



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
 SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL
 9ª REGIÃO FISCAL

PROCESSO Nº ****	SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 201 , de 23 de junho de 2006
INTERESSADO ****	CNPJ/CPF ****
DOMICÍLIO FISCAL ****	

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ementa: O ganho de capital na alienação de bens e direitos realizada no curso do inventário, mediante cessão de direitos hereditários, será apurado em nome do(s) cedente(s), que deverá considerar 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*;

Não haverá ganho de capital a ser tributado em nome do espólio quando do trânsito em julgado do formal de partilha, uma vez que, tendo o bem sido objeto de cessão de direitos hereditários no curso do inventário, o valor de transmissão que deverá ser informado na declaração final de espólio, na declaração dos herdeiros e do ex-cônjuge, será o valor constante na última declaração de ajuste anual do *de cujus*.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 18; Lei nº 9.250 de 26 de dezembro de 1995, art. 22; Decreto nº 3.000, de 26 de Março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda-RIR/99), artigos 11, 12, 18 e 141; Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, art. 3º, § 6º e art. 18; Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, art. 20, § 1º, § 2º e § 7º, art. 21, incisos I e III.

RELATÓRIO

A consulente, retro identificada, dirige-se a esta Superintendência visando consultar acerca da correta interpretação da legislação tributária concernente à tributação do imposto de renda pessoa física incidente sobre ganho de capital.

2. Para tanto, informa que seu marido, com quem era casada em comunhão universal de bens, faleceu em 2003, tendo deixado um terreno rural, que, no curso do inventário, acabou sendo alienado a terceiros, através de Escritura Pública de Cessão de Direitos Meatórios e Hereditários lavrada em 22.02.2005, pelo valor total de R\$ 70.000,00 (setenta mil reais), sendo que a metade desse imóvel pertencia à consulente e o restante a seus dois filhos, também herdeiros.

4. A dúvida da consulente reside na forma de tributação do ganho de capital auferido na alienação desse imóvel. Apesar de ter recolhido o imposto de renda incidente sobre o ganho de capital em seu nome, na condição de cedente, questiona se seu procedimento está correto, uma vez que seu contador teria lhe informado que os ganhos auferidos na transação deveriam ter sido tributados em nome do espólio.

5. Acrescenta que efetuou os cálculos tomando como custo o equivalente a 50% (cinquenta por cento) do valor do imóvel constante na última declaração de bens do *de cujus* (o valor do custo constante na declaração é de R\$ 6.933,68, tendo a consulente considerado como custo a metade desse valor, ou seja, R\$ 3.466,84) Considerou como receita apenas 50% (cinquenta por cento) do valor da venda, ou seja, R\$ 35.000,00, pois esse era o percentual que lhe cabia no imóvel, tendo, para fins de apuração do ganho de capital, utilizado do redutor de 45% (quarenta e cinco por cento) previsto na Lei nº 7.713, de 1988, uma vez que o imóvel foi adquirido em 1980.

6. Que o restante do valor da venda do imóvel foi distribuído entre os seus dois filhos, herdeiros, cada qual, de 25% (vinte e cinco por cento) do imóvel. Que cada um dos filhos declarou ganhos isentos e não tributáveis no valor de R\$ 17.500,00, uma vez que o valor que cada um recebeu do produto da venda do imóvel é inferior a R\$ 20.000,00; consideraram a data da aquisição do imóvel como sendo a abertura da sucessão, ou seja, a data de falecimento de seu marido; declara que, em função disso, o custo de aquisição, para fins de apuração do ganho de capital, equivaleria a “zero”.

7. Ao tempo que questiona se os procedimentos adotados estão corretos, pergunta, ainda, se há que se falar em nova tributação de ganho de capital, desta feita em nome do espólio, na efetiva transferência do bem por ocasião do trânsito em julgado do formal de partilha e, em qualquer caso, qual seria o valor de transmissão a ser considerado.

FUNDAMENTOS LEGAIS

8. Quanto aos aspectos formais, a consulta atende aos requisitos da Instrução Normativa SRF nº 573, de 23 de novembro de 2005, mormente quanto aos artigos 2º e 3º, razão pela qual se passa ao exame do tema suscitado.

9. A dúvida essencial da consulente diz respeito ao modo de apuração do ganho de capital incidente sobre o ganho na alienação de imóvel recebido por herança, consubstanciado na elaboração de escritura pública de cessão de direitos hereditários. A apuração e recolhimento do imposto de renda deve ser dar em nome dos cedentes, como feito ? Ou em nome do espólio ? Qual o valor de transmissão a ser considerado ? Em se recolhendo o

imposto de renda em nome dos cedentes, haverá nova tributação em nome do espólio quando do trânsito em julgado do formal de partilha?

10. Inicialmente, enfatize-se que ao espólio são aplicadas as mesmas normas tributárias a que se sujeitam as pessoas físicas, inclusive quanto à necessidade de apresentação da declaração de rendimentos, consoante se depreende dos artigos 11 e 12 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99:

“Art. 11. Ao espólio serão aplicadas as normas a que estão sujeitas as pessoas físicas, observado o disposto nesta Seção e, no que se refere à responsabilidade tributária, nos arts. 23 a 25.

Art. 12. A declaração de rendimentos, a partir do exercício correspondente ao ano-calendário do falecimento e até a data em que for homologada a partilha ou feita a adjudicação dos bens, será apresentada em nome do espólio.”

11. Só ante à inexistência de bens a inventariar dispensa-se a entrega da declaração de imposto de renda em nome do espólio. A Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, assim trata do assunto:

Art. 18. Na inexistência de bens ou direitos sujeitos a inventário ou arrolamento, não devem ser entregues as declarações de espólio, devendo ser solicitado o cancelamento da inscrição da pessoa falecida no CPF, pelo cônjuge ou convivente ou por qualquer de seus dependentes ou parentes.

Parágrafo único. As declarações correspondentes ao ano do falecimento e do ano anterior, quando obrigatórias, devem ser apresentadas como se o contribuinte estivesse vivo e assinadas pelo cônjuge ou convivente ou por qualquer de seus dependentes ou parentes.

12. Relativamente ao imposto de renda incidente sobre eventual ganho de capital na alienação de imóveis pertencentes ao espólio, o artigo 141 do RIR/99, assim dispõe:

“Art. 141. Deverá ser tributado em nome do espólio o ganho de capital auferido na alienação de bens ou direitos realizada no curso do inventário.”

13. Essa é, portanto, a regra geral.

14. Todavia, a já citada IN nº 81, de 2001, em seu artigo 3º, § 6º, excepcionando tal preceito, reza que, nos casos de cessão de direitos hereditários, o recolhimento de imposto de renda incidente sobre o ganho de capital porventura apurado deverá ser feita pelo cedente:

“Art. 3º Consideram-se declarações de espólio aquelas relativas aos anos-calendário a partir do falecimento do contribuinte.

(...)

§ 6º O ganho de capital na alienação de bens e direitos realizada no curso do inventário deve ser tributado em nome do espólio, salvo se tratar de cessão de direitos hereditários, caso em que cabe ao cedente apurar, em seu nome, o ganho de capital.” (grifou-se)

15. Portanto, ocorrendo no curso do inventário a cessão de direitos hereditários de bem constante do acervo do espólio, a apuração e recolhimento do imposto de renda incidente

sobre eventual ganho de capital deverá ocorrer **em nome do(s) cedentes(s)**, e não em nome do espólio.

16. Entrementes, poderão residir dúvidas quanto ao valor a ser considerado como custo de aquisição do imóvel assim cedido, para fins de mensuração do ganho de capital.

17. O art. 119 do RIR/99, adiante transcrito, permite que na transferência do direito de propriedade por sucessão, os bens e direitos poderão ser avaliados de duas formas: a) ou a valor de mercado; b) ou pelo valor constante da última declaração de bens do *de cujus*:

"Art. 119. 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 23)"

18. No mesmo diapasão, a Instrução Normativa SRF nº 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, possibilita, em seu artigo 20, as mesmas duas modalidades de avaliação do custo dos imóveis pertencentes ao acervo do espólio:

*"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." (grifou-se)*

19. Todavia, no caso de cessão de direitos hereditários, a própria IN nº 84, de 2001, prevê que, diante dessa situação, o valor a ser considerado como custo do imóvel será, tão somente, aquele constante na última Declaração de Ajuste Anual do *de cujus*, proporcionalmente ao que couber ao cedente na partilha:

"Art. 20. (...)

(...)

*§ 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.**" (grifou-se)*

20. Em suma: havendo, no curso do inventário, cessão de direitos hereditários, o ganho de capital será apurado e recolhido por cada um dos cedentes, proporcionalmente ao seu quinhão no bem, devendo, para fins de cálculo, considerarem como custo de aquisição o valor constante na última declaração de imposto de renda do *de cujus*. Portanto, no caso de cessão de direitos hereditários, incabível avaliar o imóvel a valor de mercado, pois a única opção prevista na legislação para tais casos é considerar como custo do imóvel a importância informada na última declaração de renda do falecido.

21. Se porventura o *de cuius* não estivesse obrigado, em face da legislação tributária, a entregar a declaração de imposto de renda, deverá ser considerado como custo o valor da aquisição do imóvel. É o comando do § 1º do art. 20, da IN nº 84, de 2001:

“§ 1º Nos casos em que o de cuius, 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;”

22. Diante da legislação retro citada, e analisando o caso concreto, conclui-se que a consulente, de forma escorreita, apurou o ganho de capital e recolheu o imposto de renda devido em seu nome, na condição de cedente; também, acertadamente, considerou como custo do bem o valor constante na última declaração de imposto de renda de seu ex-marido.

23. Todavia, não é possível avaliar se a consulente utilizou corretamente os fatores de redução do ganho de capital previstos na Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, uma vez que não menciona se, na data da aquisição do imóvel, ocorrida em 10.03.1980, já se encontrava casada com o *de cuius* sob o regime de comunhão de bens.

24. A informação preterida tem importância justamente para definir os corretos percentuais de redução do ganho de capital previstos na Lei nº 7.713, de 1988, uma vez que, diante do caso concreto, pode-se considerar como data de aquisição:

- a) a data do casamento da consulente, quando o imóvel pertencer ao cônjuge falecido e o regime for de comunhão de bens; ou
- b) a data da efetiva aquisição do imóvel, se adquirido na constância do casamento.

25. Este é o preceito do art. 21 da IN nº 84, de 2001:

“Art. 21. Considera-se data de aquisição:

(...)

III - na meação por morte, na dissolução da sociedade conjugal ou união estável:

a) a do instrumento original, se se tratar de bens ou direitos preexistente à sociedade conjugal ou união estável, se pertencentes ao alienante;

b) a do casamento, se pertencentes ao outro cônjuge e o regime for de comunhão de bens;

c) a da aquisição, se adquiridos na constância da sociedade conjugal ou união estável;” (grifou-se)

26. Destarte, se em 10.03.1980 - data em que ocorreu a aquisição do imóvel - a consulente já era casada com o *de cuius* sob o regime de comunhão de bens, correta a aplicação do percentual de redução do ganho de capital de 45% (quarenta e cinco por cento), previsto no art. 18 da Lei nº 7.713, de 1988. Todavia, se o casamento no regime de comunhão universal de bens ocorreu entre 1981 e 1988, deverá ser aplicado o percentual de redução respectivo, previsto na mencionada lei (variando entre 40% e 5%), tomando por base o ano em que

ocorreu o casamento. Se, porém, o casamento ocorreu a partir de 1989, a consulente não terá direito à redução do ganho de capital na forma da Lei nº 7.713, de 1988.

27. De outra banda, não há que se falar em redução do ganho de capital no que se refere aos cálculos a serem efetuados pelos outros dois herdeiros, filhos do *de cuius*, uma vez que estes, por não serem meeiros do bem cedido, tem a data da aquisição do imóvel estabelecida em face da abertura da sucessão (morte do pai). Comando do art. 21, inc. I, da IN nº 84, de 2001, teor *in verbis*:

“Art. 21. Considera-se data de aquisição:

I - a da abertura da sucessão, na transferência causa mortis, inclusive na hipótese de cessão de direitos hereditários;” (grifou-se)

28. Portanto, tendo o falecimento ocorrido em 28.02.2003, considera-se esta como sendo a data de aquisição do bem, lembrando que os fatores de redução do ganho de capital previstos na Lei nº 7.713, de 1988, beneficia apenas os bens adquiridos até 1988. (Lei nº 7.713, de 1988: *“Art. 18 (...) Parágrafo único. Não haverá redução, relativamente aos imóveis cuja aquisição venha ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1989”*)

29. No cálculo do ganho de capital, efetuado pelo filhos, também deverá ser considerado como custo do imóvel o valor constante na última declaração do *de cuius*, proporcionalmente ao quinhão de cada um na partilha, em face da mesma regra do § 7º do art. 20 da IN nº 84, de 2001 (*“§ 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 cuius”*)

30. Tendo cada um dos filhos direito a 25% (vinte e cinco por cento) do imóvel, será considerado como receita auferida, por cada herdeiro, a importância de R\$ 17.500,00. Como esse valor situa-se em montante inferior ao limite de isenção de R\$ 20.000,00, vigente à época dos fatos, não há que se falar em tributação pelo imposto de renda (Art 22, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, com sua redação original: *“Fica isento do imposto de renda o ganho de capital auferido na alienação de bens e direitos de pequeno valor, cujo preço unitário de alienação, no mês em que esta se realizar, seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00”*. Atualmente esse limite de isenção é de R\$ 35.000,00, consoante redação dada pelo art. 38 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005). Como o custo de aquisição do imóvel, constante na última declaração de imposto de renda do *de cuius*, é de R\$ 6.933,68, cada filho deverá tomar como custo de aquisição 25% deste valor, ou seja, R\$ 1.733,42. Os rendimentos isentos e não tributáveis serão, portanto, de R\$ 15.766,58 (R\$ 17.500,00 - R\$ 1.733,42).

31. Nesse ponto, merece reparo o cálculo efetuado, pois consideraram, indevidamente, o custo de aquisição como sendo “zero”, o que determinou o auferimento de rendimentos isentos maiores que o devido (informou-se, para cada filho, R\$ 17.500,00 de rendimentos isentos e não tributáveis, quando o correto é R\$ 15.766,58, como visto). Se for o caso, deverão retificar as declarações de imposto de renda eventualmente entregues.

32. Relativamente à possibilidade aventada pela consulente de nova tributação, desta feita em nome do espólio, quando do trânsito em julgado do formal de partilha, merece realce o disposto do § 2º, do art. 20 da IN nº 84, de 2001:

“§ 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.”

33. No caso concreto, o único critério permitido de avaliação do bem alienado, mediante cessão de direitos hereditários, é considerar como custo o valor constante na última declaração de ajuste anual do *de cujus*, sendo vedada a avaliação a valor de mercado, como já expandido. Portanto, *in casu*, pela regra do § 2º do art. 20, da IN nº 84, de 2001, é esse o valor que deverá ser informado na declaração final do espólio e na declaração de imposto de renda dos herdeiros e do ex-cônjuge.

34. Posto isso, não haverá ganho de capital a ser tributado em nome do espólio quando do trânsito em julgado do formal de partilha, uma vez que o custo de aquisição do bem anteriormente cedido será igual ao valor de transferência (Valor constante na declaração de ajuste anual do *de cujus*: **R\$ 6.933,68**; Valor total da transmissão: **R\$ 6.933,68**; Ganho de Capital = zero).

CONCLUSÃO

35. À vista do exposto, respondo à consulente que:

- a) o ganho de capital na alienação de bens e direitos realizada no curso do inventário, mediante cessão de direitos hereditários, será apurado em nome do(s) cedente(s), que deverá considerar 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*;
- b) não haverá ganho de capital a ser tributado em nome do espólio quando do trânsito em julgado do formal de partilha, uma vez que, tendo o bem sido objeto de cessão de direitos hereditários no curso do inventário, o valor de transmissão que deverá ser informado na declaração final do espólio, dos herdeiros e na declaração do ex-cônjuge será o valor constante na última declaração de ajuste anual do *de cujus*.

36. Desta forma, soluciono a consulta apresentada por *****, com fulcro na Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 18; Lei nº 9.250 de 26 de dezembro de 1995, art. 22; Decreto nº 3.000, de 26 de Março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda-RIR/99), artigos 11, 12, 18 e 141; Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, art. 3º, § 6º e art. 18; Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, art. 20, § 1º, § 2º e § 7º, art. 21, incisos I e III.

ORDEM DE INTIMAÇÃO

37. Encaminhe-se à ****, para ciência da interessada.

Marco Antônio Ferreira Possetti
Chefe da Divisão de Tributação
SRRF 9ª RF - Matr. 1936

*Competência delegada pela
Portaria SRRF nº 59, de 3/3/1997
(DOU de 11/3/1997)*

Parecerista: Rudinei Junkes