



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	181 – COSIT
DATA	18 de agosto de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

CASAMENTO EM REGIME DE COMUNHÃO PARCIAL OU UNIVERSAL DE BENS. DECLARAÇÃO FINAL DE ESPÓLIO. FALECIMENTO DE AMBOS OS CÔNJUGES EM DATAS DIFERENTES. MORTE DO SEGUNDO CÔNJUGE APÓS LAVRATURA DA ESCRITURA PÚBLICA EM NOME DO PRIMEIRO CÔNJUGE FALECIDO. SOBREPARTILHA DE BENS EM NOME DO PRIMEIRO CÔNJUGE.

Se, após efetivada a lavratura da escritura pública de inventário e partilha dos bens, feita por conta de falecimento de um dos cônjuges, com entrega da Declaração Final de Espólio, ocorrer a morte do segundo cônjuge, e, também, ocorrer sobrepartilha de bens do primeiro cônjuge falecido, com lavratura de escritura pública e partilha em nome do primeiro cônjuge (sobrepartilha) e lavratura de escritura pública de inventário e partilha em nome do segundo cônjuge, dentro de uma mesmo ano-calendário, devem ser apresentadas as seguintes declarações, utilizando-se do Programa Gerador da Declaração Final de Espólio do ano-calendário correspondente ao da lavratura da escritura pública, que está disponível na internet, no sítio da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), e observando-se, o prazo final de apresentação, nos termos do art. 6º da Instrução Normativa SRF nº 81, de 2001:

1. em nome do segundo cônjuge falecido, relativamente aos bens próprios e os bens da meação, incluindo os bens da sobrepartilha, uma Declaração Final de Espólio;
2. em nome do primeiro cônjuge falecido, relativamente aos bens de sobrepartilha, uma Declaração Final de Espólio.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, art. 3º, § 4º, art. 6º, inciso II, e art. 22, incisos I, II e Parágrafo Único; Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/2018, art. 10, caput, § 6º, art. 11, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018.

RELATÓRIO

A pessoa física, acima identificada, formula consulta sobre interpretação da legislação tributária, no rito da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 09 de dezembro de 2021, versando sobre o art. 22 da Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001.

2. O consulente vem esclarecendo que a questão de fato se cinge sobre a devida interpretação da legislação tributária no caso da ocorrência de morte de ambos os cônjuges em datas diferentes que eram casados em regime de comunhão universal de bens e suas consequentes implicações no que diz respeito às declarações de espólio;

3. Vem informando os seguintes fatos para os quais a legislação posta para interpretação deve ser interpretada:

3.1. no ano calendário 2015, faleceu o primeiro cônjuge;

3.2. no ano calendário 2016, foi realizada a partilha de bens do primeiro cônjuge por meio de escritura pública;

3.3. no ano calendário 2018, faleceu o segundo cônjuge (meeiro);

3.4. no ano calendário 2021, foi realizada a sobrepartilha de bens do primeiro cônjuge falecido por meio de escritura pública, tendo sido os bens sobrepartilhados na proporção de 50% em favor do espólio do segundo cônjuge falecido (meeiro) e 50% em favor dos herdeiros;

3.5. no ano calendário 2021, foi realizada a partilha de bens do espólio do segundo cônjuge falecido (meeiro) também por meio de outra escritura pública;

3.6. os herdeiros são os filhos em comum do casal falecido.

4. Vem esclarecendo que, no ano calendário 2021, foram lavradas, em uma mesma data, duas escrituras públicas, sendo uma escritura pública de sobrepartilha de bens do primeiro cônjuge falecido e outra escritura pública de bens de partilha do segundo cônjuge falecido (não se trata de escritura pública de inventário conjunto).

5. Com base nesses fatos, o consulente vem enfatizando que:

5.1. a presente situação não está prevista no art. 22 da Instrução Normativa SRF nº 81, de 2001, visto que o referido dispositivo no inciso I, alínea "b", que trata da ocorrência de morte de ambos os cônjuges no caso de regime de comunhão universal de bens, traz apenas a hipótese de "morte em datas diferentes mas antes de encerrado o inventário do premorto", o que não é o caso, visto que o inventário do premorto já havia sido encerrado;

5.2. o art. 22, inciso I, alínea "b", que trata da "morte em datas diferentes mas antes de encerrado o inventário do premorto" estabelece que "também deve ser apresentada uma única declaração para cada exercício, em nome do cônjuge premorto, abrangendo os bens, direitos e obrigações e os rendimentos do outro cônjuge, a partir do exercício correspondente ao ano-calendário de seu falecimento".

5.3 o presente caso desta consulta é a situação de "morte em datas diferentes após encerrado o inventário do premorto", busca-se saber como devidamente interpretar a presente situação para fins de declaração final de espólio.

6. O consulente vem dando as seguintes explicações:

6.1. No caso de "morte em datas diferentes mas antes de encerrado o inventário do premorto" a referida normativa estabelece que deve ser apresentada uma única declaração para cada exercício;

6.2. Já no caso da presente situação de "morte em datas diferentes após encerrado o inventário do premorto", em que foram lavradas duas escrituras públicas no mesmo ano calendário, sendo uma de sobrepartilha de bens do cônjuge premorto e outra de partilha de bens do segundo cônjuge falecido, busca-se saber se devem ser apresentadas para o exercício duas declarações finais de espólio, sendo uma Declaração Final de Espólio para cada cônjuge falecido, ou seja, uma Declaração Final de Espólio referente a sobrepartilha do primeiro cônjuge falecido e outra Declaração Final de Espólio referente a partilha do segundo cônjuge falecido?

6.3. Ou deve ser transmitida uma única Declaração Final de Espólio em nome do cônjuge premorto?

7. Ao final, o consulente formulou um questionamento, que, abaixo, se transcreve:

Na ocorrência de morte de ambos os cônjuges em datas diferentes, que eram casados sob o regime de comunhão universal de bens, tendo sido encerrado o inventário do premorto em ano calendário anterior, e tendo sido realizada a sobrepartilha de bens do premorto e a partilha de bens do segundo falecido mediante duas escrituras públicas no mesmo ano calendário posterior, devem ser apresentadas duas declarações finais de espólio, sendo uma Declaração Final de Espólio para cada cônjuge falecido, ou seja, uma Declaração Final de Espólio referente a sobrepartilha do primeiro cônjuge falecido e outra Declaração Final de Espólio referente a partilha do segundo cônjuge falecido?

FUNDAMENTOS

8. A solução de consulta, atualmente regulamentada pela IN RFB nº 2.058, de 2021, visa esclarecer dúvida sobre dispositivo da legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e aplicável a fato determinado, esclarecendo ambiguidade ou obscuridade acaso existentes, e configura orientação oficial da RFB.

9. Seu âmbito de aplicação é restrito à solução de questões acerca da legislação tributária federal que possuam natureza interpretativa, desse modo, não se presta a confirmar ou infirmar determinada situação jurídico-tributária da consulente, ficando sob sua inteira responsabilidade a verificação do fato concreto e a correta aplicação do entendimento proferido em solução da consulta.

10. A consulta eficaz produz efeitos jurídicos de proteção ao contribuinte que a formula, dentre os quais se destacam o impedimento de aplicação de multa e a não instauração de

procedimento de fiscalização relativamente à matéria consultada, enquanto pendente de solução, conforme disposto respectivamente nos arts. 18 e 22 da IN RFB nº 2.058, de 2021.

11. Pela fundamentação legal posta para interpretação (art. 22 da Instrução Normativa SRF nº 81, de 2001), vê-se que o consulente vem formulando a presente consulta com a finalidade de saber quanto à obrigatoriedade de entrega de Declaração de Ajuste Anual de Espólio, na situação de falecimento de um dos cônjuges, partilha dos bens, e, em data posterior, falecimento do outro cônjuge, sobrepilha dos bens relativamente ao primeiro cônjuge falecido, e, no mesmo ano-calendário, partilha dos bens do segundo cônjuge.

12. Vejamos a legislação tributária posta para interpretação:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 81, DE 11 DE OUTUBRO DE 2001

[...]

OCORRÊNCIA DE MORTE DE AMBOS OS CÔNJUGES

Art. 22. Na ocorrência de morte de ambos os cônjuges, observa-se o seguinte:

I - casamento em regime de comunhão parcial ou universal de bens:

a) morte conjunta - deve ser apresentada, em relação a cada exercício, se obrigatória, uma única declaração em nome de um dos cônjuges, computando-se, nela, todos os bens, direitos e obrigações, e os rendimentos pertencentes ao casal, que devam ser incluídos nas declarações do espólio, informando-se, na declaração de bens e direitos, essa circunstância, bem como o nome e CPF do outro cônjuge;

b) morte em datas diferentes mas antes de encerrado o inventário do premorto - também deve ser apresentada uma única declaração para cada exercício, em nome do cônjuge premorto, abrangendo os bens, direitos e obrigações e os rendimentos do outro cônjuge, a partir do exercício correspondente ao ano-calendário de seu falecimento; (grifou-se)

II - casamento em regime de separação de bens: quer a morte seja conjunta ou em datas diferentes, deve ser apresentada para cada exercício uma declaração, caso a sucessão seja processada em um inventário, ou duas se for processada em dois inventários.

Parágrafo único. Na hipótese do inciso I e, se apresentada única declaração, do inciso II, deve ser solicitado o cancelamento do CPF do cônjuge não declarante por qualquer de seus dependentes ou parentes, quando da entrega da Declaração Final de Espólio.

13. O questionamento do consulente está relacionado à apresentação da Declaração Final de Espólio, relativamente ao exercício financeiro de 2022, ano-calendário 2021, na situação em que houve o falecimento de ambos os cônjuges em datas diferentes, sendo que:

13.1. em 2015, ocorreu o falecimento de um dos cônjuges;

13.2. em 2016, foi lavrada a escritura pública de partilha dos bens a favor do cônjuge meeiro e dos herdeiros;

13.3. em 2018, ocorreu o falecimento do outro cônjuge;

13.4. o consulente informa que, no ano-calendário de 2021, foi lavrada uma escritura pública de sobrepartilha, relativamente à escritura pública do primeiro cônjuge, falecido em 2015, e foi, também, lavrada uma escritura pública de partilha relativamente aos bens do segundo cônjuge, falecido em 2018.

14. O consulente vem destacando que sua situação não está tratada no art. 22 da Instrução Normativa SRF nº 81, de 2001, tendo dúvida quanto à apresentação da Declaração Final de Espólio, relativamente ao exercício financeiro de 2022, ano-calendário de 2021, fazendo referência à escritura pública de sobrepartilha, lavrada em 2021, relativamente aos bens partilhados do primeiro cônjuge, falecido, em 2015, e à escritura pública de partilha, lavrada, também, em 2021, relativamente aos bens do segundo cônjuge, falecido em 2018.

15. De certo que o conteúdo da alínea “b” do art. 22 da Instrução Normativa SRF nº 81, de 2001, não se aplica ao caso da presente consulta, pois o conteúdo da alínea “b” está direcionado aos casos em que ocorre o falecimento de ambos os cônjuges, em datas diferentes, sendo que o falecimento do cônjuge sobrevivente à morte do primeiro ocorre antes de encerrado o inventário do primeiro cônjuge falecido.

16. Na presente consulta, resta evidente, pelos fatos relatados, que o falecimento do cônjuge sobrevivente à morte do primeiro cônjuge ocorreu após a lavratura da escritura pública de inventário e partilha, feita por conta do falecimento do primeiro cônjuge.

17. O questionamento pode ser solucionado pelo conteúdo do § 4º do art. 3º e pelo conteúdo do inciso II do art. 6º, ambos da Instrução Normativa SRF nº 81, de 2001, que, abaixo, se transcrevem:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 81, DE 11 DE OUTUBRO DE 2001

[...]

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

[...]

§ 4º Havendo bens a inventariar, é obrigatória a apresentação da declaração final, na qual devem ser incluídos os rendimentos, se auferidos, correspondentes ao período de janeiro do ano-calendário até o mês da decisão judicial transitada em julgado da partilha, sobrepartilha ou adjudicação dos bens. (grifou-se)

[...]

Art. 6º A Declaração Final de Espólio deve ser apresentada até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente ao: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 897, de 29 de dezembro de 2008)

I - da decisão judicial da partilha, sobrepartilha ou adjudicação dos bens inventariados, que tenha transitado em julgado até o último dia do mês de fevereiro do ano-calendário subsequente ao da decisão judicial; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 897, de 29 de dezembro de 2008)

a) decisão (Suprimido(a) - vide Instrução Normativa RFB nº 897, de 29 de dezembro de 2008)

b) lavratura (Suprimido(a) - vide Instrução Normativa RFB nº 897, de 29 de dezembro de 2008)

II - da lavratura da escritura pública de inventário e partilha; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 897, de 29 de dezembro de 2008)

[...]

18. Seguindo esse raciocínio, vejamos o conteúdo dos arts. 10 e 11 do Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/2018, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, que, abaixo, se transcrevem:

DECRETO Nº 9.580, DE 22 DE NOVEMBRO DE 2018

REGULAMENTO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

LIVRO I

DA TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS FÍSICAS

TÍTULO I

DOS CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEIS

[...]

CAPÍTULO II

[...]

DISPOSIÇÕES ESPECIAIS

[...]

Seção III

Do espólio

Art. 9º Ao espólio serão aplicadas as mesmas normas a que ficam sujeitas as pessoas físicas, observado o disposto nesta Seção e, no que se refere à responsabilidade tributária, no art. 21 ao art. 23 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 45, § 3º; e Lei nº 154, de 25 de novembro de 1947, art. 1º).

[...]

Subseção I

Da declaração de ajuste anual

Art. 10. A declaração de ajuste anual, a partir do exercício correspondente ao ano-calendário do falecimento e até a data em que for homologada a partilha ou, se for o caso, a sobrepartilha, feita a adjudicação dos bens ou lavrada em cartório a escritura pública, será apresentada em nome do espólio pelo inventariante ou, se este ainda não houver sido nomeado, pelo cônjuge meeiro, pelo companheiro ou pelo sucessor a

qualquer título (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 45 ; Lei nº 154, de 1947, art. 1º ; e Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015).

[...]

§ 6º Na hipótese de morte conjunta dos cônjuges, ou em datas que permitam a unificação do inventário, os rendimentos comuns do casal poderão ser tributados e declarados em nome de um dos falecidos.

Art. 11. Homologada a partilha, a sobrepartilha, feita a adjudicação dos bens ou registrada em cartório a escritura pública, deverá ser apresentada, pelo inventariante, no prazo, na forma e nas condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, a declaração dos rendimentos correspondentes ao período de 1º de janeiro até a data da homologação, da adjudicação ou do registro em cartório (Lei nº 9.250, de 1995, art. 7º, § 4º; Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 16 ; e Lei nº 13.105, de 2015, art. 610). (grifou-se)

19. Para o presente caso, houve bens a inventariar, com lavratura de escritura pública de inventário e partilha, antes do falecimento do segundo cônjuge, havendo a obrigatoriedade de apresentação da Declaração Final de Espólio, em nome do primeiro cônjuge falecido.

20. O disposto no § 4º do art. 3º, no inciso II do art. 6º, ambos da Instrução Normativa SRF nº 81, de 2001, e o disposto no § 6º do art. 10 do Decreto nº 9.580, de 2018, levam às seguintes observações:

20.1. considerando que, no ano-calendário de 2016, foi lavrada a escritura pública de inventário e partilha, relativamente ao primeiro cônjuge falecido, em 2015, deveria ter sido apresentada a Declaração Final de Espólio, em nome do primeiro cônjuge falecido, utilizando-se do Programa Gerador da Declaração Final de Espólio do ano-calendário correspondente ao da lavratura da escritura pública (Declaração de Ajuste Anual de 2017 - ano-calendário 2016), que está disponível no sítio da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) na Internet. Deveria ter sido observada a data final de entrega, nos termos do art. 6º da Instrução Normativa SRF nº 81, de 2001 (até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente ao da lavratura da escritura pública de inventário e partilha - abril de 2017);

20.2. considerando que, no ano-calendário de 2021, foi lavrada uma escritura pública de inventário e partilha, relativamente aos bens de sobrepartilha, em nome do primeiro cônjuge falecido, em 2015, e foi, também, lavrada uma escritura pública de inventário e partilha, relativamente ao segundo cônjuge falecido, em 2018, deveriam ter sido apresentadas, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente ao da lavratura da escritura pública de inventário e partilha – abril de 2022, (nos termos do art. 6º da Instrução Normativa SRF nº 81, de 2001), utilizando-se do Programa Gerador da Declaração Final de Espólio do ano-calendário correspondente ao da lavratura da escritura pública, que está disponível na internet, no sítio da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) (Declaração de Ajuste Anual de 2022 - ano-calendário de 2021), as seguintes declarações:

20.2.1. em nome do segundo cônjuge falecido, relativamente aos bens próprios e os bens de meação, incluindo os bens da sobrepartilha, uma Declaração Final de Espólio;

20.2.2. em nome do primeiro cônjuge falecido, uma Declaração Final de Espólio, relativamente aos bens de sobrepartilha.

20.3. Observa-se que nos termos do § 6º do art. 6º da Instrução Normativa SRF nº 81, de 2001, o prazo para a apresentação da declaração de que trata o item 21.1, originalmente fixado para até 29 de abril de 2022, foi excepcionalmente prorrogado para até 31 de maio de 2022.

CONCLUSÃO

21. Diante de tudo o que foi exposto, soluciona-se a presente consulta, respondendo ao consulente que:

21.1. se, após efetivada a lavratura da escritura pública de inventário e partilha dos bens, feita por conta de falecimento de um dos cônjuges, com entrega da Declaração Final de Espólio, ocorrer a morte do segundo cônjuge, e, também, ocorrer sobrepartilha de bens do primeiro cônjuge falecido, com lavratura de escritura pública e partilha em nome do primeiro cônjuge (sobrepartilha) e lavratura de escritura pública de inventário e partilha em nome do segundo cônjuge, dentro de uma mesmo ano-calendário, devem ser apresentadas as seguintes declarações, utilizando-se do Programa Gerador da Declaração Final de Espólio do ano-calendário correspondente ao da lavratura da escritura pública, que está disponível na internet, no sítio da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), e, observando-se, o prazo final de apresentação, nos termos do art. 6º da Instrução Normativa SRF nº 81, de 2001:

21.1.1. em nome do segundo cônjuge falecido, relativamente aos bens próprios e os bens de meação, incluindo os bens da sobrepartilha, uma Declaração Final de Espólio;

21.1.2. em nome do primeiro cônjuge falecido, uma Declaração Final de Espólio, relativamente aos bens de sobrepartilha.

21.2. Observa-se que nos termos do § 6º do art. 6º da Instrução Normativa SRF nº 81, de 2001, o prazo para a apresentação da declaração de que trata o item 21.1, originalmente fixado para até 29 de abril de 2022, foi excepcionalmente prorrogado para até 31 de maio de 2022.

22. Encaminha-se ao Coordenador da Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

(Assinado digitalmente)

MAURO SÉRGIO GUIMARÃES MACHADO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit03

23. De acordo. À Coordenadora-Geral da Cosit para aprovação.

(Assinado digitalmente)

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

ORDEM DE INTIMAÇÃO

24. Aprovo a Solução de Consulta. Dê-se ciência ao interessado e publique-se, nos termos dos arts. 41 e 43 da IN RFB nº 2.058, de 09 de dezembro de 2021.

(Assinado digitalmente)

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