



Solução de Consulta nº 198 - Cosit

Data 5 de agosto de 2015

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

PAGAMENTO DE PRECATÓRIOS POSTERIOR À PARTILHA. RECEBIMENTO PELO CÔNJUGE SUPÉRSTITE. RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. CONTRIBUINTE.

Valores referentes a precatórios pagos ao cônjuge supérstite depois de finalizada a partilha, ou a sobrepartilha, não se enquadram como herança. Tais valores constituem rendimentos tributáveis, em relação aos quais o cônjuge sobrevivente reveste a condição de contribuinte.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), arts. 43, 45 e 111; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR/1999), arts. 2º, **caput** e § 2º, 37, 38 e 39, inciso XV.

Relatório

1. A contribuinte acima identificada formula consulta, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da legislação relativa ao imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF). Relata que, na condição de sucessora (viúva) de seu falecido marido, recebeu, após o encerramento do inventário, “precatórios de valores decorrentes de honorários sucumbenciais de causa em que era um dos patronos, valores estes surgidos muitos anos após a sua morte”.
2. Frisa a consulente que “tais valores não compunham o patrimônio do falecido, tampouco se tratam de sonegados, bens judicializados ou em lugar incerto e desconhecido”, e que “tal renda jamais ingressou no patrimônio do autor da herança, vez que falecido antes da ocorrência de tal crédito, e cujo inventário já havia se encerrado”.
3. Sustenta a interessada, ademais, que “entende igualmente não ser devedora do tributo, em razão de que tais valores ingressaram em seu patrimônio por meio de herança os quais, como tal, enquadram-se na categoria de rendimentos isentos e não tributáveis”.

4. À vista dessas informações, e invocando como dispositivo legal que enseja a sua consulta o inciso II do art. 131 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), a interessada formula, literalmente, este questionamento:

1. Considerando que o “de cujus” faleceu antes da existência de valores a ele atribuídos e que, portanto, não incorporaram em seu patrimônio. Considerando que tais valores foram recebidos pela Consulente, na condição de sucessora, como valores “isentos e não tributáveis decorrentes de herança”, pergunta-se: terá ela que recolher o Imposto sobre a Renda na forma como dispõe o Inciso II, do Art. 131, do CTN?

Fundamentos

5. O inciso II do art. 131 do Código Tributário Nacional (CTN), invocado pela interessada como dispositivo legal em que estaria embasada a consulta, versa sobre responsabilidade tributária. Trata-se de hipótese inserida na Seção II do Capítulo V do CTN, acerca da assim chamada “Responsabilidade dos Sucessores”.

6. Abre a Seção II do Capítulo V do CTN uma norma delimitadora do alcance de todas as hipóteses de “Responsabilidade dos Sucessores”, cuja compreensão é imprescindível para o deslinde da questão posta na consulta em exame. Essa norma está contida no art. 129, cuja transcrição faz-se necessária (grifou-se):

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

7. Dessarte, só se pode cogitar a ocorrência de alguma hipótese de “Responsabilidade dos Sucessores” caso se esteja diante de **obrigação tributária surgida até a data do evento sucessório** (alienação de bens, morte, partilha ou adjudicação, fusão ou incorporação de pessoas jurídicas etc.). E, nos termos do § 1º do art. 113 do CTN, a obrigação tributária principal surge, inexoravelmente, com a ocorrência do respectivo fato gerador. Significa dizer, na sucessão *causa mortis*, o fato gerador tem que ter ocorrido antes do falecimento do contribuinte para que se possa falar em responsabilidade tributária de seus sucessores.

8. A mera constatação da ocorrência de um fato gerador, embora enseje a irrefutável asserção de que nasceu uma obrigação tributária, não dá azo, por si só, à identificação da pessoa obrigada a adimpli-la. Faz-se de mister, com esse desiderato, trazer a lume o art. 121 do CTN:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

9. O art. 43 do CTN estabelece, no âmbito das normas gerais de direito tributário, que o fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é a aquisição da

disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ou de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda. Em seguida, o art. 45 arremata: “Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43...”.

10. Cumpre, dessarte, perquirir se, antes do seu falecimento, o cônjuge da consulente já adquirira a disponibilidade jurídica ou econômica dos valores correspondentes aos precatórios objeto do questionamento ora em análise, ou se essa disponibilidade somente veio a ser adquirida em momento posterior. Na primeira hipótese, o cônjuge da consulente seria o contribuinte do imposto e, depois de sua morte, seria necessário identificar o responsável tributário por sucessão, a quem caberia, salvo eventual exoneração legal expressa, o pagamento respectivo. Diferentemente, se a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica dos valores só ocorreu depois do falecimento, certo é que o *de cujus* não tem como revestir a condição de contribuinte do imposto, pois, a toda evidência, ele não pode ter “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”. Também não se pode cogitar que, embora surgida a obrigação tributária, não seja possível identificar um contribuinte – será ele, sempre, a pessoa que tiver relação direta com a situação que caracteriza a consumação do fato gerador.

11. Na situação ora em escrutínio, constata-se que foi a própria consulente – somente ela, e ninguém antes dela – quem adquiriu, diretamente, a disponibilidade dos valores relativos aos precatórios. Logo, a consulente enquadra-se na definição legal de contribuinte (e não de responsável tributária) do imposto de renda correspondente.

12. A fim de roborar o sobredito, impende transcrever estes dispositivos do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - RIR/1999):

Art. 2º As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão (Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 43, e Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 4º).

§ 2º O imposto será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85 (Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 2º).

Art. 37. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (Lei nº 5.172, de 1966, art. 43, incisos I e II, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º).

Parágrafo único. Os que declararem rendimentos havidos de quaisquer bens em condomínio deverão mencionar esta circunstância (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 66).

Art. 38. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º).

Parágrafo único. Os rendimentos serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal o da entrega de recursos pela fonte pagadora, mesmo mediante depósito em instituição financeira em favor do beneficiário.
(Negritos acrescentados.)

13. Definido que, em relação aos valores consignados nos precatórios recebidos pela consulente, ostenta ela a condição de contribuinte, e não de responsável tributária, resulta inaplicável à hipótese o inciso II do art. 131 do CTN, que fora invocado na petição de consulta. Resta, entretanto, examinar se a regra exonerativa vazada no inciso XV do art. 39 do RIR/1999, abaixo reproduzido, tem aplicação à situação vertente (na petição de consulta, esse dispositivo não é expressamente citado, mas, como a interessada afirma que os valores referentes aos precatórios “enquadram-se na categoria de rendimentos isentos e não tributáveis”, “em razão de que tais valores ingressaram em seu patrimônio por meio de herança”, infere-se que o referido enquadramento decorreria da incidência do inciso XV do art. 39 do RIR/1999):

Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

.....
XV – o valor dos bens adquiridos por doação ou herança, observado o disposto no art. 119 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, inciso XVI, e Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 23 e parágrafos);
.....

14. O Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002) trata de aquisição de bens por herança em seu Livro V, intitulado, não por acaso, “Do Direito das Sucessões” (sublinhou-se). Para se falar em “sucessão”, é imprescindível a existência de um “sucedido” (aquele que era proprietário do bem) e de um “sucessor” (aquele que recebeu, do sucedido, o bem). Veja-se a redação do artigo de abertura do Livro V do Código Civil (grifou-se):

*Art. 1.784. Aberta a sucessão, a herança **transmite-se**, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários.*

15. Não é por outro motivo que o CTN cuida da responsabilidade decorrente da sucessão *causa mortis* em seu art. 131, que, conforme exposto alhures, está inserido na Seção II do seu Capítulo V, intitulada “Responsabilidade dos Sucessores”.

16. Anote-se, em reforço, que o antes reproduzido inciso XV do art. 39 do RIR/1999 explicita, como uma de suas bases legais, o “art. 23 e parágrafos” da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, artigo este que dispõe acerca da “transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima” (sublinhou-se).

17. Não é demasiado lembrar, ainda, que normas concessivas de isenção tributária não comportam interpretação ampliativa de seu escopo (CTN, art. 111).

18. Em síntese, só se pode falar em “bens adquiridos por (...) herança”, para o fim de enquadramento na regra de isenção consolidada no inciso XV do art. 39 do RIR/1999, quando há transmissão, sucessão, transferência de propriedade, o que evidentemente não ocorre se o bem jamais integrou o patrimônio do *de cuius*, tal como se verifica no caso ora em apreciação. Portanto, em relação aos valores dos precatórios recebidos pela consulente reveste ela a condição de **contribuinte** (e não de responsável tributária) do imposto de renda correspondente; como **não incide** na hipótese a regra de **isenção** vazada no inciso XV do art. 39 do RIR/1999, pois não há “aquisição por herança”, deve a consulente enquadrar aqueles

valores como “rendimentos tributáveis” e efetuar o pagamento destinado a extinguir o crédito tributário devido.

Conclusão

19. Diante do exposto, conclui-se que valores referentes a precatórios pagos ao cônjuge supérstite depois de finalizada a partilha, ou a sobrepartilha, não se enquadram como herança. Tais valores constituem rendimentos tributáveis, em relação aos quais o cônjuge sobrevivente reveste a condição de contribuinte.

À consideração superior.

[Assinado digitalmente.]

MARCELO ALEXANDRINO DE SOUZA
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

[Assinado digitalmente.]

IOLANDA MARIA BINS PERIN
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF10/Disit

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit.

[Assinado digitalmente.]

CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

[Assinado digitalmente.]

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador-Geral da Cosit