ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19515.002805/2005-39

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	19515.002805/2005-39
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2201-003.950 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	03 de outubro de 2017
Matéria	IRPF
Recorrente	VERA LUTFALLA JAFET
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/08/2000

GANHO DE CAPITAL. TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS*.

Na transferência de direito de propriedade por herança, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do *de cujus*. 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* sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda.

Se a transferência realizar-se pelo valor constante da declaração de bens do *de cujus,* não há fato gerador do imposto de renda e os sucessores devem adotar o valor pelo qual foram transferidos (na declaração final de espólio) para fins de registro desses bens em suas declarações.

Não cabe aos sucessores optar por adotar o valor de mercado, se não foi esse o valor pelo qual deu-se a transferência na Declaração Final de Espólio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguídas e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Carlos Henrique de Oliveira e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Dione Jesabel Wasilewski - Relatora.

EDITADO EM: 16/10/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls 176/188) apresentado em face de decisão (fls 163/165) que negou provimento à impugnação (fls 150/156) apresentada pelo sujeito passivo ao auto de infração pelo qual se exige crédito tributário relativo ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF, tendo por base de cálculo ganho de capital apurado na suposta transferência de bens no encerramento de espólio por valor superior ao declarado por este.

Foi lançado imposto de renda sobre ganho de capital tendo em vista que a contribuinte apresentou DIRPF do exercício de 2001 declarando os bens que lhe foram distribuídos no encerramento do inventário de seu marido por valor superior àquele pelo qual estavam computados na Declaração Final do Espólio (fls 124/125).

Originalmente, o lançamento (fl 129) foi realizado contra o espólio, contudo, tendo em vista o trânsito em julgado da decisão homologatória da partilha, foi atribuída responsabilidade aos sucessores, cabendo à viúva meeira a proporção de 50%, o que corresponderia ao seu quinhão.

O auto de infração lavrado contra a recorrente encontra-se a fls 142 e totaliza um crédito tributário de R$ 240.874,38.

A impugnação rendeu ensejo ao Acórdão nº 15-18.482 da 3ª Turma da DRJ/SDR (fls 163/165) que julgou procedente o lançamento.

A ciência dessa decisão ocorreu em 26/09/2009 (fl 168), um sábado, e o recurso voluntário foi protocolado tempestivamente em 27/10/2009 (fls 176).

Em suas razões recursais, a recorrente alega, em síntese, que:

1. preliminarmente, o auto de infração é nulo por falta de motivação, uma vez que a atribuição da responsabilidade com base no art. 131, II, do CTN não seria aplicável ao caso concreto porque não seria devido pelo *de cujus* e também não seria devido até a data da partilha;

2. no mérito, não houve ganho de capital por ausência de transferência de propriedade/titularidade dos bens objeto da partilha já que a recorrente seria casada com o *de cujus* sob o regime de comunhão universal de bens anteriormente à Lei nº 6.515/1977;

3. que na Declaração Final de Espólio os bens foram declarados pelo valor histórico e que, na sua declaração, teria consignado por engano os valores venais constantes da partilha, que serviriam apenas para fins de cálculo do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doações - ITCMD;

4. a Autoridade Fiscal deixou de considerar no cálculo do ganho de capital o percentual de redução sobre o ganho de capital apurado dos bens adquiridos até 31/12/1988.

Ao fim do recurso, a recorrente requer:

> *"(i) que, pela coincidência de objeto, vez que derivam da transferência de responsabilidade do espólio para a viúva meeira e herdeiros, os processos administrativos 19515.002803/200540 e 19515.002804/200594 sejam julgados em sessão conjunta destinada ao julgamento do presente Recurso;*
>
> *(ii) se entenderem por necessário, o presente Recurso seja convertido em diligência para apurar a verdade documental dos fatos alegados no presente Recurso;*
>
> *(iii) por fim, protesta pela sustentação oral perante este R. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.*

Chegando a este Conselho, houve a conversão do julgamento deste processo em diligência, o que foi determinado pela Resolução nº 2801-000.112 - 1ª Turma Especial, com o objetivo identificado no seguinte parágrafo:

> *Diante destas considerações, para saneamento dos autos, e com vistas a formar convicção acerca da matéria posta em exame, **VOTO pela conversão do julgamento em diligência**, com a devolução dos autos à unidade de origem para que a contribuinte seja intimada a apresentar as matrículas/registros de todos os bens relacionados no Demonstrativo às fls. 135/136, e ainda, para que a autoridade lançadora, de posse destes novos documentos matrículas/registros dos bens porventura apresentados, e com base na documentação já constante do presente processo, possa identificar e informar quais os bens relacionados em seu Demonstrativo de Ganho de Capital às fls. 135/136 possuem registrado o gravame de incomunicabilidade.*

A recorrente se manifestou acerca da diligência determinada pelo documento de fls. 696/697, afirmando que restou evidenciado que "todos os imóveis que foram transferidos à Autuada após a partilha não apresentavam o gravame da cláusula de incomunicabilidade" e que "os imóveis relacionados nos itens 14, 15 e 16 do supramencionado demonstrativo possuem registrado o gravame de incomunicabilidade. No entanto, tais bens não foram transmitidos para a Autuada, nem por meação nem por herança, conforme comprovam as matrículas em questão".

Essas conclusões foram ratificadas pela informação fiscal de fl. 842.

Retornando a este Colegiado, o processo foi sorteado em sessão pública a esta Conselheira, em virtude da extinção da Turma Especial para o qual foi originariamente distribuído, bem como pelo fato de o Conselheiro Relator não mais integrar esta Seção (fl.858).

Como providência preliminar ao julgamento, foi solicitada a reunião deste processo com os demais lavrados no curso da mesma ação fiscal (fls. 859/860), pedido que foi acatado pelo Sr. Presidente desta Turma Ordinária (fls. 861/862), mas negado pela Sra. Presidente da 2ª Câmara (fl. 863) e pelo Sr. Presidente da 2ª Seção (fl. 864).

É o que havia para ser relatado.

Voto

Conselheira Dione Jesabel Wasilewski - Relatora

O recurso voluntário apresentado preenche os requisitos de admissibilidade e dele conheço.

Preliminar

Nulidade - Ausência de motivação

Em sede preliminar, a recorrente alega que o auto de infração é nulo por falta de motivação, uma vez que a atribuição da responsabilidade com base no art. 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.

O argumento apresentado pela recorrente, entretanto, não merece prosperar, conforme será evidenciado a seguir.

O dispositivo legal invocado pela autoridade fiscal ao atribuir responsabilidade à recorrente tem a seguinte redação:

> *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, uma vez que afirma textualmente que estão abrangidos por suas determinações os tributos devidos até a data da partilha.

Por outro lado, conforme será evidenciado adiante, o tributo ora em discussão é apurado em função da partilha.

Pelas razões expostas, nego provimento à preliminar argüida.

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 subseqüente 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 subseqüente 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 2102-002.325, de lavra da Conselheira Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, o seguinte excerto:

> *A Recorrente, por seu turno, defende que o custo de aquisição a ser considerado é de R$ 274.712,30, valor constante do formal de partilha e no Registro de Imóveis. Sua pretensão não merece acolhida.*
>
> *O art. 23 da Lei nº 9.532/97 assim dispõe acerca da apuração do ganho decapital em transferências por sucessão:*
>
> Art. 23. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do de cujus ou do doador.
>
> (...)
>
> *Como se vê, para fins fiscais, o custo de aquisição deve ser para o sucessor herdeiro, como é o caso da Recorrente – o valor constante para o bem na Declaração final do Espólio.*
>
> *Para que fosse considerado aqui o valor do formal de partilha, como pretende a Recorrente, deveria o espólio ter feito constar este mesmo valor em sua declaração final – ocasião em que deveria ter também apurado e pago o ganho de capital então devido, o que não ocorreu.*

Por essas razões, entendo absolutamente 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.

Conclusão

Com base no exposto, voto por conhecer o recurso voluntário apresentado para, rejeitada a preliminar de nulidade, no mérito, dar-lhe integral provimento.

Conselheira Dione Jesabel Wasilewski - Relatora