



Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 99.006 - Cosit

Data 14 de setembro de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO A PRAZO DE BENS E DIREITOS. SUCESSÃO HEREDITÁRIA. PARCELA PAGA APÓS PARTILHA OU ADJUDICAÇÃO. SUCESSOR. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. REPRESENTANTE. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RECOLHIMENTO EM NOME DO **DE CUJUS**.

Cabe ao sucessor, na qualidade de sujeito passivo responsável tributário, o pagamento do imposto sobre a renda da pessoa física incidente sobre o ganho de capital referente à parcela recebida, após a realização da partilha, em alienação a prazo efetuada pelo **de cujus**, em nome do qual deverá ser pago.

O imposto devido relativo a cada parcela recebida deve ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

VINCULAÇÃO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 135, DE 1º DE DEZEMBRO DE 2020.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), arts. 43, 113, 114, 121, 128, 129 e 131; Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), arts. 1º, 2º, 21, 128 e 151, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

CONSULTA TRIBUTÁRIA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta apresentada sem a identificação da questão interpretativa que tenha obstado a aplicação, pelo consulente, de normas da legislação tributária; ou sem a identificação do específico dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida.

Dispositivos Legais: Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, arts. 88 e 94; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, arts. 1º, 3º e 18, incisos I, II, XI e XIV; Parecer Normativo CST nº 342, de 7 de outubro de 1970.

Relatório

O consultante, acima identificado, formula consulta, em 31 de maio de 2019, com fulcro na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, conforme petição anexa às fls. 02 a 05, versando sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira relativa a tributo administrado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

2. Informa que alienou a prazo, participação societária, em 4 (quatro) parcelas a receber nos meses de fevereiro/2018, abril/2018, maio/2019 e abril/2020, diferindo o pagamento do imposto sobre a renda sobre ganho de capital para o momento do recebimento de cada parcela, conforme dispõe o art. 151 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018.

3. Assevera que seu pai também alienou participação societária nas mesmas condições de prazo de pagamento. Em setembro de 2018, seu pai faleceu e a Escritura de Inventário e Partilha de seu Espólio foi registrada em 30 de outubro de 2018.

4. Aduz que o imposto sobre a renda devido pelas parcelas recebidas por seu pai, em 2018, foi recolhido e informado na Declaração Final de Espólio, na qual consta, também, valores de imposto diferido dos ganhos de capital, referentes às parcelas vincendas.

5. Declara que herdou do citado inventário o montante de R\$ 1.278.000,00, relacionado à venda a prazo da referida participação societária, e que no momento em que esses valores forem recebidos deverá ser pago imposto sobre a renda (IR) proporcional sobre eles, no montante de R\$ 150.638,86, fazendo constar essas informações em sua Declaração de Ajuste Anual (DAA), de 2019.

6. Explica que, com fundamento no inciso II do art. 21 do RIR/2018, que dispõe sobre a responsabilidade tributária em caso de sucessão, o IR será pago quando do recebimento das parcelas pelo contribuinte como quinhão hereditário (crédito herdado), e deverá ser apurado e recolhido em nome do falecido. Expõe entender que não deverá apurar esse Imposto devido em seu próprio nome, pois não haverá uma operação em que ele aufera efetivamente um Ganho de Capital, apenas o recebimento de um crédito herdado.

7. Questiona nos exatos termos:

1) Está correta a interpretação do contribuinte (...) em efetuar, em nome de seu falecido pai (...), a apuração do citado Imposto de Renda sobre Ganhos de Capital (diferido) - através do Programa Ganhos de Capital (2019 e 2020) - quando do recebimento efetivo de seus Créditos auferidos através de Quinhões Hereditários?

2) Qual o procedimento a ser efetuado após a apuração (e recolhimento) desses Impostos diferidos no Programa Ganhos de Capital em relação ao Programa de Declaração de Imposto de Renda?

3) Essas informações deverão ser exportadas nos próximos exercícios para eventual complemento da Declaração Final de Espólio do Sr. (...)?

8. Ao final presta as declarações constantes do artigo 3º, § 2º, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c”, da IN RFB nº 1.396, de 2013.

Fundamentos

9. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções.

10. A consulta, corretamente formulada, constitui instrumento à disposição do sujeito passivo, configurando orientação oficial e produzindo efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

11. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo consulente, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta.

12. Feitas essas considerações, passa-se à análise das indagações apresentadas pelo consulente.

13. A consulta ora formulada preenche os requisitos de admissibilidade previstos na legislação de regência em relação à pergunta nº 1, na qual o consulente indaga, em síntese, em nome de quem deve ser recolhido o Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF) incidente sobre o ganho de capital diferido, quando do recebimento de seu quinhão hereditário.

14. A matéria da presente consulta foi objeto de análise e solução por meio da Solução de Consulta Cosit nº 135, de 1º de dezembro de 2020, cujos fundamentos e conclusão vinculam esta solução e seguem abaixo transcritos.

FUNDAMENTOS

(...)

14. A legislação tributária estabelece regras específicas para a apuração do ganho de capital e incidência do IRPF nas alienações de bens ou direitos, com recebimento parcelado, destaque-se o RIR/2018.

Art. 128. **Fica sujeita ao pagamento do imposto sobre a renda** de que trata este Título **a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza** (Lei nº 7.713, de 1988, art. 2º e art. 3º, § 2º; e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21).

[...]

§ 2º **Os ganhos serão apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado**, não integrarão a base de cálculo do imposto sobre a renda na declaração de ajuste anual e o valor do imposto sobre a renda pago não poderá ser deduzido do imposto sobre a renda devido na declaração (Lei nº 8.981, de 1995, art. 21, § 2º).

[...]

§ 4º **Na apuração do ganho de capital, serão consideradas as operações que importem a alienação, a qualquer título, de bens ou direitos** ou a cessão ou a promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 3º):

[...]

Art. 151. **Nas alienações a prazo, o ganho de capital deverá ser apurado como venda à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês**, considerada a atualização monetária, se houver (Lei nº 7.713, de 1988, art. 21).

§ 1º Para fins do disposto no **caput**, deverá ser calculada a relação percentual do ganho de capital sobre o valor de alienação, que será aplicada sobre cada parcela recebida. (grifos não constam no original)

15. Nota-se que nas alienações parceladas a apuração do ganho de capital ocorre no momento da realização do negócio, como venda à vista. Contudo, para a tributação do IRPF será considerada a data de pagamento, de acordo com o percentual de ganho relativo a cada parcela. Apura-se o ganho de capital e o percentual referente a cada parcela na data da alienação, no entanto, a tributação do IRPF devido pelo sujeito passivo ocorre nas datas de recebimento de tais parcelas.

RIR/2018

Art. 1º **As pessoas físicas que perceberem** renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e **ganhos de capital, são contribuintes do imposto sobre a renda**, sem distinção de 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 - Código Tributário Nacional, art. 43 e

art. 45; Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 2º; Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 4º; e Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 3º, parágrafo único)

[...]

Art. 2º **O imposto sobre a renda será devido à medida que os rendimentos e os ganhos de capital forem percebidos**, observado o disposto no art. 78 (Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 2º). (grifos não constam no original)

16. O legislador, ao adotar o regime de caixa, elegeu no caso do IRPF como aspecto temporal do fato gerador o momento do efetivo recebimento da parcela. A ocorrência do fato imponible faz nascer a obrigação tributária. A alienação de bens, por si só, não faz nascer a obrigação de pagar tributo. A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), assim dispõe.

Art. 43. **O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:**

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

[...]

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º **A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador**, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

[...]

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

[...]

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. (grifos não constam no original)

17. Assim, embora a legislação tenha definido como data de fixação do valor do ganho de capital o momento em que se realiza a operação de alienação do bem, o fato econômico objeto da incidência do tributo sobre o ganho de capital (regime de caixa) ocorre quando do efetivo pagamento do valor referente à venda, visto que, conforme se depreende do art. 151 do RIR/2018, a tributação incide na proporção das parcelas recebidas.

18. Com referência à responsabilidade dos sucessores, transcrevemos trechos da legislação.

CTN

Responsabilidade Tributária

SEÇÃO I

Disposição Geral

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, **a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário** a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

SEÇÃO II

Responsabilidade dos Sucessores

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.**

[...]

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; (Redação dada pelo Decreto Lei nº 28, de 1966)

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;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

RIR/2018:

Art. 21. São pessoalmente responsáveis (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 50; e Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 131, **caput**, incisos II e III):

I - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelo imposto sobre a renda devido pelo espólio até a data da partilha ou da adjudicação, limitada essa responsabilidade ao montante do quinhão, do legado, da herança ou da meação; e

II - o espólio, pelo imposto sobre a renda devido pelo **de cujus** até a data da abertura da sucessão.

§ 1º Quando for apurado, pela abertura da sucessão, que o **de cujus** não apresentou declaração de exercícios anteriores, ou o fez com omissão de rendimentos, será cobrado do espólio o imposto sobre a renda correspondente, acrescido de juros moratórios e da multa de mora prevista na alínea “b” do inciso I do **caput** do art. 1.003 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 49; e Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 161).

§ 2º Apurada a falta de pagamento de imposto sobre a renda devido pelo **de cujus** até a data da abertura da sucessão, este será exigido do espólio acrescido de juros moratórios e da multa prevista no art. 994.

§ 3º Os créditos tributários notificados ao **de cujus** antes da abertura da sucessão, ainda que neles incluídos encargos e penalidades, serão exigidos do espólio ou dos sucessores, observado o disposto no inciso I do **caput**.

19. Infere-se que a legislação tributária imputa aos sucessores do **de cujus** a responsabilidade pelos créditos tributários, limitada ao montante do quinhão, do legado, ou da herança, cujos fatos geradores ocorreram até a data da abertura da sucessão.

20. A Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, ao tratar do pagamento das dívidas do falecido, dispõe no **caput** do art. 1.997 que a herança responde pelo pagamento das dívidas do falecido; mas, feita a partilha, só respondem os herdeiros, cada qual em proporção da parte que na herança lhe coube.

21. Em se tratando de alienação a prazo de participação societária efetuada pelo **de cujus**, o sujeito passivo do IRPF incidente sobre o ganho de capital é o sucessor, detentor da disponibilidade econômica sobre a qual incide o imposto (art. 43 do CTN), na qualidade de responsável tributário pelo pagamento do imposto já calculado e diferido pelo **de cujus**.

(...)

CONCLUSÃO

26. Pelos fundamentos expostos, soluciono a presente consulta, informando ao consulente que a responsabilidade pelo pagamento do imposto sobre a renda da pessoa física incidente sobre o ganho de capital, referente à alienação a prazo da participação societária do **de cujus** é do sucessor, na qualidade de sujeito passivo responsável tributário pelo pagamento do imposto já calculado e diferido pelo **de**

cujus, em nome do qual deverá ser pago o imposto até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento de cada parcela.

15. A íntegra da Solução de Consulta Cosit nº 135, de 2020, pode ser obtida no site da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, no endereço <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>>.

16. Com relação às perguntas nºs 2 e 3, no que concerne ao procedimento a ser efetuado após a apuração e recolhimento dos impostos, devem ser declaradas ineficazes por não se referirem a interpretação da legislação tributária. Tal entendimento se fundamenta na IN RFB nº 1.396, de 2013, e nos arts. 88 e 94 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, que estabelecem os requisitos, diante dos quais pode-se determinar se a consulta formulada produzirá os efeitos pretendidos.

IN RFB nº 1.396, de 2013

Art. 1º Esta Instrução Normativa trata dos processos administrativos de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e sobre classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio.

[...]

Art. 3º

§ 2º A consulta deverá atender aos seguintes requisitos:

[...]

III - circunscrever-se a fato determinado, conter descrição detalhada de seu objeto e indicação das informações necessárias à elucidação da matéria; e

IV - indicação dos dispositivos da legislação tributária e aduaneira que ensejaram a apresentação da consulta, bem como dos fatos a que será aplicada a interpretação solicitada.

[...]

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

I - com inobservância do disposto nos arts. 2º a 6º;

II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;

[...]

XI - quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexistência ou omissão for escusável, a critério da autoridade competente;

[...]

XIV - quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

[...]

Decreto nº 7.574, de 2011

Art. 88. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira aplicável a fato determinado e sobre a classificação fiscal de mercadorias e a classificação de serviços, intangíveis e de outras operações que produzam variações no patrimônio, com base na Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio. (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 46; Lei nº 9.430, de 1996, art. 50) (Redação dada pelo Decreto nº 8.853, de 2016)

[...]

Art. 94. Não produzirá qualquer efeito a consulta formulada (Decreto no 70.235, de 1972, art. 52):

I - em desacordo com o disposto nos arts. 88 e 91;

[...]

VIII - quando não descrever, completa ou exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade julgadora. (grifos não constam do original)

17. Entretanto, orientamos ao consulente que, na medida do recebimento das parcelas, já na condição de herdeiro, efetue o cálculo do imposto a pagar e gere o Darf para seu recolhimento com o auxílio do programa Ganhos de Capital, em nome do seu falecido pai. O imposto devido relativo a cada parcela recebida deve ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

18. Não cabendo, todavia, a exportação das informações geradas pelo programa Ganhos de Capital para a Declaração Final de Espólio.

19. O consulente deve informar na ficha Rendimentos Isentos e não Tributáveis das Declarações de Ajuste Anual correspondentes aos recebimentos das parcelas, na linha Transferências patrimoniais – doações e heranças, o valor recebido subtraído do imposto pago em nome de seu falecido pai.

Conclusão

20. Pelos fundamentos expostos, soluciono a presente consulta, informando ao consulente que a responsabilidade pelo pagamento do imposto sobre a renda da pessoa física incidente sobre o ganho de capital, referente à alienação a prazo da participação societária do **de cujus** é do sucessor, na qualidade de sujeito passivo responsável tributário pelo pagamento do imposto já calculado e diferido pelo **de cujus**, em nome do qual deverá ser pago o imposto até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento de cada parcela.

Assinado digitalmente

NEWTON RAIMUNDO BARBOSA DA SILVA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Divisão de Impostos sobre a Renda de Pessoa Física e a Propriedade Rural (DIRPF)

Ordem de Intimação

Aprovo a presente Solução de Consulta Vinculada. 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 interessado.

Assinado digitalmente

FABIO CEMBRANEL

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir)