



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.002804/2005-94
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.696 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de novembro de 2019
Recorrente MARCOS LUTFALLA JAFET
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2001

VÍCIO MATERIAL. LANÇAMENTO CANCELADO.

O lançamento deve ser cancelado quando eivado de vício material, consubstanciado na ausência da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, uma vez que os fatos narrados não se enquadram na descrição contida na norma de regência, o lançamento deve ser cancelado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 180/189) interposto contra decisão da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (BA) de fls. 165/167, a qual julgou procedente o lançamento formalizado no auto de infração - Imposto de Renda de Pessoa Física, lavrado em 21/10/2005 (fls. 141/147), em decorrência da revisão da declaração de ajuste anual do exercício de 2001, ano-calendário de 2000, entregue em 27/4/2001 (fls. 107/112).

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo, no montante de R\$ 120.437,19, já inclusos juros de mora (calculados até 30/9/2005) e multa de ofício (75%), refere-se à infração de *ganhos de capital na transmissão "mortis causa" por valor superior ao*

custo de aquisição - omissão de ganhos de capital na transmissão “mortis causa” por valor superior ao custo de aquisição.

Da Impugnação

Cientificado do lançamento em 31/10/2005, o contribuinte apresentou impugnação em 30/11/2005 (fls. 151/154), acompanhada de documentos de fls. 155/162, alegando em síntese, conforme resumo constante no acórdão recorrido (fls. 163):

O interessado impugna auto de infração lavrado para tributar ganhos de capital em 2000, caracterizado pela reavaliação dos bens que recebera em herança por valor superior ao declarado pelo espólio.

O imposto foi inicialmente lançado contra o espólio, através de auto de infração próprio (fls.126/130). Como já havia transitado em julgado a partilha, a responsabilidade pelo crédito tributário foi atribuída aos herdeiros, na forma do art. 131 do Código Tributário Nacional, na proporção da sua herança.

O impugnante argumenta, em síntese, que errara ao informar em sua declaração o valor do bem recebido em herança pelo valor venal que servira de base para o IPTU e que constava do formal de partilha. Tratando-se de erro material, não houve fato gerador do tributo, pois basta corrigir esta informação com a declaração retificadora que agora apresenta.

Argumenta ainda que não foram aplicados os percentuais de redução para o ganho de capital com a alienação de bens adquiridos antes de 1989.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação da defesa, a DRJ em Salvador/BA, em sessão de 19 de fevereiro de 2009, julgou o lançamento procedente, conforme ementa do acórdão nº 15-18.484 – 3ª Turma da DRJ/SDR, a seguir reproduzida (fl. 165):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2000

GANHOS DE CAPITAL. HERANÇA. REAVALIAÇÃO.

Sujeita-se ao imposto de renda a diferença positiva entre o valor do bem registrado na declaração do espólio e o seu valor atribuído na partilha.

GANHOS DE CAPITAL. REAVALIAÇÃO. ERRO INEXISTENTE.

Por se tratar de faculdade a ser exercida na partilha, a reavaliação dos bens pelo valor de mercado não pode ser impugnada pelos herdeiros após o trânsito em julgado da partilha, com o objetivo de excluir a sua responsabilidade pelo tributo devido pelo espólio, salvo se comprovado erro na avaliação dos bens.

Lançamento Procedente

Do Recurso Voluntário

Devidamente intimado da decisão da DRJ em 21/9/2009, conforme AR de fl. 170, o contribuinte interpôs recurso voluntário em 19/10/2009 (fls. 180/189), com os seguintes argumentos:

I. Preliminares

Em sede de preliminar alega que o auto de infração é nulo por falta de motivação, uma vez que a atribuição da responsabilidade com base no artigo 131, II da Lei nº 5.172 de 1966 (CTN) não seria aplicável ao caso concreto uma vez não sendo devido imposto pelo *de cujus* também não é devido até a data da partilha, padecendo o auto de infração lavrado de insanável vício formal.

II. Mérito

O valor da transferência utilizado na declaração final de espólio (DFE) foi exatamente o mesmo da situação na data da partilha, não havendo ganho de capital posto que não se verificou diferença entre o valor atribuído à transferência e o valor mantido em declaração anterior entregue pelo *de cujus*.

Na partilha, para fins de ITCMD e cálculo de custas processuais, é obrigatória a atribuição do valor venal aos bens objeto de transferência, conforme expresso no artigo 9º da Lei Estadual de São Paulo nº 10.175/00.

Assim, por constar do formal de partilha o valor venal dos bens transferidos, equivocadamente, entendeu o Sr. Auditor Fiscal que a transferência havia se dado pelo valor venal. E isto não é fato, como se comprovou.

Com a entrega da DFE, por meio da qual se demonstra inequivocamente que para fins da transferência os bens foram avaliados pelo valor constante da declaração de bens do *de cujus* e não como pretende o r. fiscalização, pelos valores venais.

Corroborando tal alegação, assim que tomou ciência do equívoco cometido, o Recorrente procedeu à retificação de sua DIPF, para fazer constar os valores exatamente como declarados na DFE, ou seja, exatamente como constantes da última DIPF do *de cujus* até aquela data.

Assim, estando comprovado que houve erro no preenchimento da DIPF do Recorrente, não há como prevalecer o entendimento da autoridade fiscal, sendo de rigor o cancelamento do lançamento fiscal.

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora em sessão pública.

É o relatório.

Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

I. Preliminar

Em sede preliminar o Recorrente alega que o auto de infração é nulo por falta de motivação, uma vez que a atribuição da responsabilidade com base no artigo 131, II do CTN não seria aplicável ao caso concreto porque o tributo não seria devido pelo *de cujus* e também não seria devido até a data da partilha.

As hipóteses de nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal estão previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235 de 1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Nos termos do referido dispositivo são tidos como nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa caso não verificado nos presentes autos.

A autoridade fiscal invocou o artigo 131, II do CTN para atribuir responsabilidade ao Recorrente, cujo teor reproduzimos a seguir:

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

(...)

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

(...)

Na interpretação conferida pela defesa, só seriam atingidas por este dispositivo as obrigações devidas pelo *de cujus* e não por seu espólio. Esta leitura contraria a literalidade do dispositivo em questão, que afirma textualmente que estão abrangidos por suas determinações os tributos devidos até a data da partilha, sendo o tributo ora em discussão apurado em função da partilha.

Logo, pelas razões expostas, rejeita-se a preliminar arguida.

II. Mérito

A matéria em litígio se refere a ganhos de capital na transmissão *mortis causa* por valor superior ao custo de aquisição, disciplinada no § 1º do artigo 23 da Lei nº 9.532 de 10 de dezembro de 1997, a seguir:

Art. 23. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do *de cujus* ou do doador.

§ 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do *de cujus* ou do doador sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento.

§ 2º O imposto a que se referem os §§ 1º e 5º deverá ser pago: (Redação dada pela Lei nº 9.779, de 1999)

I - pelo inventariante, até a data prevista para entrega da declaração final de espólio, nas transmissões **mortis causa**, observado o disposto no art. 7º, § 4º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995; (Incluído pela Lei nº 9.779, de 1999)

II - pelo doador, até o último dia útil do mês-calendário subsequente ao da doação, no caso de doação em adiantamento da legítima; (Incluído pela Lei nº 9.779, de 1999)

III - pelo ex-cônjuge a quem for atribuído o bem ou direito, até o último dia útil do mês subsequente à data da sentença homologatória do formal de partilha, no caso de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar. (Incluído pela Lei nº 9.779, de 1999)

§ 3º O herdeiro, o legatário ou o donatário deverá incluir os bens ou direitos, na sua declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do ano-calendário da homologação da partilha ou do recebimento da doação, pelo valor pelo qual houver sido efetuada a transferência.

§ 4º Para efeito de apuração de ganho de capital relativo aos bens e direitos de que trata este artigo, será considerado como custo de aquisição o valor pelo qual houverem sido transferidos.

§ 5º As disposições deste artigo aplicam-se, também, aos bens ou direitos atribuídos a cada cônjuge, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar.

Tendo em vista que este Colegiado, em sessão de 3 de outubro de 2017, já teve a oportunidade de se debruçar sobre o tema dos presentes autos quando do julgamento do processo nº 19515.002805/2005-39 da contribuinte *Vera Lutfalla Jafet*, utilizo-me, com a devida vênia,

como razão de decidir o voto da Ilustre Conselheira Dione Jesabel Wasilewski exarado no acórdão nº 2201-003.950, nos seguintes termos:

Mérito

O fato gerador em discussão está identificado no auto de infração como 31/08/2000 (fl. 132) e se reporta a "ganhos de capital na transmissão "mortis causa" por valor superior ao custo de aquisição".

Segundo o art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 81, de 2001, considera-se espólio o conjunto de bens, direitos e obrigações da pessoa falecida.

Pelos esclarecimentos prestados pelo Manual de Perguntas e Respostas publicado anualmente pela Secretaria da Receita Federal do Brasil na rede mundial de computadores, embora a Lei Civil disponha que "aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários", considera-se indispensável o processamento do inventário, com a emissão do formal de partilha ou carta de adjudicação e a transcrição desse instrumento no registro competente, a fim de que o meeiro, herdeiros e legatários possam usar, gozar e dispor dos bens e direitos transmitidos causa mortis (pergunta 088 do manual publicado em 2017).

E prossegue esse manual afirmando que, para fins da legislação tributária, a pessoa física do contribuinte não se extingue imediatamente após sua morte, prolongando-se por meio do seu espólio. Assim, somente com a decisão judicial de inventário e partilha, extingue-se a responsabilidade da pessoa falecida, dissolvendo-se, então, a universalidade de bens e direitos.

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

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

Art. 23. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do de cujus ou do doador.

§ 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do de cujus ou do doador sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento.

§ 2º O imposto a que se referem os §§ 1º e 5º deverá ser pago:

I – pelo inventariante, até a data prevista para entrega da declaração final de espólio, nas transmissões **mortis causa**, observado o disposto no art. 7º, § 4º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995;

II – pelo doador, até o último dia útil do mês-calendário subsequente ao da doação, no caso de doação em adiantamento da legítima;

III – pelo ex-cônjuge a quem for atribuído o bem ou direito, até o último dia útil do mês subsequente à data da sentença homologatória do formal de partilha, no caso de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar.

§ 3º O herdeiro, o legatário ou o donatário deverá incluir os bens ou direitos, na sua declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do ano-calendário da homologação da partilha ou do recebimento da doação, pelo valor pelo qual houver sido efetuada a transferência.

§ 4º Para efeito de apuração de ganho de capital relativo aos bens e direitos de que trata este artigo, será considerado como custo de aquisição o valor pelo qual houverem sido transferidos.

§ 5º As disposições deste artigo aplicam-se, também, aos bens ou direitos atribuídos a cada cônjuge, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar.

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

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

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

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

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

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

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

Art. 23. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do de cujus ou do doador.

(...)

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

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

Por essas razões, entendo absolutamente equivocado o lançamento realizado, já que a declaração final de espólio (fls. 4/13) registrou a transferência dos bens pelo seu valor histórico, fato não contestado pela fiscalização.

Se a cônjuge meeira e os herdeiros registraram esses bens em suas declarações por valor diferente daquele pelo qual foram transferidos pelo espólio, laboraram em erro e os valores adotados devem ser corrigidos para fins de adequar o seu custo de aquisição.

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

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

Merece destaque, também, a seguinte orientação constante do manual de perguntas e respostas de 2017, que é parcialmente transcrita:

TRANSFERÊNCIA DE BENS E DIREITOS

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

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

Nesse caso, **a opção é informada na Declaração Final de Espólio, sendo este o contribuinte do imposto.** O imposto deverá ser pago pelo inventariante até a data prevista para a entrega da Declaração Final de Espólio.

No caso de transferência pelo valor constante na última declaração de bens do de cujus, não há ganho de capital a ser apurado. (grifou-se)

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 4º Na hipótese do § 3º, o inventariante, no caso de espólio, o doador ou o ex-cônjuge ou ex-convivente a quem for atribuído o bem ou direito deve preencher o Demonstrativo de Apuração do Ganho de Capital e anexá-lo à Declaração Final de Espólio ou à Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário da doação ou da dissolução da sociedade conjugal ou união estável, conforme o caso.

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

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

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

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

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

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

Portanto, entendo que o auto de infração é improcedente por não ter identificado corretamente a ocorrência do fato gerador tributário, uma vez que os fatos narrados não se enquadram na descrição contida na norma de regência. Ou seja, a indicação incorreta do custo de aquisição dos bens pelo meeiro ou herdeiros não constitui fato gerador do imposto de renda.

Portanto, por estar eivado de vício material, consubstanciado na ausência da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, uma vez que os fatos narrados não se enquadram na descrição contida na norma de regência, o lançamento deve ser cancelado.

Conclusão

Diante do exposto, vota-se em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto em epígrafe.

Débora Fófano dos Santos