



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de 01 de julho de 1983

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.349

Recurso nº RP/102-0.097

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: BENNO FREDERICO MENTZ (ESPÓLIO)

- ESPÓLIO - CESSÃO GRATUITA DE IMÓVEL A HERDEIRO - RELAÇÃO ENTRE NORMAS DO DIREITO CIVIL E DO DIREITO TRIBUTÁRIO.
- Configura-se o espólio como contribuinte do imposto sobre a renda, com características definidas e próprias, que o distinguem dos herdeiros, de tal forma que os bens herdados por estes deles se desvinculam, para efeitos fiscais, até a homologação da partilha.
- O direito tributário utiliza conceitos e institutos do direito privado sem que a eles se subordine em relação aos efeitos tributários.
- O imóvel ocupado gratuitamente por herdeiro, antes da partilha ou adjudicação, deve ter o respectivo valor locativo incluído na cédula E da declaração de rendimentos do Espólio.
- Recurso especial a que se dá provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, dar provimento ao recurso Especial. Vencidos os Cons. Francisco Amaral Manso (relator), Luiz Miranda, Waldevan Alves de Oliveira e Oswaldo Sant'Anna. Designado relator para o Acórdão o Cons. Jacinto de Medeiros Calmon.

Sala das Sessões, em 01 de julho de 1983.

V.V

Amador
AMADOR OUTEREIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

Jacinto de Medeiros Calmon
JACINTO DE MEDEIROS CALMON - RELATOR DESIGNADO

Lutz
LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: Raul Pimentel, Urgel Pereira Lopes, Pedro Martins Fernandes e Sebastião Rodrigues Cabral.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 1080/004.934/81-24

RECURSO Nº: RP/102-0.097

ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-0.349

RECORRENTE Nº: FAZENDA NACIONAL

SUJEITO PASSIVO: BENNO FREDERICO MENTZ (ESPÓLIO)

R E L A T Ó R I O

A FAZENDA NACIONAL, por seu Procurador junto à Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, apela para esta Câmara Superior, pleiteando a reforma do Acórdão nº 102-19.485, de 8.11.82, prolatado no julgamento do recurso voluntário nº 38.097, interposto pelo espólio de Benno Frederico Mentz, e que está ementado como segue:

"IMPOSTO DE RENDA. PESSOA FÍSICA. RENDIMENTOS DA CÉDULA 'E'.

Lançamento suplementar a teor de rendimento auferido pelo uso e gozo de imóvel em que reside o contribuinte, que é herdeiro necessário do espólio titular da propriedade do prédio.

Transmissão da propriedade aos herdeiros (filhos) com a morte do genitor. Impossibilidade da configuração da locação e cessão gratuita, eis que com a morte do proprietário ocorre a transmissão da herança.

Antes da partilha, os herdeiros são condôminos e, assim, co-proprietários, consortes ou comunheiros, com quotas ideais sobre a propriedade comum".

O espólio de Benno Frederico Mentz tivera adicionada aos rendimentos declarados no exercício de 1980 (fls. 54/71).

a quantia de CR\$ 377.298,00 (fls.83), correspondente a 10% do valor venal dos seguintes imóveis:

- a) Rua Dom Pedro II, nº 1035, valor.....CR\$ 2.521.667,00
- b) Rua Curupaiti, nº 373, valorCR\$ 180.540,00
- c) Rua Santos Dumont, nº 577, aptº 504, valor....CR\$ 1.070.779,00

Posteriormente excluiu-se a quantia de CR\$ 107.078,00 correspondente ao terceiro imóvel que estava "sendo utilizado pelo espólio para a guarda de acervo pertencente ao inventariante, que foi atribuído na partilha aos três herdeiros" (fl. 95).

O primeiro imóvel estava sendo ocupado pelo inventariante (fl. 76), neto do "de cujus" (fl. 3). O segundo imóvel, "uma casa velha, de pouco valor, como informa a Prefeitura Municipal, mais valendo pelo terreno" (fl. 87), situado "próximo de um grande número de malocas" (fl. 87), estava sendo ocupado por pessoa incumbida de sua vigilância, "evitando a invasão de algum maloqueiro, como única maneira de preservar o imóvel" (fl. 88).

Após a decisão singular foi complementado o lançamento de ofício, acrescentando-se a quantia de CR\$ 62.984,00 correspondente a 10% do valor venal (fl.120) dos seguintes imóveis situados à Av. Otávio Rocha, 22:

- a) conjunto 308, valor venal(fl.116).....CR\$ 226.480,00
- b) conjunto 309, valor venal(fl.116).....CR\$ 403.360,00

Os imóveis acima estavam sendo ocupados por filho do falecido (fls. 3 e 76).

Referidas quantias foram consideradas rendimentos omitidos na Cédula "E" e invocou-se o art. 31, § único, do RIR/80 (fls. 83 e 121) para capitular a infração.

Impugnando a exigência fiscal inicialmente apresentada (fls. 86/89), o inventariante sustenta estar correta sua declaração de rendimentos, pois "os imóveis que se pretende taxar nunca foram tidos como sujeitos à tributação federal do imposto de renda"; que o imóvel da rua D. Pedro II vinha sendo ocupado

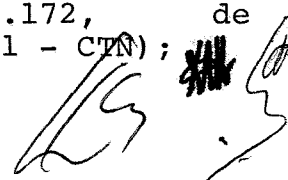
pelo inventariante, neto do inventariado, desde os três anos de idade, quando faleceu também sua mãe, filha do inventariado, tendo integrado o quinhão atribuído ao inventariante na partilha; que o imóvel da rua Curupaiti fora ocupado pelo antigo inventariante que, ao transferir-se para a Alemanha, providenciou quem cuidasse da casa, caso contrário o espólio teria de pagar alguém para cuidar do imóvel, onerando ainda mais a herança; que o "valor venal" adotado pela fiscalização, com base nas informações da Prefeitura local, não se confunde com o "valor locatício" de que trata o Regulamento; que a alíquota aplicada (10%) representa imposição excessiva, obrigando o proprietário a desfazer-se do imóvel; que o "dependente" mencionado no RIR não deve ser o dependente econômico, mas a pessoa que mantenha relação de parentesco em qualquer caso de vocação hereditária; que o entendimento fiscal nega vigência ao art. 1.572 do Código Civil, pois, aberta a sucessão, o domínio e a posse da herança se transmitem, desde logo, aos herdeiros; que existe precedente em julgamento do próprio Conselho, conforme se anexa (fl. 79); que o STF consagrou entendimento segundo o qual o imóvel ocupado por herdeiro não há de ser tributado no espólio a título de cessão de uso gratuito.

Em face da inovação da exigência fiscal, foi apresentada nova impugnação (fls. 125/127), cujos argumentos assemelham-se aos anteriormente apresentados.

Apreciando a primeira impugnação, a autoridade jurisdicionante indeferiu-a (apenas foi excluída quantia referente a imóvel que estava sendo utilizado pelo próprio espólio para guarda do acervo pertencente ao inventariado), aos seguintes fundamentos:

"CONSIDERANDO que a expressão "Valor locatício" referida no parágrafo único do artigo 31 do Regulamento do Imposto Sobre a Renda, aprovado pelo Decreto 85.450, de 04.12.80 - RIR/80 só pode ter seu sentido fixado por norma complementar;

CONSIDERANDO que são normas complementares das leis, tratados e convenções, as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas (artigo 100 da Lei 5.172, de 25.10.66 - Código Tributário Nacional - CTN);



CONSIDERANDO que, no caso de fixação do valor locativo, o estabelecimento do rendimento tributável na cédula "E" pela aplicação do percentual de 10 por cento sobre o valor venal do imóvel constante na guia do Imposto Sobre a Propriedade Territorial e Urbana, é praxe adotada pela administração no caso do parágrafo único do artigo 31, do RIR/80, como se prova, inclusive, pelos manuais de preenchimento de declaração da pessoa física, expedidos pela Secretaria da Receita Federal;

CONSIDERANDO que o impugnante, se de sejasse, poderia impugnar o valor arbitrado pela autoridade fiscal, realizando prova de não exatidão de tal valor;

CONSIDERANDO que tal prova não foi realizada;

CONSIDERANDO que para a legislação tributária a pessoa física do contribuinte não se extingue imediatamente após a sua morte, prolongando-se através do espólio até a partilha ou adjudicação dos bens;

CONSIDERANDO que, consoante as disposições contidas no RIR/80, os rendimentos próprios do "de cujus" bem como os produzidos pelos bens componentes do monte a partilhar, devem ser oferecidos à tributação nas declarações do espólio, até a data da partilha ou adjudicação dos bens (art. 7º e seguintes do RIR), uma vez que a legislação fiscal trata o espólio com uma universalidade de bens e direitos, contribuinte distinto do meeiro, herdeiros ou legatários (artigo 8º e parágrafos);

CONSIDERANDO que só com a partilha ou adjudicação dos bens extingue-se a responsabilidade do contribuinte falecido, dissolvendo-se a universalidade de bens e direitos (artigo 8º do RIR/80 combinado com o artigo 1796 do Código Civil Brasileiro);

CONSIDERANDO a disposição do Ato Declaratório Normativo 11 CST, de 13.07.78, segundo o qual "os rendimentos pertencentes de direito ao "de cujus" e os dos bens componentes do monte a partilhar, devem ser incluídos nas declarações do espólio até a data da partilha ou adjudicação, ainda que produzidos por bens legados, ou cujo legado consista de renda vitalícia ou pensão periódica na forma do artigo 1694 do Código Civil, e esses rendimentos sejam transferidos, de imediato, aos seus legítimos beneficiários" (grifado);

CONSIDERANDO que até que o juiz competente emita a sentença homologatória da partilha ou da adjudicação dos bens, estes permanecem no monte a partilhar sem vinculação direta a esta ou

aquela pessoa, uma vez que, durante a existência do espólio a autoridade judicial exerce seu ofício examinando as habilitações e vinculações aos bens, só determinando o que cabe a cada um, no final, quando prolata a sentença.

CONSIDERANDO que não se descumpra o artigo 1572 do Código Civil, mas apenas o RIR usa da faculdade de escolha da maneira que lhe fica mais fácil lidar com o montante dos bens a partilhar de um contribuinte falecido;

CONSIDERANDO que o acórdão juntado ao processo (fls. 79), não corresponde ao caso dos presentes autos, vez que naquele caso tratava-se de um único herdeiro, sendo portanto fácil determinar o que lhe pertence da herança, ou seja, o seu total e no caso presente tratam-se de 3 herdeiros com direito a partes iguais;

CONSIDERANDO que se o contribuinte estivesse vivo tal incidência tributária seria cabível, da mesma forma e com os mesmos efeitos." (fls. 93/95).

A segunda impugnação foi igualmente considerada improcedente, aos seguintes fundamentos:

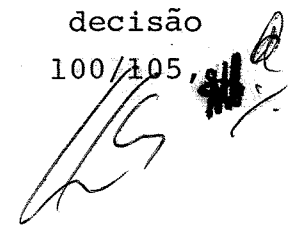
"5. Considerando que a expressão 'valor locativo' referida no parágrafo único do artigo 31 do Regulamento do Imposto Sobre a Renda aprovada pelo Decreto 85.450, de 04.12.80 - RIR/80 só pode ter seu sentido fixado por norma complementar;

6. Considerando que são normas complementares das leis, tratados e convenções, as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas (art. 100 da Lei 5.172, de 25.10.66 - Código Tributário Nacional - CTN);

7. Considerando que é praxe adotada pela administração fiscal fixar o valor locativo do imóvel, cujo uso foi cedido gratuitamente em 10% (dez por cento) do valor venal;

8. Considerando-se que, na maioria das vezes, toma-se, para tal fim, o valor constante na guia para pagamento do Imposto Sobre a Propriedade Territorial e Urbana, mas na ausência deste elemento, como ocorre no presente caso, admite-se a utilização do valor atribuído pelo Fisco Estadual na avaliação dos bens do Inventário efetuada no ano de 1979" (fl. 134).

Regularmente cientificado da primeira decisão (fl. 97), o sujeito passivo interpôs o recurso de fls. 100/105.



questionando a forma como foi arbitrado o rendimento tributado e contestando a exigência fiscal à vista do art. 1.572 do Código Civil, consoante já explicitado na impugnação.

Da segunda decisão o sujeito passivo teve ciência em 7.4.82 (fl. 137) e, inconformado, recorreu conforme petição de fls. 140/141, reeditando os argumentos anteriormente apresentados.

A egrégia Câmara recorrida deu provimento ao recurso voluntário, invocando precedente deste Conselho consubstanciado no Acórdão nº 104-1.348, de 8.1.80 (fls. 151/154). A decisão do Colegiado foi proferida por maioria de votos, vencido o ilustre Conselheiro Jacinto de Medeiros Calmon que negava provimento.

O recurso da Fazenda Nacional, interposto com arrimo no art. 3º, I, do Decreto nº 83.304/79, sustenta ter a decisão do colegiado julgado "extra petita" e proclama sua insubsistência, aos seguintes argumentos:

"No que diz respeito, porém, ao mérito, não melhor razão lhe cabe, porquanto inaplicável o acórdão trazido à colação pelo recorrente e adotado pelo ínclito Relator, porque naquela hipótese se trata de único HERDEIRO (fls. 79), o que não se compatibiliza, absolutamente, com o presente.

Certo ainda que, pelo Código Tributário, 'os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisas da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários' (art. 109), de sorte que o parágrafo único do art. 31 do Regulamento vigente, poderia, como de fato o fez, CLASSIFICAR na cédula 'E' o valor locativo do prédio urbano construído, quando cedido seu uso gratuito, EXCETO quanto a dependente considerado encargo de família, com fonte no art. 7º, parágrafo único, do Decreto-lei nº 5844/43, e art. 23, VI, da Lei nº 4.506/64.

Poderia, sim, excetuar-se a tributação, se comprovada a cessão do IMÓVEL a dependente considerado encargo de família, independentemente do fato de ser ou não herdeiro.

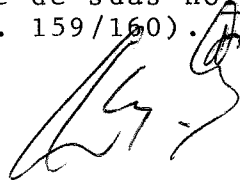
Ao legislador tributário, pouco importa esta qualidade. Preocupa-o, efetivamente, a situação peculiaríssima de DEPENDENTE considerado

Acórdão CSRF/01-0.349

encargo de família, o que não é o caso. Pelo me
nos, isso não foi comprovado. Só nessa hipótese,
ficaria a salvo da tributação, porquanto 'UBI
LEX NON DISTINGUIT, NEC DISTINGUERE DEBEMUS' - on
de a lei não distingue, não pode o intérprete fa
zer distinções.

Nem lhe favoreceria o comando do arti
go 110 do Estatuto Tributário, que veda à Lei
tributária alterar o conteúdo, a definição e o al
cance de institutos e formas de direito privado,
PORÉM NÃO A CONSTRAE a deduzir certos efeitos
tributários, em consonância mesmo com o preceito
antecedente, tendo em vista a melhor interpreta
ção no Direito Tributário e o alcance de suas nor
mas, segundo a melhor doutrina" (fls. 159/160).

É o relatório. ~~XXX~~



VOTO VENCEDOR DO CONSELHEIRO JACINTO DE MEDEIROS CALMON - RELATOR:

A matéria fática abrangida pelo presente litígio é a tributação do valor locativo de três imóveis situados na rua D. Pedro II nº 1.035, rua Curupaiti 373 e Avenida Otávio Rocha nº 22, sala 13, conjuntos 308/309, na cidade de Porto Alegre, o primeiro ocupado para residência do inventariante do Espólio de Benno Frederico Mentz e herdeiro, o segundo cedido gratuitamente pelo antigo inventariante para evitar invasão, e o terceiro, de uso comercial, ocupado também pelo inventariante e herdeiro.

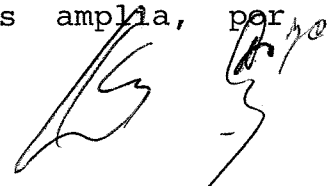
A tributação de tais valores locativos se fundamenta, como se vê na minuta de cálculo de fls. 83, no artigo 31, parágrafo único, do RIR/80, que dispõe:

"Art. 31
.....
Parágrafo único. Será também classificado na cédula E o valor locativo do prédio cedido gratuitamente, exceto quanto a dependente considerado encargo de família."

Reconhecemos, com o ilustre relator vencido, que a expressão final "exceto quanto a dependente considerado como encargo de família" não constava da matriz legal (Decreto-lei nº 5.844/43, artigo 7º, parágrafo único e Lei nº 4.506/64, artigo 23, VI. Tal acréscimo decorreu, efetivamente, de interpretação administrativa consubstanciada no Ato Declaratório CST nº 37/76.

Essa interpretação, entretanto, foi incorporada ao Regulamento do Imposto sobre a Renda e como tal é obrigatória a sua observância pela Administração Fiscal. Como lembra GERALDO ATALIBA "o regulamento não existe para nós administrados obedecermos às leis mas para que a Administração as obedeça; para que o Presidente da República possa dispor normas para os seus subordinados; para que estes acatem as leis ou para que estas sejam fielmente executadas" (INTERPRETAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO - pag.139).

Não cabe, portanto, a este Colegiado, de jurisdição meramente administrativa discutir a legalidade ou não de preceito regulamentar, tanto mais que não restringe mas amplia, por



interpretação, benefício fiscal à cessão gratuita de imóveis a dependentes considerados encargos de família.

Examinemos, pois, o cerne do problema em debate, ou seja se o herdeiro que ocupa imóvel do Espólio pode ser considerado cessionário para efeito da tributação do respectivo valor locativo.

O argumento que mais impressiona na tese sustentada pelo recorrente, e perfilhada pelo ilustre autor do voto vencido, é de que, nos termos do artigo 1572 do Código Civil Brasileiro, "aberta a sucessão, o domínio e a posse da herança transmitem-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários".

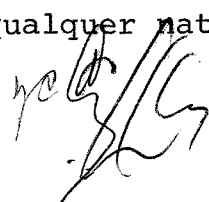
Interpretando tal dispositivo ensina CLÓVIS BEVILAQUA:

"A sucessão hereditária abre-se com a morte do autor da herança. Desde esse momento, opera-se a transmissão da propriedade e a posse dos bens, substituindo-se os sujeitos das relações jurídicas; no instante que precede a morte, o sujeito dessas relações jurídicas é o de cujus, no instante que se segue à morte, o sujeito é o herdeiro."

Não obstante se opere, por força de tal preceito, a transmissão da propriedade da massa de bens aos herdeiros, a partir da morte de de cujus, afastando, assim, no direito civil, a caracterização do Espólio quer como pessoa jurídica, quer como pessoa física, outro é o enfoque do Direito Tributário em relação ao Espólio.

Como ensina BULHÕES PEDREIRA (Imposto de Renda - 1.111 Ed. 1971), "a lei fiscal define o espólio como contribuinte do imposto, distinto do cônjuge meeiro e dos herdeiros e legatários, até a partilha ou adjudicação de bens".

Como contribuinte, já que a ele se aplicam as normas a que estão sujeitas as pessoas físicas, nos termos do artigo 45, § 3º do Decreto-lei nº 5844/43 e art. 1º da Lei nº 154/47, o Espólio é, por definição legal (artigo 45 do Código Tributário Nacional), titular da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza produzidos pela universitas rerum que o integra.



É evidente que se aplicáveis ao direito tributário os efeitos do artigo 1572 do Código Civil, desnecessário seria a equiparação legal do espólio à pessoa física, pois com o falecimento do autor da herança passariam os herdeiros a responsáveis não só pelos débitos do contribuinte falecido, mas também pelo imposto sobre os rendimentos da massa de bens herdada.

Observe-se, entretanto que, como contribuinte, distinto dos herdeiros, e, portanto, sujeito passivo da obrigação tributária, o espólio tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, ainda que, para efeitos civis, não seja pessoa física ou jurídica.

E nisto não há conflito com a lei civil, mas apenas a consequência de uma norma do Código Tributário Nacional, inserta no artigo 109 que, balizando a fronteira entre o Direito Privado e o Tributário, para assegurar a autonomia deste, prescreve:

"Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários (o grifo é nosso).

Especificamente em relação ao Direito Civil, cabe lembrar a afirmação de BALL, citado por VANONI (Natureza e Interpretação das Leis Tributárias - pg. 160), de que "nenhum conceito de direito civil referido pelo direito tributário deve ser entendido no sentido do direito civil."

Ao aludir a espólio a lei fiscal não o subordina rigidamente aos preceitos do direito civil, mas lhe dá uma aceção própria e peculiar de pessoa ficta capaz de se caracterizar como contribuinte, sujeito passivo de obrigação tributária, detentor, ainda que em caráter transitório, dos rendimentos de bens que integram o seu acervo, sujeito a penalidades se omitir rendimentos ou responder pelas omissões do de cujus.

Sendo o espólio, assim, o contribuinte em relação aos rendimentos dos bens transmitidos, distinto dos herdeiros, não podem ter estes privilégios fiscais, em relação ao espólio que

não possuíam em relação ao falecido, como contribuinte, quando em vida.

Se o imóvel cedido a um filho, não dependente economicamente, tinha o seu valor locativo tributável, não se entende que, por morte do contribuinte, os mesmos rendimentos presumidos passem a gozar de isenção, pelo fato de a lei determinar que o herdeiro tenha a propriedade imediata do imóvel, se para efeito fiscal, os rendimentos se vinculam ao Espólio.

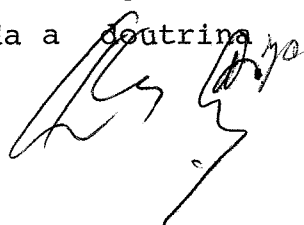
A personalidade que adquire o Espólio, para efeitos tributários, retira aos herdeiros, não dependentes, a condição de usufrutuários gratuitos dos bens que a ele, Espólio, transitoriamente se incorporam.

É de ressaltar, aqui, a lição valiosa de BLUMENSTEIN sobre as três maneiras, segundo as quais os institutos do direito civil podem influir no direito tributário.

Consoante aquele renomado tratadista, a lei tributária pode utilizar conceitos de direito civil para definir o objeto da tributação, quando a relação de fato, que constitui o substrato do instituto de direito privado, é considerado como causa do nascimento da obrigação tributária, ou através da aplicação analógica, quando um instituto de direito privado é mencionado pelo ordenamento tributário em razão de uma analogia íntima entre relações dos dois campos, ou, ainda, o direito civil influencia o direito tributário mediante a transformação de instituições do direito privado em instituições de direito tributário.

De certa forma, o tratamento fiscal do Espólio exemplifica esses três tipos de influência do direito civil sobre o direito tributário, quer porque fixa o objeto da tributação, a saber os rendimentos vinculados à massa de bens, quer utilizando todos os marcos processuais que assinalam a apuração e partilha dos bens e representação do Espólio, quer transformando o Espólio em pessoa ficta, com direitos, obrigações e individualidade própria, dissociada dos herdeiros até a sua extinção.

A prevalecer a tese da decisão recorrida, estará abalada toda a conceituação tributária de Espólio, restringido equivocadamente a conceitos civilísticos, e afrontada a doutrina



Acórdão nº CSRF/01-0.349

jurídica quanto a utilização de princípios do direito civil no di
reito tributário, expressa nos ensinamentos de BALL, LION, BLUMENS
TEIN, BÜHLER, MYRBACH - REINFELD, HENSEL e BECKER.

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso para
restabelecer a decisão da instância singular.

Brasília - DF., 01 de julho de 1983.

Jacinto de Medeiros Calmon
JACINTO DE MEDEIROS CALMON - RELATOR DESIGNADO

V O T OV E N C I D O

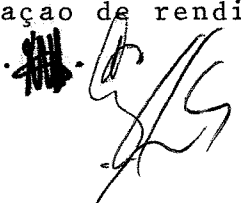
Conselheiro FRANCISCO AMARAL MANSO - RELATOR

O recurso especial reúne as condições legais de admissibilidade, não tendo sido oferecidas contra-razões pelo sujeito passivo.

Improcede a preliminar suscitada pelo douto representante da Fazenda Nacional de que a decisão recorrida teria julgado "extra petita", quando afirma, categoricamente:

"O recorrido, em suas manifestações não se bate contra a inclusão na Cédula 'E' daquela importância, na declaração de rendimentos do exercício de 1980, ano-base de 1979, pelo uso gratuito do imóvel, mas sim contra o critério utilizado para a fixação do valor da incidência tributária, o que é bem diferente, obviamente" (fl. 159).

Tal assertiva apresenta-se desprovida de fundamentação fática, à vista do que se encontra fartamente documentado nos autos. Com efeito, desde sua primeira impugnação o sujeito passivo vem-se manifestando contrário à tributação desses valores, não apenas divergindo do critério adotado para quantificar a matéria tributável, mas sustentando a impropriedade de serem incluídos em sua declaração de rendimentos, que reputa ter sido corretamente preenchida.

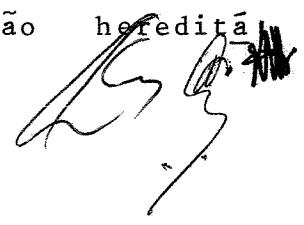


Acórdão CSRF/01-0.349

O próprio recorrente sugere sejam verificados os "pronunciamentos" de fls. 76 e 86. Pois bem, o primeiro representa resposta à intimação de fl. 75, quando foi determinado ao sujeito passivo que esclarecesse a situação dos imóveis ali mencionados. Limitou-se, é claro, a informar o que ocorria com cada um deles. Poderia, até mesmo, ter parado por aí. Talvez, porém, prevendo possível investida fiscal, toma a iniciativa de juntar "jurisprudência do egrégio Conselho de Contribuintes como subsídio ao estudo do pagamento de imposto de renda sobre prédios cedidos a herdeiros e que se ajusta por inteiro ao caso dos autos" (grifei). Assim, ainda na fase pré-impugnatória, alerta preventivamente a fiscalização de que seu entendimento comungava com aquele consubstanciado no Acórdão anexado por xerocópia à fl. 79, ou seja, de que a cessão dos imóveis, para uso dos herdeiros, não representaria fato gerador para incidência do imposto de renda. O outro "pronunciamento", o de fls. 86/89, é a própria impugnação, que, a teor do art. 14 do Dec. 70.235/72, instaura a fase litigiosa do processo. Nela o impugnante parte diretamente para expor seu "desideratum":

"(...) o responsável pela inventariança notificada entende estar correta a declaração do ano-base de 1979, exercício de 1980, nada havendo que se justifique a sua alteração, da qual constam os rendimentos reais, efetivos, da Cédula E, não se incluindo outros nesta cédula, nem o podia fazê-lo, porque os imóveis que se pretende taxar nunca foram tidos como sujeitos à tributação federal do imposto de renda" (fl. 86 - grifei).

A seguir, o impugnante passa a esclarecer quanto à ocupação dos imóveis questionados, enfatizando tratar-se de herdeiros ou de simples pessoa incumbida de prevenir eventuais depredações. Depois de questionar a forma de apuração do valor locativo, analisa o termo "dependente" consignado no parágrafo único do art. 31 do RIR/80, nele pretendendo se inclua quem possua vocação hereditária



ria. Invoca, ainda, o art. 1.572 do Código Civil para argumentar que aos herdeiros se transmitem, tão logo se abra a sucessão, o domínio e a posse da herança. E mais: transcreve decisão de nosso mais alto tribunal que conclui pela não tributação relacionada com imóvel ocupado por herdeiro.

Assim, não vislumbro em que se fundamentou o ilustre representante da Fazenda Nacional para afirmar, categoricamente:

"O recorrido(...) não se bate contra a inclusão na cédula 'E' daquela importância, na de claração de rendimentos do exercício (...) pelo uso gratuito do imóvel" (fl. 159)!

Quanto ao mérito, entendo se deva manter a r. de cisão recorrida, pelos seus jurídicos fundamentos, conforme adiante se verá, descabendo acolher a pretensão manifestada pela Fazenda Nacional.

O ilustre Procurador que guarda assento junto a egrégia Câmara recorrida arma a tese trazida a este Colegiado buscando apoio no conhecido aforisma jurídico: "UBI LEX NON DISTINGUI, NEC DISTINGUERE DEBEMUS" (fl. 159). Com o que concordo integralmente. E sua excelência transcreve, à fl. 158, o "caput" do art. 31 do RIR/80, "in limine", abandonados os respectivos incisos, mencionando as correspondentes matrizes legais: o art. 3º do DL 5.844/43 e o art. 21 da Lei 4.506/64. A seguir, transcreve também o parágrafo único do referido artigo, ainda segundo o RIR/80, e cita, como matrizes da determinação regulamentar, os seguintes dispositivos legais:

"art. 7º e seu parágrafo único, do DL nº 5844, e art. 23, VI, da Lei nº 4.506".

Buscando o que o ilustre Procurador denomina "fonte", transcrevem-se os seguintes textos:

a) DL. nº 5.844/43, art. 7º, parágrafo único, alínea "b":

"Art. 7º - (omissis)

Parágrafo único - Serão também classificados na cédula E:

a) (omissis)

b) o valor locativo do prédio urbano
construído, quando cedido seu uso gratuitamente".

b) Lei nº 4.506/64, art. 23, inciso VI:

"Art. 23 - Serão classificados como
aluguéis ou 'royalties' todas as espécies de ren-
dimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou
exploração dos bens e direitos referidos nos arti-
gos 21 e 22, tais como:

.....(omissis).....

VI - o valor locativo do prédio urbano
construído, quando cedido seu uso gratuitamente".

As normas legais, acima transcritas, vinham sendo
incorporadas aos REGULAMENTOS baixados pelo Poder Executivo, como
se pode verificar nos seguintes exemplos:

a) Regulamento aprovado pelo Decreto nº 24.239, de
22.12.47, art. 7º, parágrafo único, alínea "b":

"Parágrafo único. Serão também classi-
ficados na Cédula E:

.....(omissis).....

b) o valor locativo do prédio urbano
construído, quando cedido seu uso gratuitamente".

b) Regulamento aprovado pelo Decreto nº 36.773, de
13.1.55, art. 7º, parágrafo único, alínea "b":

"Parágrafo único. Serão também classi-
ficados na cédula E:

.....(omissis).....

b) o valor locativo do prédio urbano
construído, quando cedido seu uso gratuitamente".

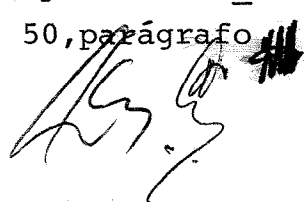
c) Regulamento aprovado pelo Decreto nº 40.702, de
31.12.56, art. 7º, parágrafo único, alínea "b":

"Parágrafo único. Serão também classi-
ficados na cédula E (Decreto-lei nº 5.844):

.....(omissis).....

b) o valor locativo do prédio urbano
construído quando cedido seu uso gratuitamente".

Mais recentemente, o RIR/66, aprovado pelo Decre-
to nº 58.400, de 10.5.66, assim estatuiu em seu art. 50, parágrafo



único:

"Parágrafo único. Será também classificado na cédula E o valor locativo do prédio urbano construído, quando cedido seu uso gratuitamente (Decreto-lei nº 5.844, art. 7º § único)".

E o RIR/75, aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 2.9.75, reproduzia, em seu art. 33, parágrafo único, o mesmo dispositivo por último transcrito, apenas alterando a referência ao "Decreto-lei nº 5.844" por "Decreto-lei nº 5.844/43".

Até então verifica-se que havia perfeita sintonia entre os artigos do REGULAMENTO e as determinações LEGAIS, que aquele pretendia consolidar. O ilustre representante da Fazenda Nacional, porém, transcreve o art. 31, parágrafo único do RIR/80, afirmando que corresponde ao art. 7º e seu parágrafo único do DL. 5.844 e art. 23, VI, da Lei 4.506. E com isso não concordo. Com efeito, o dispositivo regulamentar está assim redigido:

"Parágrafo único - Será também classificado na cédula E o valor locativo do prédio urbano construído, quando cedido seu uso gratuitamente, exceto quanto a dependente considerado em cargo de família" (grifei).

Observa-se, de plano, que o texto regulamentar não foi fiel à norma legal que pretendeu consolidar, acrescentando-lhe a ressalva "EXCETO QUANTO A DEPENDENTE CONSIDERADO ENCARGO DE FAMÍLIA".

Caem, pois, por terra todos os argumentos invocados pelo ilustre procurador quando invoca o princípio da fidelidade à lei: "UBI LEX NON DISTINGUIT, NEC DISTINGUERE DEBEMUS", principalmente quando apresenta a cessão gratuita de imóvel a dependente considerado encargo de família como única excessão à norma de incidência tributária:

"Poderia, sim, excetuar-se a tributação, se comprovada a cessão do IMÓVEL a dependente considerado encargo de família, independentemente do fato de ser ou não herdeiro" (fl. 159 - grifei).

A norma legal, suso transcrita, estabelece que se deva classificar na Cédula "E" o valor locativo do prédio urbano construído quando cedido seu uso gratuitamente. E só. Não

Acórdão CSRF/01-0.349

abre qualquer excessão. Nem mesmo aquela que pretende sustentar o preclaro Procurador da Fazenda, ao escudar-se na redação adota da ao RIR/80 que, como se viu, inovou com relação aos Regulamentos anteriores.

Ora, é sabido que o texto regulamentar não poderia criar hipótese de isenção, pois, sendo esta uma das formas de exclusão do crédito tributário (CTN, art. 175, I), fica reservado à LEI a competência para estabelecê-la:

"Somente a lei pode estabelecer:

.....

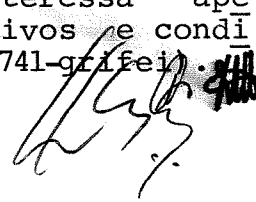
VI - as hipóteses de exclusão(...) de créditos tributários" (CTN, art. 97).

A este propósito, o saudoso Aliomar Baleeiro adverte:

"É regra de Direito Tributário, aliás de Administrativo também, a de que a competência da autoridade, para exigir o tributo ou a multa, é vinculada. Não lhe é lícito não cumprir a lei, ou cumprí-la quando quiser, discricionariamente. Está adstrita a executá-la em toda sua extensão e sem delongas. Do mesmo modo, as penalidades. Só a lei expressa lhe poderá permitir o cancelamento de créditos e penas" (in "Direito Tributário Brasileiro", Forense, 9ª Edição, pág. 370).

O art. 212 do CTN, em espaço reservado às "Disposições Finais e Transitórias", determina que o Poder Executivo expeça, por decreto, até o dia 31 de janeiro de cada ano, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos. Assim, o Decreto aprovador do Regulamento, compreendido entre os atos que integram a "legislação tributária", mas que não se confunde com a LEI (CTN, art. 96), tem seu conteúdo e alcance adstritos aos das leis em função das quais seja expedido (CTN, art. 99). É, ainda, o ilustre tributarista que sabiamente adverte:

"Materialmente, o regulamento é também ato-regra, porque dispõe sobre situações gerais e im pessoais. Mas não se liberta da lei, à qual serve e é subordinado. Ela lhe traça os limites, dentro dos quais o Executivo, exercendo a função regulamentar, dispõe sobre os pormenores, que o legislador lhe deixou, porque lhe interessa apenas fixar as diretrizes, fins, objetivos e condições a serem atingidas" (ob.cit., pág. 3741-grifei).



Muito simplista, pois, a solução de buscar-se na literalidade do texto regulamentador de um Decreto a justificativa para uma isenção que não teria sido expressamente prevista em norma legal. Tal posicionamento equivale a reconhecer que o Poder Executivo teria ultrapassado, em muito, sua própria competência, atribuindo-se prerrogativas exclusivas do Poder Legislativo. E não acho que esta teria sido a intenção do ilustre signatário do recurso especial.

Na verdade, o aditamento que se fez à norma legal consolidada no parágrafo único do art. 31 do RIR/80, representa interpretação da administração tributária, anteriormente explicitada no Ato Declaratório (Normativo) CST nº 37/76, "verbis":

"(...) com fundamento na alínea 'd' do art. 22 e no parágrafo único do art. 33 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186/75, não é tributável o valor locativo de imóvel cedido gratuitamente para uso de dependente" (grifei).

Repita-se: a norma administrativa e a regulamentar não poderiam criar hipótese de exclusão do crédito tributário. Poderiam, porém, interpretando a norma legal, explicitar-lhe o conteúdo, de maneira a exteriorizar algo que nela estivesse insito.

E isto foi feito.

De maneira sistemática, invocando comparativamente o art. 22, alínea "d", e o art. 33, parágrafo único, do RIR/75, então vigente, assim redigidos:

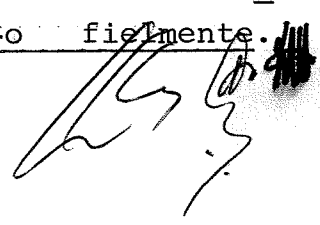
"Art. 22 - Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

.....

d) o valor locativo do prédio construído, quando ocupado por seu proprietário (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 10, § 2º, 'd')".

(O art. 33, parágrafo único, apenas consolidava, fielmente, o art. 7º, parágrafo único, do DL. 5.844/43, como visto anteriormente.)

Se buscarmos o texto original do DL. 5.844/43, verifica-se que o art. 22, "d", do RIR/75 consolidou-o fielmente.



O mesmo não se pode dizer quanto ao art. 22, IV, do RIR/80, que adicionou ao texto legal a interpretação administrativa:

"Art. 22 - Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

.....

IV - o valor locativo do prédio construído, quando ocupado por seu proprietário ou cedido gratuitamente para uso de dependente considerado encargo de família (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 10, § 2º, 'd')" (grifei).

Observa-se, pois, que o Ato Declaratório Normativo CST nº 37/76 buscou no art. 22, "d", do RIR/75, a fundamentação para a norma que pretendeu consagrar. E buscou um texto regulamentar que foi fiel ao texto legal que consolidara. Poder-se-ia, assim, redigir o mencionado Ato Normativo da seguinte maneira:

"Não é tributável o valor locativo de imóvel cedido gratuitamente para uso de dependente, tendo em vista que não entra no cômputo do rendimento bruto o valor locativo do prédio construído, quando ocupado por seu proprietário".

Quando do julgamento do Recurso nº 33.655, em 08.01.80, proferi voto que, aprovado unanimemente, fundamentou o Acórdão nº 104-1.348. Então eu já ponderava:

"De acordo com o parágrafo único do art. 33 do RIR/75,

'será (...) classificado na cédula E o valor locativo do prédio urbano construído, quando cedido seu uso gratuitamente'.

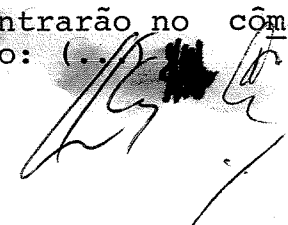
Ao interpretar esta norma a Coordenação do Sistema de Tributação da Receita Federal concluiu, porém, que

'não é tributável o valor locativo de imóvel cedido gratuitamente para uso de dependente' (ADN-CST nº 37/76).

E qual foi o fundamento invocado para excepcionar a norma claramente contida no dispositivo regulamentar?

Foi a alínea 'd' do art. do mesmo regulamento que estipula:

"Art. 22 - Não entrarão no cômputo do rendimento bruto: (...)"



d) o valor locativo do prédio construído, quando ocupado por seu proprietário'.

Parece-me que a interpretação adotada no ato normativo foi bastante benevolente, ao pretender identificar 'dependente' com 'proprietário', ou 'co-proprietário'. Ora, se tal procedimento passou a ser aceito pelo órgão fiscalizador em benefício do dependente, sem qualquer alusão ao possível falecimento de seu responsável, 'a fortiori' se deveria concluir pela não tributação do valor locativo de imóvel cedido gratuitamente para uso de dependente, quando o bem imóvel lhe for deixado em herança.

Ainda que se pretenda - pelo princípio da simplificação processual - que os bens da herança sejam arrolados, para fins da legislação do Imposto sobre a Renda, como pertencentes a uma ficção jurídica - o espólio - não há como se negar a transmissão do domínio e da posse da herança aos herdeiros, tão logo se verifique a sucessão pelo falecimento do responsável".

O ilustre Procurador da Fazenda Nacional não chega a apreciar extensivamente o citado Acórdão aprovado pela egrégia Quarta Câmara deste Conselho, limitando-se a afirmar:

"No que diz respeito, porém, ao mérito, não melhor razão lhe cabe, porquanto inaplicável o acórdão trazido à colação pelo recorrente e adotado pelo incluíto Relator, porquanto naquela hipótese se trata de único HERDEIRO (fls.), o que não se compatibiliza, absolutamente, com o presente" (fl. 159).

Claro está que sua Excelência não elidiu os fundamentos jurídicos que lastrearam a mencionada decisão. É irrelevante, até certo ponto, a circunstância de ser apenas um único herdeiro o proprietário do imóvel. O importante é que o imóvel seja ocupado por seu proprietário. E, inegavelmente, o herdeiro (ou os herdeiros) torna-se legítimo proprietário do imóvel. É que, nos termos do art. 1.572 do Código Civil, aberta a sucessão, domínio e posse se transmitem, desde logo, aos herdeiros legítimos.

Washington de Barros Monteiro lembra que, no direito romano, a partilha "era translativa da propriedade". E acrescenta:



Acórdão CSRF/01-0.349

"Perante nossa lei, porém, ela é simplesmente declarativa e não atributiva de direitos; o herdeiro adquire a propriedade, não em virtude da partilha, mas por força da abertura da sucessão. O próprio 'de cujus', por ficção, investe seu sucessor no domínio e posse da herança" (in "Curso de Direito Civil", 6ª Vol., pág.274, Saraiva, 7ª Edição).

Por isso dissemos, naquele mencionado Acórdão, que a interpretação adotada pela Coordenação do Sistema de Fiscalização pareceu-nos "bastante benevolente". Isto, se pretendemos ter presente o princípio enfaticamente invocado pelo sr. Procurador da Fazenda Nacional de que "Ubi lex non distinguit...". A lei excepciona do disposto no art. 7º, parágrafo único, "b", do DL. 5.844/43, apenas as hipóteses em que o imóvel encontra-se ocupado por seu proprietário. Ora, o dependente não é proprietário (até mesmo porque dependente de quem é - esse sim - o proprietário). Se, pois, algum desrespeito houve ao princípio homenageado ("Ubi lex..."), não teria sido com o considerar o herdeiro proprietário do imóvel e, portanto, apenas a ele se aplicando o disposto no art. 10, § 2º, "d", do DL. 5.844/43. Parece-me até mesmo um contra-senso conceder a isenção ao dependente (não concedida pela norma legal) e negá-la ao herdeiro, legítimo proprietário (a quem a lei concede isenção expressamente)!

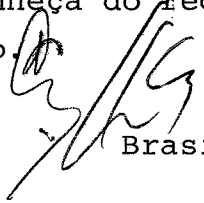
Nos presentes autos houve a abertura da sucessão e, portanto, os legítimos herdeiros tornaram-se igualmente legítimos proprietários dos imóveis legados pelo "de cujus". Assim, os imóveis estão sendo ocupados pelo seu proprietário, precisamente nos termos consagrados no art. 10, § 2º, "d", do DL. 5.844/43, consolidado no art. 22, IV, do RIR/80. Atender à pretensão da Fazenda Nacional significa negar vigência a essa norma legal.

Não é outra, aliás, a jurisprudência de nossos tribunais superiores que sufraga o entendimento acima esposado, como se depreende do seguinte julgado:

"Imposto de Renda. Imóvel ocupado por herdeiro não há de ser tributado no espólio a título de cessão de uso gratuito (art. 50, parágrafo único, do Decreto nº 58.400, de 1966), visto que o herdeiro obtém a ocupação por direito pro-

prio, consoante o art. 1.572 do Código Civil" (AMS nº 73.943-SP, Rel. Min. Décio Miranda, decisão unânime em 9.10.74 - Segunda Turma, in D.J.U. de 17.12.74).

Em face das considerações precedentes, voto para que se conheça do recurso especial, mas, no mérito, se lhe negue provimento.


Brasília-DF., 01 de julho de 1983


FRANCISCO AMARAL MANSO - RELATOR