



Solução de Consulta nº 66 - Cosit

Data 23 de junho de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

ADIANTAMENTO DE LEGÍTIMA. GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO DA MAIS-VALIA. CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DOS BENS E DIREITOS. VALOR DE MERCADO. VALOR CONSTANTE NA DECLARAÇÃO DE BENS DO DOADOR. VALOR ATRIBUÍDO NA AVALIAÇÃO PARA EFEITO DE PAGAMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL DE TRANSMISSÃO.

Na transferência de direito de propriedade por doação em adiantamento de legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou considerados pelo valor constante na declaração de bens do doador.

O valor relativo à opção por qualquer dos referidos critérios de avaliação independe do valor atribuído em avaliação adotada para efeito do pagamento do imposto estadual de transmissão.

Se a transferência for efetuada por valor superior ao constante na declaração de bens do doador, a diferença a maior constitui ganho de capital sujeito a tributação definitiva.

No entanto, o percentual fixo de redução, previsto legalmente, pode ser aplicado sobre o ganho de capital apurado. No caso de imóveis adquiridos até o ano de 1969, adota-se o percentual fixo de redução de 100% (cem por cento) sobre o ganho de capital determinado.

Dispositivos Legais: Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, arts. 35, inciso VI, alíneas "d" e "e", 130, 132, 140, 148, 149, 150 e 153, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018; Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, arts. 3º, inciso II, 20, 26 e 30, inciso IV; Instrução Normativa SRF nº 599, de 28 de dezembro de 2005; Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, arts. 10, inciso IV, e 21, inciso V.

Relatório

A pessoa física em epígrafe, por intermédio de causídica habilitada **ut** instrumento procuratório atravessado por cópia à fl. 5, interpõe consulta sobre a aplicação do art. 23 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, no tocante à incidência ou não do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física relativamente ao ganho de capital em doação em adiantamento de legítima, concernente a imóveis herdados em 27 de fevereiro de 1958 e 8 de março de 1960.

2. Articula que em 1957 e 1958 houve doações com reserva de usufruto de duas frações de campo e matos com área de [...] e [...] hectares, respectivamente, de XXX e YYY (doadores-avós) para a consulente e seu irmão ZZZ, adquirentes, sendo metade de cada área para cada um.

3. Alega que, inicialmente, referidas áreas obtiveram as transcrições nºs [...] pelo Ofício de Registro de Imóveis da Comarca de [...], oriundas das escrituras públicas, e, posteriormente, foram matriculadas sob os nºs [...].

4. Refere que, em conformidade com a matrícula nº [...], em 1985, houve averbação relativa ao cancelamento do usufruto da metade da área pertencente à consultante, e ocorreu, com a divisão, o registro da referida matrícula no Registro Geral.

5. Lembra que, por sua vez, a matrícula nº [...] também sofreu a mesma alteração, em razão da divisão e do cancelamento do usufruto, originando-se novas matrículas sob os nºs [...], totalizando uma área de [...] hectares, pertencente à consultante.

6. Afirma pretender realizar doações ao filho e à neta, em adiantamento de legítima, referente aos imóveis adquiridos em 1958 e 1960, pelo valor de mercado ou pelo valor avaliado pela Secretaria Estadual da Fazenda para fins de pagamento do Imposto sobre Transmissão **Causa Mortis** e Doação de quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD ¹).

7. Colaciona a ementa da Solução de Consulta nº 16, de 16 de janeiro de 2013, vazada com esta dicção ²:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF
HERANÇA. GANHO DE CAPITAL.

Na transferência do direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança ou legado, se os bens ou direitos forem transferidos por valor superior ao anteriormente declarado, a diferença positiva entre o valor de transmissão e o valor constante na última declaração de bens e direitos do **de cujus** caracteriza ganho de capital, tributado à alíquota de 15%. No caso de imóveis adquiridos até o ano de 1969, aplica-se o percentual fixo de redução de 100% sobre o ganho de capital apurado.

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), art. 119, § 1º e art. 139, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 18.

¹ ITCMD é sigla que utiliza todas as iniciais da nomenclatura adotada pelo art. 155, I, da Constituição Federal para esse tributo. No entanto, em alguns estados da federação, a sigla pode omitir um ou mais termos, de acordo com a legislação local (ITD, ITC, ICD, ITCD e ITDC).

² Ato proferido pela Divisão de Tributação da Superintendência da Receita Federal do Brasil da 8ª Região Fiscal, de acordo com o Sistema Normas, desta Secretaria Especial.

8. De seguida, tendo em vista que os imóveis em apreço foram adquiridos nos anos de 1958 e 1960 e que pretende realizar doação ao filho e à neta, em adiantamento de legítima, pelo valor de mercado ou de avaliação pela Secretaria Estadual da Fazenda, interroga se incidirá ou não o imposto sobre renda sobre o ganho de capital, de acordo com a legislação vigente.
9. Instrui os autos com cópias de documentos concernentes aos imóveis em questão (fls. 9 **usque** 26).
10. Por fim, presta as declarações exigidas pelo art. 3º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.
11. É o relatório, em apertada síntese.

Fundamentos

12. Ao princípio, cabe sublinhar que o feito em comento preenche os requisitos legais de admissibilidade, razão por que esta autoridade deve dele conhecer. Nada obstante, pontue-se que a consulta não sobresta os prazos de recolhimento de tributo retido na fonte e de entrega de declaração de rendimentos ou de cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco sua solução convalida informações apresentadas em autos de processo, sem prejuízo do poder-dever da Administração Tributária de, por meio de procedimento fiscal, verificar o efetivo enquadramento do caso concreto na hipótese abrangida pela correspondente resposta, forte no art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 9º, 11 e 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013. Outrossim, adverte-se que "o instituto da consulta tributária não está no campo da aplicação do direito, mas da interpretação", como lecionava o saudoso Antônio da Silva Cabral no seu *Processo Administrativo Fiscal* (São Paulo, Saraiva, 1993, p. 487).
13. Neste diapasão, com efeito, o Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, que aprova o Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, estabelece, **verbis**:

Art. 35. São isentos ou não tributáveis:

[...]

VI - os seguintes rendimentos obtidos na alienação de bens e direitos:

[...]

d) o valor correspondente ao percentual anual fixo de redução do ganho de capital na alienação de bem imóvel adquirido até 31 de dezembro de 1988, a que se refere o art. 149 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 18);

e) o valor da redução do ganho de capital na alienação, a qualquer título, de bens imóveis realizada por pessoa física residente no País, resultante da aplicação dos fatores de redução FR1 e FR2, a que se refere o art. 150 (Lei nº 11.196, de 2005, art. 40);

[...]

Art. 130. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nas hipóteses de herança, legado ou **doação em adiantamento da legítima**, os **bens e os direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor**

apresentado na declaração de bens do de cujus ou do doador (Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, caput).

§ 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre o referido valor e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do de cujus ou do doador ficará sujeita à apuração do ganho de capital e à incidência de imposto sobre a renda, observado o disposto no art. 148 ao art. 153 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, § 1º).

[...]

Art. 132. Na determinação do ganho de capital, serão excluídas (Lei nº 7.713, de 1988, art. 22, caput, inciso III):

I - as transferências **causa mortis** e as doações em adiantamento da legítima, observado o disposto no art. 130; e

[...]

Art. 140. Na ausência do valor pago, ressalvado o disposto no art. 131, o custo de aquisição dos bens ou dos direitos será, conforme o caso (Lei nº 7.713, de 1988, art. 16, caput e § 4º):

I - o valor atribuído para efeito de pagamento do imposto de transmissão;

[...]

Art. 148. O ganho de capital será determinado pela diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição, apurados nos termos estabelecidos no art. 134 ao art. 147 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 2º).

[...]

Art. 149. Na alienação de imóvel adquirido até 31 de dezembro de 1988, poderá ser aplicado percentual fixo de redução sobre o ganho de capital apurado, segundo o ano de aquisição ou de incorporação do bem, de acordo com a seguinte tabela (Lei nº 7.713, de 1988, art. 18, caput):

ANO DE AQUISIÇÃO OU INCORPORAÇÃO	PERCENTUAL DE REDUÇÃO	ANO DE AQUISIÇÃO OU INCORPORAÇÃO	PERCENTUAL DE REDUÇÃO
<u>Até 1969</u>	<u>100%</u>	1979	50%
1970	95%	1980	45%
1971	90%	1981	40%
1972	85%	1982	35%
1973	80%	1983	30%
1974	75%	1984	25%
1975	70%	1985	20%
1976	65%	1986	15%
1977	60%	1987	10%
1978	55%	1988	5%

[...]

§4º Na hipótese de imóveis havidos por herança ou legado, cuja abertura da sucessão tenha ocorrido até 31 de dezembro de 1988, a redução percentual se reporta ao ano da abertura da sucessão, mesmo que a avaliação e a partilha ocorram em anos posteriores.

[...]

Art. 150. Para a apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda incidente sobre o ganho de capital por ocasião da alienação, a qualquer título, ocorridas a partir de 14 de outubro de 2005, de bens imóveis realizada por pessoa física residente no País, serão aplicados os fatores de redução FR1 e FR2 do ganho de capital apurado (Lei nº 11.196, de 2005, art. 40). [vide Instrução Normativa SRF nº 599, de 28 de dezembro de 2005]

[...]

Do cálculo do imposto sobre a renda e do prazo de recolhimento

Art. 153. O ganho de capital apurado na forma estabelecida nos art. 130 e art. 148 , observado o disposto nos art. 149 e art. 150 , fica sujeito ao pagamento do imposto sobre a renda, com as seguintes alíquotas (Lei nº 8.981, de 1995, art. 21 ; e Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, § 1º):

I - até o ano-calendário de 2016: quinze por cento; e

II - a partir do ano-calendário de 2017:

a) quinze por cento sobre a parcela dos ganhos que não ultrapassar R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais);

b) dezessete inteiros e cinco décimos por cento sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) e não ultrapassar R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais);

c) vinte por cento sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) e não ultrapassar R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais); e

d) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento sobre a parcela dos ganhos que ultrapassar R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais).

§ 1º O imposto sobre a renda apurado na forma estabelecida neste Capítulo deverá ser pago (Lei nº 8.981, de 1995, art. 21, § 1º ; Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, § 2º ; Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 26 ; e Lei nº 11.196, de 2005, art. 70, **caput**, inciso I, alínea “a”, item 1) :

I - até o último dia útil do mês subsequente àquele em que os ganhos forem percebidos;

II - na hipótese a que se refere o art. 130:

[...]

b) pelo doador, até o último dia útil do mês-calendário subsequente ao da doação, na hipótese de doação em adiantamento da legítima; (negritou-se)

14. Por seu turno, a Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, assim disciplina a matéria:

Art. 3º Estão sujeitas à apuração de ganho de capital as operações que importem:

[...]

II - transferência a herdeiros e legatários na sucessão **causa mortis**, a donatários na doação, inclusive em **adiantamento da legítima**, ou atribuição a ex-cônjuge ou ex-convivente, na dissolução da sociedade conjugal ou união estável, de direito de propriedade de **bens e direitos adquiridos por valor superior àquele pelo qual constavam na Declaração de Ajuste Anual do de cujus**, do doador, do ex-cônjuge ou ex-convivente que os tenha transferido.

[...]

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:

[...]

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

[...]

§ 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:

[...]

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.

[...]

Art. 26. Na alienação de imóvel adquirido até 31 de dezembro de 1988, pode ser aplicado um percentual fixo de redução sobre o ganho de capital, determinado em função do ano de aquisição ou incorporação do imóvel, de acordo com a seguinte tabela:

[...]

§ 5º No caso de bens imóveis havidos por herança ou legado, cuja abertura da sucessão (falecimento) tenha ocorrido até 31 de dezembro de 1988, o percentual de redução é determinado tomando-se por base o ano da abertura da sucessão, mesmo que a partilha tenha ocorrido em ano posterior.

[...]

Art. 30. O imposto devido sobre os ganhos de capital de que trata esta Instrução Normativa deve ser pago pelo:

[...]

IV - doador, no caso de doação, inclusive em adiantamento da legítima;
(grifou-se)

15. Estatui a Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014:

Art. 10. São isentos ou não se sujeitam ao imposto sobre a renda, os seguintes rendimentos obtidos na alienação de bens e direitos:

[...]

IV - valor correspondente ao percentual anual fixo de redução do ganho de capital na alienação de bem imóvel adquirido até 31 de dezembro de 1988;

[...]

Art. 21. **Estão sujeitos à tributação definitiva:**

[...]

V - ganhos de capital apurados na transferência de propriedade de bens e direitos, por sucessão, a herdeiros, legatários ou donatários como **adiantamento da legítima**, bem como a cada ex-cônjuge ou ex-companheiro, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou da união estável, quando o sucessor optar pela inclusão dos referidos bens e direitos, na sua declaração de rendimentos, **por valor superior àquele pelo qual constavam da declaração do de cujus, do doador** ou do ex-cônjuge ou ex-companheiro declarante, antes da dissolução da sociedade conjugal ou da união estável;
(destacou-se)

Conclusão

16. Diante do exposto, conclui-se que, na transferência de direito de propriedade por doação em adiantamento de legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou considerados pelo valor constante na declaração de bens do doador. O valor relativo à opção por qualquer dos referidos critérios de avaliação independe do valor atribuído em avaliação adotada para efeito do pagamento do imposto estadual de transmissão. Se a transferência for efetuada por valor superior ao constante na declaração de bens do doador, a mais-valia constitui ganho de capital sujeito a tributação definitiva, com as alíquotas mencionadas no art. 153 do Decreto nº 9.580, de 2018. No entanto, o percentual fixo de redução pode ser aplicado sobre o ganho de capital apurado, nas hipóteses a que se refere o art. 149 do aludido decreto. Como visto, no caso de imóveis adquiridos até o ano de 1969, adota-se o percentual fixo de redução de 100% (cem por cento) sobre o ganho de capital determinado.

Encaminhe-se para procedimento próprio.

(assinatura digital)

ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Remeta-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

(assinatura digital)

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit04

De acordo. Ao Senhor Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

(assinatura digital)

FÁBIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a solução acima. Publique-se e intime-se.

(assinatura digital)

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit