



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	40 – COSIT
DATA	20 de março de 2024
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

CÔNJUGE SOBREVIVENTE. MEAÇÃO. VALOR DO BEM OU DIREITO RECEBIDO.

Os bens e direitos recebidos por meação pelo cônjuge sobrevivente devem ser inseridos em sua Declaração de Ajuste Anual (DAA) pelo mesmo valor que tais bens e direitos estavam registrados na última DAA apresentada pelo *de cujus*.

CÔNJUGE SOBREVIVENTE. HERANÇA. VALOR DO BEM OU DIREITO RECEBIDO.

Em se tratando de bens e direitos havidos por herança, a opção pelo valor constante na última Declaração de Bens e Direitos do *de cujus* ou por valor superior a este, nos termos do art. 23 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, será feita em relação a cada um dos bens e direitos transferidos.

TRANSFERÊNCIA DE BEM OU DIREITO. VALOR DO BEM OU DIREITO RECEBIDO.

A opção por qualquer dos critérios de avaliação a que se refere o art. 23 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, deve ser exercida separadamente em relação a cada bem ou direito e aplicada por todos os respectivos herdeiros deste.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 19, DE 16 DE SETEMBRO DE 2013.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 23; Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018), art. 130; Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, art. 10; Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, art. 20.

RELATÓRIO

1. A consulente acima identificada, pessoa física, apresentou consulta sobre interpretação da legislação tributária (fls. 6 e 7), regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, com o seguinte teor (destaques do original):

I - DESCRIÇÃO DETALHADA DA QUESTÃO

A consulente, meeira e herdeira, teve em 2021, bens transmitidos à mesma, por herança, de seu falecido esposo, ocorrido em 2021, vivente em comunhão parcial de bens, e através de escritura pública de inventário em 30/09/2021, onde, 6 (seis) bens foram transmitidos à meeira e aos herdeiros necessários. Todos os bens constantes da escritura pública de inventário constavam na Declaração de Ajuste Anual do de cujus, e valorados a custo de aquisição; Ocorre que o artigo 130 do Decreto 9.580/2018, embora mencione que os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou custo na declaração de ajuste anual do de cujus por ocasião da transferência aos meeiros e herdeiros, não especifica se, à opção da meeira e/ou herdeira, possa ser escolhido qual ou quais bens serão atribuídos valor de mercado, com consequente ganho de capital nesta opção, ou se serão escolhidos à valor de custo na DAA do de cujus;

II - FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

Atenção: Art. 23 – Lei 9532/97; Art. 130 – Decreto 9580/2018

III - QUESTIONAMENTOS

*1) O artigo 130 do Decreto 9.580/2018, versa que “a 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**” (grifos da consulente);*

2) Neste aspecto, entende a consulente que, não sendo claro no artigo 130 do Decreto 9.580/2018, se a opção do valor se dá para um ou todos os bens objeto da transferência da propriedade, a mesma entende que pode optar por transferir bens para sua declaração individualmente, sendo bens transferidos para sua declaração pelo valor de custo de aquisição constante na declaração do de cujus, e consequentemente, sem apuração de ganho de capital, e bens transferidos por opção à valor de mercado, com consequente apuração do ganho de capital, na declaração do de cujus;

FUNDAMENTOS

2. Preliminarmente, é mister anotar que, consoante ressalva expressamente vazada no art. 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, “As soluções de consulta não convalidam informações nem classificações fiscais apresentadas pelo consulente”. Posto de outro modo, em termos mais detalhados: o ato administrativo denominado Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos ou das hipóteses narradas pelo consulente na respectiva petição de consulta, limitando-se, tão somente, a apresentar a interpretação que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) confere aos dispositivos da legislação tributária relacionados a tais fatos ou hipóteses, partindo da premissa de que eles efetivamente correspondem à realidade. Por conseguinte, da Solução de Consulta não decorrerão efeitos caso se constate, a qualquer tempo, que os fatos descritos não correspondem àqueles que serviram de base hipotética à interpretação apresentada.

3. Conforme se depreende da petição apresentada pela consulente, ela tenciona esclarecer se ao transferir os bens recebidos em herança ou meação para sua Declaração de Ajuste Anual (DAA), “à opção da meeira e/ou herdeira”, pode “ser escolhido qual ou quais bens serão atribuídos valor de mercado, com consequente ganho de capital nesta opção, ou se serão escolhidos à valor de custo na DAA do *de cujus*”.

4. A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) se manifestou a respeito de bens e direitos recebidos por meação na Solução de Divergência Cosit nº 19, de 16 de setembro de 2013 (publicada no Diário Oficial da União de 07.10.2013), a qual está disponível no *site* da RFB na internet (www.gov.br/receita-federal), no menu “Receita Federal”, opções “Acesso à informação”, “Legislação RFB”, “Legislação”, “Normas da Receita Federal”, ou diretamente no endereço eletrônico abaixo indicado, mediante a indicação do número do ato e do ano de sua edição, nos campos próprios:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>

5. Diante disso, na exposição a seguir, será adotado o entendimento versado na Solução de Divergência Cosit nº 19, de 2013, em conformidade com o art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

6. Para fins do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), a avaliação do valor dos bens e direitos transferidos por sucessão encontra-se disciplinada no art. 23 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, *in verbis* (negritou-se):

*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.*

(...)

7. Importante notar que o *caput* do art. 23 acima reproduzido só menciona herança, legado ou doação em adiantamento de legítima, não meação. Isso ocorre porque a disciplina abarca somente as formas de transferência de direito de propriedade por sucessão.

8. A meação não surge com a morte de um dos cônjuges, a meação existe enquanto durar o casamento. Na transferência do direito por herança, há transferência do patrimônio do *de cujus* para o herdeiro. Já na meação, não há transferência, pois a parcela do cônjuge meeiro sobrevivente já lhe pertencia.

9. Assim, para os bens recebidos por meação não se aplicam as regras previstas no art. 23 da Lei nº 9.532, de 1997; portanto, a transferência desses bens se dará obrigatoriamente pelo valor constante da última DAA apresentada pelo *de cujus*, não podendo o cônjuge sobrevivente modificar esse valor, uma vez que não existe previsão legal para sua atualização. Ressalte-se que se houver alteração indevida desse valor na Declaração Final de Espólio do *de cujus*, a autoridade fiscal poderá desconsiderá-lo.

10. Desta forma, responde-se à consulente que os bens e direitos recebidos por meação devem ser inseridos na declaração de bens e direitos da DAA da meeira, pelo mesmo valor que tais bens e direitos estavam registrados na última DAA apresentada pelo *de cujus*.

11. Resta examinar a questão referente à transferência de bens e direitos havidos por herança pelo valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do falecido.

12. A matéria está disciplinada no art. 23 da Lei nº 9.532, de 1997, no art. 130 do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, no art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, e no art. 20 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001. Importa transcrever parte do art. 23 da Lei nº 9.532, de 1997, e do art. 10 da Instrução Normativa RFB nº 81, de 2001 (destacou-se):

Lei nº 9.532, de 1997.

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.***

(...)

*§ 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.***

(...)

Instrução Normativa SRF nº 81, de 2001.

Art. 10. A transferência dos bens e direitos aos herdeiros ou legatários pode ser efetuada pelo valor constante na última declaração de bens e direitos apresentada pelo de cujus ou pelo valor de mercado.

(...)

§ 2º Se a transferência for efetuada por valor superior ao constante na última declaração do de cujus ou do custo de aquisição, referido no § 1º, a diferença constitui ganho de capital tributável, sujeito à incidência do imposto de renda à alíquota de quinze por cento.

*§ 3º A opção por qualquer dos critérios de avaliação a que se refere este artigo **deve ser informada na Declaração Final de Espólio, sendo vedada a sua retificação.***

(...)

§ 6º Na Declaração de Ajuste Anual relativa ao exercício correspondente ao ano-calendário da decisão judicial transitada em julgado, os herdeiros e os legatários

deverão incluir os bens e direitos recebidos pelo valor informado na coluna "Valor de Transferência" da declaração de bens e direitos correspondente à Declaração Final de Espólio.

(...)

13. De acordo com as disposições transcritas, a transferência dos bens e direitos aos herdeiros pode ser efetuada pelo valor constante na última declaração de bens e direitos apresentada pelo falecido ou pelo valor de mercado; nessa última hipótese, a diferença a maior entre o valor de mercado e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do falecido sujeitar-se-á à incidência de imposto sobre a renda à alíquota de quinze por cento.

14. A opção por qualquer dos referidos critérios de avaliação **deve ser informada na Declaração Final de Espólio**, sendo vedada a sua retificação; e os herdeiros deverão incluir na sua Declaração de Ajuste Anual os bens e direitos recebidos pelo valor informado na coluna “Valor de Transferência” da declaração de bens e direitos correspondente à Declaração Final de Espólio.

15. Impende anotar que não há na legislação pertinente ao tema, mencionada no item 12 acima, regra que estabeleça a obrigatoriedade de adoção do mesmo critério de avaliação em relação a todos os bens e direitos objeto de transferência por herança. Nessas circunstâncias, há de se observar a regra de hermenêutica proveniente do direito romano, segundo a qual onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir (“*ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*”). Por outras palavras, há de se admitir a possibilidade de opção pela avaliação a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do falecido em relação a cada bem transferido por herança, sendo essa opção exercida separadamente em relação a cada bem ou direito e aplicada por todos os respectivos herdeiros deste.

16. Essa é a orientação constante no item “c” da resposta à pergunta nº 586 da publicação da RFB denominada “Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – Perguntas e Respostas 2023”, que pode ser acessada no *site* da RFB por meio do endereço indicado antes da transcrição da citada questão (em negrito no original; sublinhou-se):

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/perguntas-e-respostas/dirpf/pr-irpf-2023.pdf/view>

HERANÇA OU LEGADO

586 — Qual é o tratamento tributário na transferência de bens ou direitos por herança ou legado?

Na transferência do direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança ou legado, os bens e direitos podem ser avaliados pelo valor constante na última Declaração de Bens e Direitos do de cujus, atualizado monetariamente até 31/12/1995, ou por valor superior àquele declarado, observado o seguinte:

a) 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 ou o custo de aquisição, é tributada como ganho de capital à alíquota de 15%:

a.1) nesta hipótese, o contribuinte do imposto é o espólio, devendo ser preenchido, utilizando-se do programa gerador específico, o Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital, exportando o resultado para a Declaração Final de Espólio;

a.2) o Darf do pagamento do imposto deve ser preenchido em nome do espólio;

b) se a transferência for pelo valor constante na última Declaração de Bens e Direitos do de cujus, não há ganho de capital no ato da transferência;

c) a opção pelo valor constante na última Declaração de Bens e Direitos do de cujus ou por valor superior a este será feita em relação a cada um dos bens transferidos;

d) o herdeiro ou legatário deve incluir os bens ou direitos, em sua Declaração de Bens e Direitos, pelo valor de transmissão da parte de que lhe coube, o qual constitui custo para efeito de apuração de ganho de capital numa eventual alienação futura. Considera-se data de aquisição a da abertura da sucessão (falecimento).

Atenção:

Para efeito de apuração do limite de isenção, na alienação de bens de pequeno valor até R\$ 35.000,00, devem ser somados os valores de transferência de todos os bens da mesma natureza.

(Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/2018, arts. 130, 132, inciso I, 133, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018; Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, art. 3º, inciso II; Instrução Normativa SRF nº 599, de 28 de dezembro de 2005, art. 1º; e Solução de Consulta Cosit nº 82, de 2 de abril de 2014)

CONCLUSÃO

17. Ante o exposto, responde-se à consulente que:

a) os bens e direitos recebidos por meação devem ser inseridos na declaração de bens e direitos da DAA da meeira pelo mesmo valor que tais bens e direitos estavam registrados na última DAA apresentada pelo *de cujus*, não se aplicando, nesse caso, o disposto no art. 23 da Lei nº 9.532, de 1997;

b) em se tratando de bens havidos por herança, a opção pelo valor constante na última Declaração de Bens e Direitos do *de cujus* ou por valor superior a este, nos termos do art. 23 da Lei nº 9.532, de 1997, será feita em relação a cada um dos bens transferidos;

c) a opção por qualquer dos critérios de avaliação a que se refere o art. 23 da Lei nº 9.532, de 1997, deve ser exercida separadamente em relação a cada bem ou direito e aplicada por todos os respectivos herdeiros deste.

À consideração do Chefe da Divisão de Impostos sobre a Renda de Pessoa Física e a Propriedade Rural (Dirpf).

Assinatura digital

CLAUDIA BENITA PEDROSA MOURA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

Assinatura digital

NEWTON RAIMUNDO BARBOSA DA SILVA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Dirpf

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação, para aprovação.

Assinatura digital

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

Dê-se ciência à consulente.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação