bem como não teria refutado as alegações factuais e jurídicas demonstradas na impugnação.

A começar, não vislumbro qualquer nulidade da decisão recorrida, por entender que a decisão foi fundamentada e se baseou na documentação comprobatória constante nos autos, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção.

A propósito, a decisão recorrida se manifestou expressamente sobre a impossibilidade de se utilizar a declaração retificadora, em razão da perda da espontaneidade, conforme previsto no art. 832, do Decreto nº 3.000/99 – RIR, vigente à época. E, ainda, realizou análise minuciosa do caso concreto, sobre a impossibilidade de se utilizar os valores mencionados pelas recorrentes. É de se ver:

> [...] **Retificação da declaração após o início da ação fiscal.**
>
> O CTN dispõe, no § 1º do artigo 147, que a retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante

Original

comprovação do erro em que se funde, **e antes de notificado o lançamento**, o que não é o caso dos autos. Cabe observar ainda o art.832 do Decreto nº 3.000/99 – RIR:

> *"Art. 832. A autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício (Decreto-Lei nº 1.967, de 1982, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, art. 6º).*
>
> *Parágrafo único. A retificação prevista neste artigo será feita por processo sumário, mediante a apresentação de nova declaração de rendimentos, mantidos os mesmos prazos de vencimento do imposto."*

A título de ilustração, trago à colação decisões do então denominado Conselho de Contribuintes:

> *"1º Conselho de Contribuintes / 2a. Câmara / ACÓRDÃO 102-49.096 em 29.05.2008 IRPF - Ex(s): 2003 IRPF - DECLARAÇÃO RETIFICADORA – A declaração retificadora entregue após o início da ação fiscal é inválida.* (...)
>
> *1º Conselho de Contribuintes / 2a. Câmara / ACÓRDÃO 102-48.997 em 23.04.2008 IRPF - Ex(s): 2002 a 2005 ESPONTANEIDADE – Declaração retificadora apresentada após o início da ação fiscal não tem o caráter de denúncia espontânea e não exime o contribuinte de sofrer autuação, compreendendo principal, multa de ofício e juros de mora.* (...)"

Sobre o termo inicial do processo de lançamento de ofício, dispõe o art. 7º do decreto 70.235/72:

> *"Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:*
>
> *I – o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;*
>
> ...
>
> *§ 1º. O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas."*

Portanto, uma vez que já houve a notificação do lançamento, não existe autorização legal para se retificar a declaração apresentada.

(...)

Do Lançamento do Ganho de Capital apurado em sede de inventário.

Considerando-se que o óbito de Ynahy Marinho e Albuquerque se deu em 21 de março de 2009.

Considerando-se que foram transferidas às herdeiras (sujeitos passivos deste lançamento) inúmeras ações de companhias abertas brasileiras por valor superior ao custo de aquisição.

Considerando-se que nas DIRPF´s apresentadas por Ynahy Marinho e Albuquerque, enquanto era viva, as ações que ela possuía eram todas declaradas por valor igual a zero e que, para os anos-calendário anteriores a 2007, eram, até mesmo, pouco especificadas ("Diversas Ações") (fls.388 a 441).

Original

Considerando-se que, após o falecimento de Ynahy, as DIRPF´s foram retificadas pela inventariante, passando as ações a serem declaradas por valores variáveis; conforme demonstrou a fiscalização no item 8 do Termo de Verificação Fiscal.

Considerando-se que a fiscalização, uma vez constatado o fato de serem inconsistentes os valores relativos aos custos de aquisição das ações apresentados nas DIRPF´s do "de cujus", procedeu a apuração do efetivo custo de aquisição das ações submetidas ao inventário nos termos especificados nos itens 9 a 16 do Termo de Verificação Fiscal. Ação esta que resultou nas planilhas de fls.33 a 46, onde se demonstra a aplicação prática dos preceitos trazidos nos itens 9 a 16 do Termo de Verificação Fiscal de modo a indicar o efetivo custo de aquisição das ações.

Considerando-se que as impugnações apresentadas pelos contribuintes no concernente a este aspecto se restringem a apresentação de uma única planilha relativa a uma única ação (AMBV PN) (fls.553 e 644); não conseguindo os impugnantes estruturarem a forma de cálculo que entendem correta de modo a se contrapor aqueles critérios adotados pela fiscalização (item 9 a 16 do Termo de Verificação Fiscal)

Considerando-se a informação trazida pela inventariante no sentido de que as ações foram adquiridas ao longo de vários anos, parte delas por herança do ex-marido de Ynahy Marinho e Albuquerque e parte através dos desdobramentos, subscrições e bonificações das mesmas (fl.57). Considerando-se, ainda e a título de exemplo, que o valor adotado pela fiscalização como custo de aquisição para as ações da Petrobrás (R$2.171.882,57/2.720.000ações = R$0,7984 por ação) não difere substancialmente daquele apresentado pela própria inventariante no curso do processo de fiscalização (fl.223 e 224 indicou o valor de R$0,80 por ação).

Considerando-se a disposição do art.23 da Lei nº 9.532/97, nestes termos:

> *"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****." (grifou-se).*

Considerando-se a disposição dos §2º e 3º, do art.20 da IN/SRF nº 84/01, no seguinte sentido:

> *"(art.20) § 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 – (...)*
>
> *III – (...)*
>
> *§ 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." (grifou-se)*

Considerando-se o previsto no §3º do art. 10 da IN/SRF nº 81/01, nos seguintes termos:

Original

> "(art.10) *§ 3° 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****." (grifou-se)*
>
> Considerando-se que, pelo exposto acima, se o contribuinte optar de forma irretratável por realizar as transferências por valor de mercado (superior ao custo de aquisição), a diferença a maior entre este valor e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do "de cujus" (valor de custo de aquisição) fica sujeita a incidência do imposto de renda à alíquota de quinze por cento.
>
> Considerando-se que a opção do contribuinte foi pela tributação por valor superior ao custo de aquisição, conforme descrito pela fiscalização nos itens 26 a 28 do Termo de Verificação Fiscal (fls.23 a 26).
>
> Considerando-se que, diversamente do alegado pelos contribuintes, não ficou caracterizado qualquer erro por parte dos sujeitos passivos no sentido da opção feita, conforme já descrito pela fiscalização nos itens 26 a 28. Observado o fato de que os contribuintes apresentaram apenas em sede de impugnação, de forma tardia aos atos e opções praticadas no curso do inventário, o desejo de optar por uma forma de tributação que, no seu entendimento e considerados em retrospectiva os novos valores assumidos pelas ações em Bolsa de Valores após o inventário, lhe seria mais vantajosa.
>
> Considerando-se a adequação da planilha do item 31 do Termo de Verificação Fiscal (fl.27) que demonstra a base de cálculo para apuração do ganho de capital (**111.789.717,07**) (fl.08 –Notificação de Lançamento) que surge como resultado da subtração dos valores que constaram na Declaração Final de Espólio (fls.442 a 445) pelos valores apurados pela fiscalização como custos de aquisição.
>
> Não há como decidir em sentido diverso daquele já expresso pela fiscalização.

Para além do exposto, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

Em outras palavras, o julgador não está obrigado a refutar, um a um, todos os argumentos deduzidos pelo recorrente, basta apreciar com clareza, ainda que de forma sucinta, as questões essenciais e suficientes ao julgamento, conforme jurisprudência consolidada também no âmbito do STJ (EDcl no AgRg no REsp nº 1.338.133/MG, REsp nº 1.264.897/PE, AgRg no Ag 1.299.462/AL, EDcl no REsp nº 811.416/SP).

Nesse sentido, não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância, eis que proferida por autoridade competente, e está devidamente fundamentada, tendo examinado a prova dos autos, sendo que a insatisfação do contribuinte, sobre os pontos suscitados, não tem o condão de anular a decisão de primeira instância, sendo matéria atinente à interposição de recurso voluntário, a ser objeto de deliberação pelo colegiado de 2ª instância.

E, ainda, o cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo o contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo, hipótese que não se verifica *in casu*. O contraditório é exercido durante o curso do processo administrativo, nas instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer hipótese de embaraço ao direito de defesa do recorrente.

Original

A propósito, entendo, pois, que o lançamento em comento seguiu todos os passos para sua correta formação, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam: (a) constatação do fato gerador cominado na lei; (b) caracterização da obrigação; (c) apuração do montante da base de cálculo; (d) fixação da alíquota aplicável à espécie; (e) determinação da exação devida – valor original da obrigação; (f) definição do sujeito passivo da obrigação; e (g) lavratura do termo correspondente, acompanhado de relatório discriminativo das parcelas mensais, tudo conforme a legislação.

Entendo, portanto, que não há nenhum vício que macula o presente lançamento tributário, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, havendo a devida descrição dos fatos e dos dispositivos infringidos e da multa aplicada. Portanto, entendo que não se encontram motivos para se determinar a nulidade do lançamento, por terem sido cumpridos os requisitos legais estabelecidos no artigo 11 do Decreto n° 70.235/72, notadamente considerando que o contribuinte teve oportunidade de se manifestar durante todo o curso do processo administrativo.

Ante o exposto, destaco que não vislumbro qualquer nulidade na hipótese dos autos, seja do lançamento tributário a que se combate ou mesmo da decisão proferida, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa.

Assim, rejeito a preliminar levantada pelas recorrentes.

2.1.2. Preliminar de inobservância do devido processo legal.

Ainda em sede de preliminar, a recorrente **Sra. Maysa Joppert Coelho** alega que não foi obedecido o devido processo legal, quer no que respeita à sua inclusão no procedimento fiscal com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização ou por meio de intimações para esclarecer os fatos sob investigação, quer no que tange à falta de emissão do Mandado de Procedimento Fiscal.

A começar, o MPF é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da fiscalização, não implicando nulidade do procedimento fiscal a emissão e o trâmite desse instrumento, a eventual falta de ciência do contribuinte na prorrogação do mesmo não implica nulidade do processo se cumpridas todas as regras pertinentes ao processo administrativo fiscal.

E, ainda que assim não o fosse, eventuais omissões ou incorreções afligindo os citados documentos não têm o condão de culminar na nulidade do lançamento tributário, disciplinado pelo artigo 142 do CTN, que se constitui em ato obrigatório e vinculado, sob pena de responsabilidade funcional por parte do agente fiscal. Somente na hipótese de o contribuinte provar que a presença do vício ocasionou prejuízo em sua defesa é que, eventualmente, tais vícios poderão acarretar na nulidade do crédito tributário.

Ademais, já está sumulado, no âmbito deste Conselho, o entendimento segundo o qual o lançamento de ofício pode ser realizado, inclusive, sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário (Súmula CARF n° 46 - Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Original

Não há, pois, que se falar de contraditório na fase inquisitorial do procedimento prévio ao eventual lançamento de ofício. O contraditório é exercido durante o curso do processo administrativo, nas instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer hipótese de embaraço ao direito de defesa do recorrente.

Cabe destacar, ainda, que na fase oficiosa, a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. O princípio do contraditório é garantido pela fase litigiosa do processo administrativo (fase contenciosa), a qual se inicia com o oferecimento da impugnação.

Nesse sentido, vale ressaltar que a oportunidade de manifestação do contribuinte não se exaure na etapa anterior à efetivação do lançamento. Pelo contrário, na busca da preservação do direito de defesa do contribuinte, o processo administrativo fiscal, regulado pelo Decreto nº 70.235/72, estende-se por outra fase, a fase litigiosa, na qual o autuado, inconformado com o lançamento que lhe foi imputado, instaura o contencioso fiscal mediante apresentação de impugnação ao lançamento, quando as suas razões de discordância serão levadas à consideração dos órgãos julgadores administrativos, sendo-lhe facultado pleno acesso à toda documentação constante do presente processo.

Para além do exposto, conforme bem demonstrado pela decisão recorrida, o art. 844, do RIR/99, não deixa dúvida de que suas previsões regem as hipóteses que não aquelas previstas no art.926 (“ressalvado o disposto no art.926”); portanto não há que se falar em desatendimento ao art.844 do RIR/99. E ainda que fosse o caso de se aplicar a previsão do art.844; nota-se que, somente “quando necessários (esclarecimentos)” será efetuado despacho mandando intimar o interessado para prestá-los.

A meu ver, caberia ao recorrente refutar a acusação fiscal, notadamente os motivos exarados para o presente lançamento tributário, todos bem descritos no Auto de Infração e nos documentos anexos.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto n° 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Dessa forma, afasto a preliminar levantada pelo recorrente.

2.1.3. Do pedido de conversão do julgamento em diligência.

A recorrente **Sra. Maysa Joppert Coelho** também requer a conversão do julgamento em diligência para confirmar suas alegações, bem como homologar o ganho de renda variável, nos anos em tela, que alega ter apurado e recolhido.

Em relação ao pedido de conversão do julgamento em diligência, também entendo que não assiste razão à recorrente.

Isso porque, os elementos de prova a favor da recorrente, no caso em análise, poderiam ter sido por ele produzidos, apresentados à fiscalização no curso do procedimento

Original

fiscal, ou, então, na fase impugnatória, com a juntada de todos os documentos e o que mais quisesse para sustentar seus argumentos, não podendo o pedido de conversão do julgamento em diligência ou de produção de prova pericial ser utilizado como forma de postergar a produção probatória, dispensando-o de comprovar suas alegações.

Nesse desiderato, destaco que a conversão do julgamento em diligência ou o pedido de produção de prova pericial não serve para suprir ônus da prova que pertence ao próprio contribuinte, dispensando-o de comprovar suas alegações.

Dessa forma, entendo que o presente feito não demanda maiores investigações e está pronto para ser julgado, dispensando, ainda, a produção de prova pericial técnica, por não depender de maiores conhecimentos científicos, podendo a questão ser resolvida por meio da análise dos documentos colacionados nos autos, bem como pela dinâmica do ônus da prova.

A propósito, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar a realização de diligências e perícias apenas quando entenda necessárias ao deslinde da controvérsia.

Nesse sentido, o indeferimento do pedido de conversão do julgamento em diligência não ocasiona o cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo, eis que o ônus da prova pertence ao próprio contribuinte, não podendo se valer do pedido com o objetivo de dispensar a comprovação de suas alegações.

Ademais, o cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo o contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo, hipótese que não se verifica *in casu*.

Dessa forma, rejeito o pedido de produção de conversão do julgamento em diligência.

2.2. Mérito.

Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 13 e ss), a presente autuação diz respeito ao descumprimento das obrigações tributárias na área do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), relativamente ao ganho de capital incidente sobre a transferência, por sucessão *causa mortis*, da propriedade de bens deixados às herdeiras, Sras. Denise Cardoso Joppert e Maysa Joppert Coelho.

Relata a fiscalização que, Denise e a irmã Maysa receberam uma herança de sua tia-avó, Ynahy, falecida em março de 2009. No inventário (processo 0098801-31.2009.8.19.0001), que se baseou nas estipulações do testamento público da falecida, foi proferida sentença de homologação de partilha, em 30/09/2010, a qual foi publicada em 05/10/2010, transitada em julgado em 17/12/2010.

Ainda segundo a fiscalização, na Declaração Final de Espólio entregue, foi informada a transmissão dos bens da *de cujus* às duas herdeiras, sendo que, para as ações de companhias abertas brasileiras, foram transferidas por valor superior ao custo de aquisição, fato que resultou na ocorrência de ganhos de capital, os quais foram omitidos.

Original

As autuadas foram arroladas como pessoalmente e solidariamente responsáveis pelos tributos devidos pelo espólio, nos termos do art. 121, § único, inciso II, art. 124, inciso I, e art. 131, inciso II, todos do Código Tributário Nacional (CTN).

Em relação ao mérito, a recorrente, **Sra. Denise Cardoso Joppert (inventariante)**, alega, em suma, que: (**i**) a autuação desconsiderou a Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário de 2008 do *de cujus*, onde constavam os valores dos bens a transmitir aos herdeiros, como custo de aquisição na apuração da base de cálculo do Ganho de Capital; (**ii**) em 31 de dezembro de 2013, o lançamento, referente àquela declaração do ano calendário de 2008, encontrava-se homologado e todos os elementos que o compunham, inclusive a declaração de bens, refletiam um ato jurídico perfeito e acabado e insuscetível de modificação, tanto pelo contribuinte quanto pela Autoridade Administrativa Tributária; (**iii**) a metodologia utilizada na apuração da base de cálculo do tributo, somente poderia ser adotada nos casos em que o de cujus não houvesse apresentado Declaração de Ajuste Anual, por não se enquadrar nas condições de obrigatoriedade estabelecidas pela legislação tributária, segundo texto de clareza cristalina do § 1° do artigo 20 da já citada Instrução Normativa 84/2001; (**iv**) o entendimento de que deva ser adotado como custo de aquisição aquele constante da última declaração de ajuste anual do de cujus, quando da apuração da base de cálculo do ganho de capital, na situações em que os bens são transferidos por valor de mercado, é pacífico na Jurisprudência Administrativa; (**v**) o valor que consta da Declaração Final de Espólio não se coaduna com o comando legal da Lei 9.532/1977, que prescreve poder a transferência ser efetivada pelo valor constante da Declaração de Ajuste Anual do *de cujus* ou pelo valor de mercado. Ao revés, é muito superior àquele dito de mercado, caracterizando que a Inventariante laborou em erro que não gerou qualquer ganho para a beneficiária, pois a desvalorização das ações já representou significativa perda e, ainda, a fiscalização não aprofundou a ação fiscal para constatar que, quando alienou as ações, a impugnante não auferiu ganho de renda variável.

A recorrente, **Sra. Maysa Joppert Coelho (devedora solidária)**, por sua vez, alega, em suma, que: (**i**) retificou suas declarações de Ajuste Anual dos anos calendário de 2011; 2012 e 2013 e utilizou como custo de aquisição das ações herdadas valores muito próximos daqueles apontados pelos Autuantes, que tinham conhecimento dessas retificações antes de efetivar o lançamento; (**ii**) a recorrente, quando das retificações, não estava sob ação fiscal e nem fora citada do lançamento ora contestado, e, portanto, poderia proceder às retificações; (**iii**) o ano-calendário de 2011 poderia ter sido retificado em face de ter ocorrido a reaquisição da espontaneidade, pois após a lavratura do Termo de Continuidade da Ação *Fiscal* em 30 de abril de 2015 e cientificado em 11 de maio de 2015 somente foi lavrado outro em 07 de julho *de* 2015 e cientificado à Inventariante em 14 de julho de 2015; (**iv**) a recorrente, após retificar suas declarações de ajuste anual, apurou Ganho de Renda Variável utilizando, como valor de custo de aquisição não aquele constante da Declaração Final de Espólio, mas o que entendeu correto; (**v**) se tivesse utilizado por ocasião da venda das ações, como afirmam os Autuantes, os valores que constavam da Declaração Final de Espólio, de cuja elaboração não participou, não teria apurado Ganho de Renda Variável e, portanto, não pagaria qualquer parcela de tributo; (**vi**) com as retificações não ocorreu a transferência das ações para a recorrente por valor de mercado, mas sim por valores que ela entendeu retratar o custo de aquisição das ações herdadas, não se configurando dessa forma qualquer aumento patrimonial, seja jurídico seja econômico, que pudesse implicar a exigência imputada; (**vii**) na apuração do crédito tributário exigido, deveriam os Ilustres Autuantes, no mínimo, ter excluído da tributação as *ações* alienadas pela Recorrente, ratificando que esta recolhera, espontaneamente, o tributo e a penalidade incidentes sobre o

Original

ganho de renda variável apurado; (**viii**) a autuação desconsiderou a Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário de 2008 do *de cujus*, onde constavam os valores dos bens a transmitir aos herdeiros, como custo de aquisição na apuração da base de cálculo do Ganho de Capital; (**ix**) em 31 de dezembro de 2013, o lançamento, referente àquela declaração do ano calendário de 2008, encontrava-se homologado e todos os elementos que o compunham, inclusive a declaração de bens, refletiam um ato jurídico perfeito e acabado e insuscetível de modificação, tanto pelo contribuinte quanto pela Autoridade Administrativa Tributária; (**x**) a metodologia utilizada na apuração da base de cálculo do tributo, somente poderia ser adotada nos casos em que o de cujus não houvesse apresentado Declaração de Ajuste Anual, por não se enquadrar nas condições de obrigatoriedade estabelecidas pela legislação tributária, segundo texto de clareza cristalina do § 1° do artigo 20 da já citada Instrução Normativa 84/2001; (**xi**) o entendimento de que deva ser adotado como custo de aquisição aquele constante da última declaração de ajuste anual do de cujus, quando da apuração da base de cálculo do ganho de capital, na situações em que os bens são transferidos por valor de mercado, é pacífico na Jurisprudência Administrativa; (**xii**) o valor que consta da Declaração Final de Espólio não se coaduna com o comando legal da Lei 9.532/1977, que prescreve poder a transferência ser efetivada pelo valor constante da Declaração de Ajuste Anual do *de cujus* ou pelo valor de mercado. Ao revés, é muito superior àquele dito de mercado, caracterizando que a Inventariante laborou em erro que não gerou qualquer ganho para a beneficiária, pois a desvalorização das ações já representou significativa perda e, ainda, a fiscalização não aprofundou a ação fiscal para constatar que, quando alienou as ações, a impugnante não auferiu ganho de renda variável; (**xiii**) inaplicabilidade da multa de ofício por ser responsabilidade exclusiva da Inventariante; (**xiv**) somente a inventariante poderia ser a responsável pelos tributos devidos pelo espólio, bem como pela penalidade imputada, por força do que dispõe o artigo 134, inciso IV do CTN, Lei 5.172/66.

Ao que se passa a analisar.

Inicialmente, cumpre pontuar que a Sra. Ynahy Marinho e Albuquerque faleceu em 21 de março de 2009 e, nas Declarações de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPFs) apresentadas pela própria Ynahy, relativas aos exercícios 2007 e 2008, anos-calendário de 2006 e 2007 (ND 07/12.784.426 e 07/14.157.793, entregues em 02/04/2007 e 29/04/2008, respectivamente), as ações que ela possuía eram todas declaradas por valor igual a zero.

A partir da DIRPF relativa ao exercício de 2009, ano-calendário 2008, ND 07/14.153.975, entregue em 28/04/2009 (após o falecimento de Ynahy, ocorrido em março de 2009), as DIRPFs passam a ser apresentadas pela inventariante, **Sra. Denise Cardoso Joppert**, e as ações começam a ser declaradas por valores variáveis.

Nesse caso (DIRPF 2009/2008), a fiscalização aplicou o disposto no § 1º, do art. 3º, da Instrução Normativa SRF N°81/2001, *in verbis*:

> Art. 3° Consideram-se declarações de espólio aquelas relativas aos anos-calendário a partir do falecimento do contribuinte.
>
> § 1º Ocorrendo o falecimento a partir de 1º de janeiro, mas antes da entrega da declaração correspondente ao ano-calendário anterior, esta não se caracteriza como declaração de espólio, devendo ser apresentada como se o contribuinte estivesse vivo e assinada pelo inventariante, cônjuge ou convivente, sucessor a qualquer título ou por representante do de cujus.

Original

A fiscalização, de posse dos documentos e esclarecimentos apresentados pela **Sra. Denise Cardoso Joppert, apurou o custo de aquisição das ações, da seguinte forma:**

(**i**) Para aquelas adquiridas até 31 de dezembro de 1991, aplicou-se o disposto no inciso II do art. 127 do RIR/99, *in verbis:*

> Art. 127. Para as aplicações financeiras em títulos e valores mobiliários de renda variável, bem como em ouro ou certificados representativos de ouro, ativo financeiro, cotados em bolsa de valores e de mercadorias e negociados nos mercados de balcão, o custo de aquisição será o maior dentre os seguintes valores (Lei n° 8.383, de 1991, art. 96, § 6°):
>
> I - o de aquisição, acrescido da correção monetária e da variação da Taxa Referencial Diária - TRD até 31 de dezembro de 1991, nos termos admitidos em lei;
>
> II - **o de mercado, assim entendido o preço médio ponderado das negociações do ativo, ocorridas na** última quinzena do mês de dezembro de 1991, em bolsas do País, desde que reflitam condições regulares de oferta e procura. (Destaques nossos)

Como não houve apresentação do custo de aquisição (inciso I), a fiscalização considerou o valor de mercado (inciso II), o qual foi apurado, em UFIR, mediante adoção dos valores constantes da relação anexa ao Ato Declaratório do Diretor do Departamento da Receita Federal (DPRF) n° 17, de 13.02.1992. O valor em UFIR foi convertido em Real (R$), nos termos do parágrafo 4° do art. 9° da Instrução Normativa n°43/1995.

(**ii**) No caso das ações adquiridas posteriormente a 31 de dezembro de 1991, o custo de aquisição foi comprovado mediante apresentação das notas de corretagem, aplicando-se, ao caso, o disposto no art. 130 do RIR/99, *in verbis*:

> Art. 130. O custo de aquisição de títulos e valores mobiliários, de quotas de capital e de bens fungíveis será a média ponderada dos custos unitários, por espécie, desses bens (Lei n° 7.713, de 1988, art. 16, § 2°).

O quadro a seguir, elaborado com base nos "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO" em referência, consolida o custo de aquisição das ações transferidas às herdeiras:

Código da Ação	Quant. Ações Transferidas	Custo de Aquisição
PETR3	2.720.000	R$ 2.171.882,57
AMBV4	72.515	R$ 852.085,03
CRUZ3	85.000	R$ 496.179,67
ALPA3	3000	R$ 42.798,55
ALPA4	1000	R$ 35.214,72
BBSA3	62.342	R$ 76.614,09
BBDC4	25.852	R$ 415.678,38
ELET5	200	R$ 0,00
ELET6	720	R$ 0,00
GGBR4	50.000	R$ 703.750,18
TBLE3	10.000	R$ 176.947,62
USIM5	22.500	R$ 869.416,62
VALE3	43.425	R$ 913.265,64
VALE5	10.856	R$ 34.154,40

Original

Apurados os custos de aquisição, **a fiscalização efetuou o cálculo dos valores de transferência das ações e do ganho de capital, de acordo com os passos seguintes:**

Primeiramente, sobre a apuração dos valores na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, dispõe o art. 23 da Lei n° 9.532, de 10 de dezembro de 1997, o seguinte:

> 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.
>
> § 1° 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.
>
> § 2° (...);
>
> § 3° 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.

A Instrução Normativa SRF n° 84, de 11 de outubro de 2001, que dispõe sobre a apuração e tributação de ganhos de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas físicas, estabelece o seguinte:

> 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.
>
> (...)
>
> § 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;
>
> (...);
>
> § 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.
>
> § 5° 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.

Original

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 cujos* - que deverá corresponder ao custo de aquisição - ou por (ii) valor superior.

Se as transferências se derem por valor de custo, os eventuais ganhos ficam diferidos para o momento de posterior alienação pelas herdeiras. 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, sujeito à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento.

O § 3° do art. 20 da Instrução Normativa SRF n° 84, de 11 de outubro de 2001, é taxativo: basta que a transferência seja efetuada por valor superior ao constante na Declaração de Ajuste Anual do *de cujos* (valor de custo de aquisição) para que a diferença a maior constitua ganho de capital tributável. Eis, ainda, alguns dispositivos da Instrução Normativa SRF n° 81, de 11 de outubro de 2001, que dispõe sobre as declarações de espólio:

> Declaração de bens da declaração final
>
> Art. 9º Na declaração de bens e direitos correspondente à declaração final:
>
> I - deve ser demonstrada, discriminadamente por bem ou direito, a parcela que corresponder a cada beneficiário, identificados pelo nome e CPF;
>
> II - na coluna "Situação na Data da Partilha", os bens e direitos devem ser informados pelo valor constante na última declaração apresentada pelo de cujus ou pelo valor de aquisição, se esta houver sido efetuada pelo espólio, observada a legislação vigente;
>
> III - na coluna "Valor de Transferência" deve ser informado o valor pelo qual o bem ou direito, ou cada parte deste, deve ser incluído na declaração de bens do respectivo beneficiário, observado o disposto no art. 10.
>
> 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.
>
> (...);
>
> § 3° 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.
>
> (...);
>
> § 6º Na Declaração de Ajuste Anual relativa ao exercício correspondente ao ano-calendário da decisão judicial transitada em julgado, os herdeiros e os legatários deverão incluir os bens e direitos recebidos pelo valor informado na coluna "Valor de Transferência" da declaração de bens e direitos correspondente à Declaração Final de Espólio.
>
> § 7° Na apuração do ganho de capital em virtude de posterior alienação dos bens e direitos de que trata este artigo, deve ser considerado como custo de aquisição o valor a que se refere o § 6°.

De acordo com os dispositivos acima, temos que: i) na Declaração Final de Espólio na coluna "Valor de Transferência" **deve** ser informado o valor pelo qual o bem ou direito deve ser incluído na declaração de bens do respectivo beneficiário (art. 9°, inc. III); ii) a

Original

opção por qualquer dos critérios de avaliação deve ser informada na Declaração Final de Espólio, **sendo vedada a sua retificação** (art. 10, §3°); iii) os herdeiros **deverão** incluir os bens *e* direitos recebidos pelo valor informado na coluna "Valor de Transferência" da declaração de bens e direitos correspondente à Declaração Final de Espólio (art. 10, § 6°).

Em síntese, a opção pelo critério de transmissão dos bens ou direitos aos herdeiros é formalizada, de forma irretratável, quando da apresentação da Declaração Final de Espólio, devendo os herdeiros seguir, igualmente de forma definitiva, o critério adotado. E a opção adotada na Declaração Final de Espólio condiciona a ação dos herdeiros, não podendo haver divergências.

Cotejando os valores informados na Declaração Final de Espólio (ND: 07/46.429.912), com os declarados nas DIRPFs apresentadas pelas herdeiras, Sras. Denise Cardoso Joppert (ND: 07.21.866.294, entregue em 30/04/2012) e Maysa Joppert Coelho, (ND: 07/32.277.450, entregue em 07/32.277.450), a fiscalização chegou à seguinte situação:

Código da Ação	**Valor de Transferências das Ações Recebidas (DIRPFs das Herdeiras)**				**Valor de Transferência das Ações (Declaração Final de Espólio)**	
	Denise	**Maysa**	**Total**	**Total (R$)**	**Total**	**Total (R$)**
PETR3	1.360.000	1.360.000	2.720.000	R$ 100.931.584,00	2.720.000	R$ 100.931.584,00
AMBV4	36.257	36.257	72.515	R$ 8.371.885,75	72.515	R$ 8.371.885,75
CRUZ3	42.500	42.500	85.000	R$ 3.954.132,00	85.000	R$ 3.954.132,00
ALPA3	1500	1500	3.000	R$ 154.471,20	3.000	R$ 154.471,20
ALPA4	500	500	1.000	R$ 52.644,80	1.000	R$ 52.644,80
BBSA3	31.171	31.171	62.342	R$ 1.108.690,12	62.342	R$ 1.108.690,12
BBDC4	12.926	12.926	25.852	R$ 621.068,44	25.852	R$ 621.068,44
ELET5	100	100	200	R$ 6.179,68	200	R$ 6.179,68
ELET6	360	360	720	R$ 18.734,97	720	R$ 18.734,97
GGBR4	25.000	25.000	50.000	R$ 669.240,00	50.000	R$ 669.240,00
TBLE3	5.000	5.000	10.000	R$ 178.256,00	10.000	R$ 178.256,00
USIM5	11.250	11.250	22.500	R$ 684.450,00	22.500	R$ 684.450,00
VALE3	21.713	21.713	43.425	R$ 1.402.731,72	43.425	R$ 1.402.731,72
VALE5	5.428	5.428	10.856	R$ 304.159,06	10.856	R$ 304.159,06
TOTAIS				**R$ 118.458.227,74**		**R$ 118.458.227,74**

Constatou-se, pois, que as ações foram transferidas para as herdeiras por valor superior ao custo de aquisição, de modo que os mesmos valores foram informados na Declaração Final de Espólio e nas DIRPFs apresentadas pelas herdeiras, cumprindo-se o disposto no art. 23, da Lei nº 9.532/97, no art. 20, da IN SRF nº 84/2001 e nos arts. 9º e 10 da IN SRF nº 81/2001.

Diante da situação narrada, a fiscalização apurou o imposto devido sobre o ganho de capital incidente na transferência, por sucessão *causa mortis*, da propriedade de bens deixados pelo espólio de Ynahy as suas herdeiras, consoante o seguinte demonstrativo:

Código da Ação	**Quant. Ações Transferidas**	**Valor de Transferência**	**Custo de Aquisição**	**Ganho de Capital**
PETR3	2.720.000	R$ 100.931.584,00	R$ 2.171.882,57	R$ 98.759.701,43
AMBV4	72.515	R$ 8.371.885,75	R$ 852.085,03	R$ 7.419.800,72
CRUZ3	85.000	R$ 3.954.132,00	R$ 496.179,67	R$ 3.457.952,33
ALPA3	3000	R$ 154.471,20	R$ 42.798,55	R$ 111.672,65
ALPA4	1000	R$ 52.644,80	R$ 35.214,72	R$ 17.430,08
BBSA3	62.342	R$ 1.108.690,12	R$ 76.614,09	R$ 1.032.076,03
BBDC4	25.852	R$ 621.068,44	R$ 415.678,38	R$ 205.390,06

Original

ELET5	200	R$ 6.179,68	R$ 0,00	R$ 6.179,68
ELET6	720	R$ 18.734,97	R$ 0,00	R$ 18.734,97
GGBR4	50.000	R$ 669.240,00	R$ 703.750,18	R$ 0,00
TBLE3	10.000	R$ 178.256,00	R$ 176.947,62	R$ 1.308,38
USIM5	22.500	R$ 684.450,00	R$ 869.416,62	R$ 0,00
VALE3	43.425	R$ 1.402.731,72	R$ 913.265,64	R$ 489.466,08
VALE5	10.856	R$ 304.159,06	R$ 34.154,40	R$ 270.004,66
TOTAL				**R$ 111.789.717,07**

Pois bem!

Analisando o caso dos autos, entendo que assiste parcial razão às recorrentes.

A começar, entendo que a fiscalização incorreu em erro, ao não considerar, como custo de aquisição, os valores constantes na DIRPF relativa ao exercício de 2009, ano-calendário 2008, ND 07/14.153.975, entregue em 28/04/2009 (após o falecimento de Ynahy, ocorrido em março de 2009), tendo efetuado o cálculo de acordo com os valores de mercado (até 31/12/1991) e mediante apresentação das notas de corretagem (após 31/12/1991).

Isso porque, considerando que o presente auto de infração foi emitido em 13/08/2015, as informações declaradas ao Fisco, por meio da DIRPF relativa ao exercício de 2009, ano-calendário 2008, ND 07/14.153.975, entregue em 28/04/2009 (após o falecimento de Ynahy, ocorrido em março de 2009), estão homologadas tacitamente, eis que ultrapassado o decurso do prazo de cinco anos previsto no art. 150, § 4º, do CTN, não tendo sido demonstrado, a meu ver, qualquer hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a justificar a postergação do prazo decadencial, além de ter sido constatado a existência de efetivo pagamento.

Dessa forma, entendo que o Auditor Fiscal não poderia ter desconsiderado essas informações para, após a homologação tácita da DIRPF relativa ao exercício de 2009, ano-calendário 2008, ND 07/14.153.975, entregue em 28/04/2009, calcular novo custo de aquisição para as ações que foram objeto de transferência *causa mortis*.

Sendo assim, no presente caso, não mais poderia o Fisco proceder a revisão em relação ao ano-calendário de 2008, senão vejamos: em relação ao Fato Gerador encerrado em 31/12/2008 a revisão do procedimento efetuado pelo *de cujus* poderia ser feita até 31/12/2013; sendo que o presente auto de infração foi emitido em 13/08/2015; portanto, quando já ultrapassado o prazo referido no § 4° do art. 150 do CTN.

A propósito, a Declaração de Ajuste Anual relativa ao ano-calendário de 2008, correspondente ao exercício de 2009, não se caracteriza como declaração de espólio e sim do contribuinte, como se estivesse vivo, conforme disposto no § 1º, do art. 3º, da Instrução Normativa SRF N°81/2001, *in verbis*:

> Art. 3° Consideram-se declarações de espólio aquelas relativas aos anos-calendário a partir do falecimento do contribuinte.
>
> § 1º Ocorrendo o falecimento a partir de 1º de janeiro, mas antes da entrega da declaração correspondente ao ano-calendário anterior, esta não se caracteriza como declaração de espólio, devendo ser apresentada como se o contribuinte estivesse vivo e assinada pelo inventariante, cônjuge ou convivente, sucessor a qualquer título ou por representante do de cujus.

Original

Cabe consignar, pois, que o artigo 23, da Lei nº 9532/1977, que serviu de fundamentação para a autuação, estabelece a opção do sujeito passivo em utilizar uma das formas de valorar a transferência dos bens, seja pelo valor da última Declaração de Ajuste Anual do *de cujus,* seja a valor de mercado. Não obstante, esse mesmo dispositivo legal, no parágrafo primeiro do artigo 23, estabelece a forma de apuração da base de cálculo, *verbis:*

> § 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. (negrito nosso)

A diferença a que se refere o parágrafo, no caso de avaliação dos bens a valor de mercado, somente pode ser apurada, segundo a determinação legal, tomando-se como elemento redutor aquele constante da última Declaração de Ajuste Anual do *de cujus, no caso,* a DIRPF relativa ao exercício de 2009, ano-calendário 2008, ND 07/14.153.975, entregue em 28/04/2009.

Nesse sentido, entendo que deve ser reformada a decisão recorrida para considerar como custo dos bens passíveis de transferência às herdeiras aqueles constantes da declaração de ajuste anual do ano-calendário de 2008, pois a desconsideração da declaração não foi objeto de ato formal necessário a produzir efeitos jurídicos em relação a terceiros.

Não há que se falar em nulidade do lançamento, eis que, nos termos dos artigos 59 e 60 do PAF - Decreto 70.235/72, o erro de cálculo não enseja nulidade e deve ser corrigido nas instâncias julgadoras. Constatado erro na base de cálculo, mas sem alteração do critério jurídico adotado para a atuação, não há se falar em nulidade.

Já em relação à alegação de erro nos valores atribuídos pela inventariante, na Declaração Final de Espólio, em relação às ações transferidas, entendo que não assiste razão à recorrente.

No caso, não há como considerar que houve erro no preenchimento da Declaração Final de Espólio, não tendo sido demonstrado, tempestivamente, o desacerto nas informações prestadas, sobretudo considerando que os mesmos valores foram informados na Declaração Final de Espólio e nas DIRPFs apresentada pelas herdeiras, cumprindo-se, assim, o disposto no art. 23 da Lei n° 9.532/97, no art. 20 da IN SRF n° 84/2001 e nos arts. 9° e 10 da IN SRF n° 81/2001.

E, conforme visto, a opção pelo critério de transmissão dos bens ou direitos aos herdeiros é formalizada, de forma irretratável, quando da apresentação da Declaração Final de Espólio, devendo os herdeiros seguir, igualmente de forma definitiva, o critério adotado.

A fim de comprovar eventual erro, deveria a recorrente ter demonstrado, oportunamente, a retificação da (i) Declaração Final de Espólio, bem como (ii) de sua respectiva declaração, tempestivamente, antes do início da ação fiscal, com o ajuste no valor do custo de transferência, eis que, após o início da ação fiscal, findou-se o direito à espontaneidade da contribuinte, nos termos do art. 7°, § 1°, do Decreto n° 70.235/72, *in verbis*:

> Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)
>
> I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

Original

> II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;
>
> III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.
>
> § 1° O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

A propósito, o Decreto n. 70.235/72, em seu art. 7°, § 1°, dispõe que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. E ainda que a responsável solidária não tenha sido intimada anteriormente da ação fiscal, se envolvida, como é o caso, nas infrações verificadas, ocorre a perda da espontaneidade.

Vale dizer, ainda, que o art. 138, do CTN, aduz que não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Nesse contexto, tem-se que o início da ação fiscal, caracterizado pela ciência do contribuinte quanto ao primeiro ato de ofício praticado por servidor competente, afasta a espontaneidade do sujeito passivo em relação a atos anteriores e obsta a retificação das Declarações de Ajuste Anual relacionadas ao procedimento instaurado (Súmula CARF n° 33).

Ademais, ainda que se considere a reaquisição da espontaneidade em relação à recorrente, não basta, pois, demonstrar, a retificação apenas de sua declaração, vez que os herdeiros **deverão** incluir os bens *e* direitos recebidos pelo valor informado na coluna "Valor de Transferência" da declaração de bens e direitos correspondente à Declaração Final de Espólio e a opção por qualquer dos critérios de avaliação informada na Declaração Final de Espólio é irretratável. Ou seja, deveria demonstrar, ainda, a retificação da Declaração Final de Espólio, antes do início da ação fiscal, o que não se vislumbra na hipótese dos autos.

Para além do exposto, em relação ao pedido de compensação efetuado pela responsável solidária, entendo totalmente descabido, eis que o fato gerador da Notificação de Lançamento não se confunde com o fato gerador (“venda de ações após a conclusão do espólio”) que a recorrente afirma ter gerado imposto a maior.

A propósito, a compensação de ofício somente é autorizada nas hipóteses de verificação de débitos do requerente em favor da Fazenda Pública quando da análise de pedido de restituição, não sendo aplicável ao caso dos autos.

Cabe destacar que o pedido de compensação deve observar normas próprias e que, atualmente, estão previstas na Instrução Normativa RFB nº 2.055/2021, que estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Sobre a multa de ofício, conforme bem demonstrado pela decisão recorrida, descabe falar em sua inaplicabilidade ao caso dos autos, eis que, a multa do art. 44 da Lei nº 9.430/96 de 75% não está sendo aplicada sobre ação ou omissão praticada pelo “de cujus”, mas sim em decorrência dos atos praticados pelos herdeiros/espólio na qualidade de contribuintes responsáveis pela “falta de pagamento ou recolhimento do tributo” relativo ao ganho de capital.

Original

A propósito, foram os herdeiros/espólio que praticaram, após o óbito da Sra. Ynahy Marinho e Albuquerque, todos os atos relativos à informação das ações, sua valoração e estimativa de preço e inclusão nas DIRPF´s (o valor das ações constava zerado nas DIRPF´s do "de cujus" até a data do óbito/abertura da sucessão), **não sendo possível aplicar os precedentes invocados pelos recorrentes ao caso dos autos**.

Não se caracteriza, portanto, a hipótese alegada de que teria havido transferência de responsabilidade do "de cujus" para os herdeiros, pois a multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 não foi imposta em razão de ato praticado pelo "de cujus".

Em relação à responsabilidade atribuída aos recorrentes, também entendo que não há qualquer reparo a ser feito no lançamento, posto que devidamente observado o art. 124, inciso I, e art. 131, inciso II, todos da Lei n° 5.172/66, Código Tributário Nacional (CTN), *in verbis*:

> Art. 124. São solidariamente obrigadas:
>
> I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
>
> Art. 131. São pessoalmente responsáveis:
>
> I - (...);
>
> 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;

Ademais, nos termos do art. 23 do RIR/99:

> Art. 23. São pessoalmente responsáveis (Decreto-Lei n° 5.844, de 1943, art. 50, e Lei n° 5.172, de 1966, art. 131, incisos II e III):
>
> I- o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelo tributo devido pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado, da herança ou da meação;

Tem-se, portanto, que a responsabilidade pelo imposto devido pela pessoa falecida, até a data do falecimento, é do espólio. Encerrada a partilha, a responsabilidade pelo imposto devido pela pessoa falecida, até aquela data, é do sucessor a qualquer título e do cônjuge meeiro, limitando-se ao montante dos bens e direitos a eles atribuídos.

Nesse sentido, os herdeiros foram chamados a responder pela totalidade do crédito tributário lançado até o limite do quinhão recebido na herança, não havendo qualquer reparo a ser feito no lançamento, neste particular.

Sobre as demais arguições acerca da inconstitucionalidade/ilegalidade da legislação tributária, oportuno observar que já está sumulado o entendimento segundo o qual falece competência a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária:

> Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Original

Tem-se, pois, que não é da competência funcional do órgão julgador administrativo a apreciação de alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação vigente. A declaração de inconstitucionalidade/ilegalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, outorgada pela própria Constituição Federal, falecendo competência a esta autoridade julgadora, salvo nas hipóteses expressamente excepcionadas no parágrafo primeiro do art. 62 do Anexo II, do RICARF, bem como no art. 26-A, do Decreto n° 70.235/72, não sendo essa a situação em questão.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de que no cálculo relativo ao ganho de capital, seja considerado como custo de aquisição os valores informados na última Declaração de Ajuste Anual do *de cujus*, no caso, a DIRPF relativa ao exercício de 2009, ano-calendário 2008, ND 07/14.153.975, entregue em 28/04/2009.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

Voto Vencedor

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Redator Designado.

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

De fato, após cinco anos, contados do fato gerador, o procedimento adotado pelo contribuinte, de apuração e pagamento do imposto devido, está tacitamente homologado, não mais podendo a Fazenda Pública proceder a revisão dos dados declarados para fins de lançamento.

Devemos ponderar, contudo, que se sujeita ao pagamento do imposto sobre a renda a pessoa física que auferir ganho de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, inclusive na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, hipóteses em que 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, cabendo, apenas a partir da ocorrência do fato gerador do ganho de capital em tela, a perquirição sobre o valor do custo de aquisição do bem ou direito informado na declaração de bens e direitos do *de cujus* ou do doador para fins de comparação com o valor de mercado na transferência efetuada a valor de mercado, sendo para tanto irrelevante que o lançamento do imposto do ano-calendário da declaração de rendimentos do *de cujos* em que se insere a última declaração de bens do *de cujos* tenha restado homologado e o respectivo crédito extinto, eis que este crédito extinto decorre de fato gerador diverso e que não se confunde com o posterior fato gerador do ganho de capital.

Original

Em outras palavras, a declaração de bens e direitos a informar o valor do bem, apesar de integrar a declaração de rendimentos de determinado exercício (Lei nº 9.250, de 1995, art. 25), não se confunde com o lançamento de crédito tributário a ser tido por homologado (CTN, art. 150). Logo, não há que se falar em homologação do valor informado para o bem na declaração de bens e direitos, ainda que integre declaração de rendimentos homologada.

Por conseguinte, o valor informado na declaração de bens e direitos da *de cujos* sujeita-se a comprovação por documentação hábil e idônea quando do procedimento de fiscalização atinente ao ganho de capital, de modo a se demonstrar que o valor em questão observa o valor de aquisição em reais (Lei nº 9.250, de 1995, art. 25, § 2º; Lei nº 9.532, de 1997, arts. 23 e 24; e Decreto n° 3.000, de 1999, art. 800).

Diante disso, há respaldo para as intimações havidas durante o procedimento fiscal no sentido de se confirmar com documentação hábil e idônea os custos de aquisição das ações informados na declaração de bens e direitos da *de cujos*, não tendo o sujeito passivo obtido êxito na produção de tal prova.

O entendimento em tela não destoa do adotado em face do ganho de capital advindo da alienação de imóvel em que há informação de benfeitorias em anteriores declarações de bens e direitos (Solução de Consulta DISIT/SRRF1 nº 17, de 2006, DOU - Seção 1, de 14/06/2006, p. 10; e Acórdãos de Recurso Voluntário n° 2401-005.158, de 06/12/2017, e n° 2401-007.011, de 08/10/2019).

Por fim, assevere-se que o art. 23 da Lei n° 9.532 de 1997, faculta que se adote para a apuração do ganho de capital quando da transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, o valor de mercado ou o valor constante da declaração de bens do *de cujus* ou do doador, mas não autoriza que a inventariante ao efetuar declaração de bens e direitos em nome da *de cujos* (IN SRF n° 81, de 2001, art. 3º, §1º) e posteriormente em nome do espólio passe a declarar as ações de companhias abertas por valores variáveis. O art. 23 da Lei n° 9.532, de 1997, nos remete ao custo de aquisição incorrido pela *de cujos* e por ela declarado. Logo, a inventariante não pode simplesmente informar valor a título de custo de aquisição das ações na declaração de bens e direitos da *de cujos* sem lastro em prova hábil e idônea, ainda mais sendo pessoa juridicamente interessada enquanto herdeira.

Isso posto, voto por REJEITAR AS PRELIMINARES e, no mérito, por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro

Original