



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.014496/00-51  
Recurso nº : 128.720  
Matéria : IRPF – EXS : 1995 a 1999  
Recorrente : NACIF ELIAS KHARRAT (ESPÓLIO)  
Recorrida : DRJ em BELO HORIZONTE - MG  
Sessão de : 17 DE SETEMBRO DE 2002  
Acórdão nº : 102-45.683

IRPF - DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL DO ESPÓLIO - Integra a declaração de ajuste anual do espólio, 50% (cinquenta por cento) dos rendimentos produzidos pelos bens comuns do casal, tendo em vista que o cônjuge meeiro, através de ato entre vivos, fez doação de sua parte aos seus herdeiros, descendentes (Art. 10 do RIR/94).

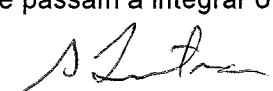
GLOSA DE DESPESAS INCORRIDAS COM IMÓVEL DESOCUPADO - Para efeito de determinar o rendimento bruto de aluguéis, as despesas dedutíveis, são somente as relativas ao próprio bem locado. Nos períodos em que os imóveis estavam desocupados, os gastos incorridos previstos no Art. 51 do RIR/94, não se vinculam aos rendimentos auferidos, constituindo-se ônus do proprietário.

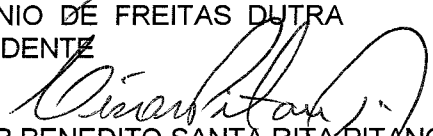
MULTAS DE OFÍCIO - ESPÓLIO - Tendo em vista o previsto nos Artigos 112 e 131, III do CTN, bem como, nos Artigos 9º, 24 e 999, I, do RIR/94, as multas de lançamento de ofício previstas no Artigo 44 da Lei nº 9.430/96 não alcança os lançamentos tributáveis constituídos contra os espólios.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por NACIF ELIAS KHARRAT (ESPÓLIO).

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

  
CÉSAR BENEDITO SANTA RITA PITANGA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 OUT 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros AMAURY MACIEL, VALMIR SANDRI, NAURY FRAGOSO TANAKA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES e MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.014496/00-51  
Acórdão nº. : 102-45.683  
Recurso nº. : 128.720  
Recorrente : NACIF ELIAS KHARRAT (ESPÓLIO)

**RELATÓRIO**

Contra o Recorrente, em 21 de novembro de 2000, foi emitido Auto de Infração - Imposto de Renda Pessoa Física fls. 04 a 19, referente aos exercícios de 1995 a 1999, Anos-Calendários de 1994 a 1998, tendo sido constituído o crédito tributário no montante de R\$ 383.102,44, a seguir descrito:

|                                             |            |
|---------------------------------------------|------------|
| Imposto                                     | 130.857,04 |
| Juros de Mora – (Calculados até 31/10/2000) | 85.495,45  |
| Multa Proporcional (Passível de Redução)    | 141.695,94 |
| Multa Exigida Isoladamente                  | 25.054,01  |
| Valor do Crédito Apurado                    | 383.102,44 |

No Auto de Infração o Auditor relata que o Recorrente cometeu diversas infrações a seguir discriminadas:

001 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS;

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS.

Omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa jurídica, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante deste Auto de Infração.

95



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.014496/00-51

Acórdão nº : 102-45.683

002 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS (CARNÊ-LEÃO);

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS.

Omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa física, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante deste Auto de Infração.

003 - DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE;

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPENDENTE.

Efetuamos a glosa de deduções com dependentes, pleiteadas indevidamente, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante deste Auto de Infração.

004 - DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE;

DESPESAS DE LIVRO CAIXA REDUZIDAS INDEVIDAMENTE.

Glosa de despesas escrituradas em Livro Caixa, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante deste Auto de Infração.

005 - COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE IMPOSTO;

RESTITUIÇÃO RECEBIDA INDEVIDAMENTE/RESTITUIÇÃO A DEVOLVER.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.014496/00-51

Acórdão nº : 102-45.683

O contribuinte recebeu o Imposto a Restituir erroneamente apurado em sua Declaração de Ajuste Anual ano-calendário de 1997, exercício de 1998, uma vez que, com as infrações ora apuradas e conseqüente novo valor de IRPF devido, o contribuinte ficou com imposto a pagar, efetivamente demonstrado no demonstrativo N.º 3 e Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante deste Auto de Infração.

**006 - DEMAIS INFRAÇÕES SUJEITAS A MULTAS ISOLADAS;**

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO.**

Falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de carnê-leão, apurado conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante deste Auto de Infração.

Enquadramento legal: Art. 149º, da Lei 5.172/66, Arts. 1º, 2º e 3º, e §§, e 8º, da Lei n.º 7.713/88, Arts. 1º a 4º e 6º e §§, da Lei n.º 8.134/90, Arts. 4º e 5º, Parágrafo único, 6º, 10º, incisos I e III, da Lei n.º 8.383/91, Arts. 40º e 43º, da Lei 8.541/92, Arts. 7º, 8º e 9º, incisos I e III, 12º, inciso II, alínea "a", da Lei n.º 8.981/95, Arts. 3º, 8º inciso II, alínea "c", e 11º, da Lei n.º 9.250/95, Art. 44º, § 1º, inciso III, da Lei n.º 9.430/96, Art. 21º, da Lei n.º 9.532/97, Art 889, inciso III, do RIR/94, Art. 4º, inciso I e § 1º, da Lei n.º 8.218/91, Art. 44º, § 2º, da Lei n.º 9.430/96, c/c Art. 106, inciso II alínea "c", da Lei 5.172/66, Art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96, Art. 44, inciso I, § 2º, da Lei n.º 9.430/96, Art. 84, § 5º, da Lei n.º 8.981/95, Art. 13 da Lei n.º 9.065/95, Art. 26 da MP n.º 1.542/96 e reedições, Art. 30 da MP n.º 1.621/97 e reedições, Art. 30 da MP n.º 1.699/98 e reedições, Art. 30 MP n.º 1.770/98 e reedições, Art. 30 da MP n.º 1.863/99 e reedições, Art. 30 da MP n.º 1.973/99 e reedições, Art. 61, § 3W, da Lei n.º 9.430/96.

95



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.014496/00-51

Acórdão nº : 102-45.683

**IMPUGNAÇÃO**

Inconformado o Recorrente interpôs a impugnação de fls 239 a 251, junto ao Delegado da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte – MG, apresentando suas razões de fato e de direito, contestando o Auto de Infração.

**3.1 Da apropriação dos rendimentos**

De acordo com o Artigo 12, § 2º, Regulamento de Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 17/06/1999, somente 50% dos rendimentos produzidos pelos bens comuns são incluídos na declaração de rendimentos do espólio.

A inclusão da totalidade dos rendimentos é, conforme o § 3º, do Artigo 12, do mesmo Regulamento, uma opção do contribuinte.

No presente caso o cônjuge meeiro, antes de seu falecimento em 1986, fez doação de sua parte a seus sete filhos, dois dos quais faleceram após, resultando em novos espólios.

Como os beneficiários dos rendimentos são outros dois espólios distintos e pessoas físicas, é vedada a opção pela tributação em conjunto.

Necessário, pois, que se faça o destaque dos rendimentos atribuindo-se ao contribuinte – impugnante somente a parcela de 50% dos valores apurados, pois a outra parte não lhe pertence.

**3.2 Da glosa de gastos excluídos do rendimento bruto**

O Artigo 50, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º, de 17/06/1999, diz textualmente:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.014496/00-51

Acórdão nº. : 102-45.683

“Art. 50. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto, no caso de aluguéis de imóveis (Lei nº 7.739, de 16/03/1989, Art. 14):

I – o valor dos impostos, taxas e emolumentos incidentes sobre o bem que produzir o rendimento;

II – o aluguel pago pela locação de imóvel sublocado;

III – as despesas pagas para cobrança ou recebimento do rendimento;

IV – as despesas de condomínio.”

Ao glosar, integralmente, os gastos deduzidos nas declarações de rendimentos, a autoridade fiscal lançadora deixou de reconhecer esse preceito legal, anulando os seus efeitos.

Para manter o funcionamento do edifício o contribuinte incorre em despesas de conservação e manutenção das áreas comuns, bem como despesas de funcionamento, como salários de ascensoristas, faxineiros e zeladores, energia elétrica, elevadores, etc., gastos que devem ser subtraídos dos rendimentos, tal como previsto na legislação.

### 3.3 Da multa de ofício e seu agravamento

O Artigo 957, do mesmo Regulamento, diz:

“Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas a totalidade ou diferença de imposto (Lei n.º 9.430, de 1996, Art. 44):

I – de setenta e cinco por cento nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.014496/00-51

Acórdão nº. : 102-45.683

II – de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos Arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão exigidas (Lei n.º 9.430, de 1996, Art. 44, § 1º):

I – juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago;

II – isoladamente, quando o imposto houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III – isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto na forma do Art. 106, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV – isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto, na forma do Art. 222, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal, no ano-calendário correspondente.”

O Artigo 959, diz:

“Art. 959. As multas a que se referem os incisos I e II do Art. 957 passarão a ser cento e doze e meio por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para (Lei n.º 9.430, de 1996, Art. 44, § 2º, e Lei 9.532, de 1997, Art. 70, I):

I – prestar esclarecimentos;

II – apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os Arts. 265 e 266;

III – apresentar a documentação técnica de que trata o Art. 267.”



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.014496/00-51

Acórdão nº. : 102-45.683

A leitura dos dispositivos regulamentares transcritos conduz às seguintes conclusões:

- a) as diferenças de imposto apuradas em procedimentos de ofício estão sujeitas à multa de 75%;
- b) a multa será agravada em 50% se o sujeito passivo não atender, no prazo marcado, intimação para prestar esclarecimentos.

O Impugnante apresentou cópias reprográficas dos documentos solicitados pela autoridade fiscal, e só quando do Termo de Verificação Fiscal, soube que deveria apresentar os originais dos documentos, para que a autoridade fiscal comprovasse a legitimidade dos mesmos.

O que o Impugnante não pode concordar é que se eleve a multa por falta de esclarecimentos. A autoridade fiscal recebeu do impugnante todos os elementos necessários para lavrar o Auto de Infração, tanto que o fez.

No âmbito do Conselho de Contribuintes é pacífica a orientação de que o agravamento da multa só deve ocorrer quando o contribuinte dificulta a ação fiscal ou a apuração do tributo.

“Só se aplica (agravamento da multa) quando, mediante formal intimação para prestar esclarecimentos, restar comprovado que ocorreu recusa e/ou resistência por parte do contribuinte em atendê-la”. (Ac. CSRF/01-0.392/84).

“Se não restar perfeitamente caracterizada no processo a recusa em atender a intimação ou de apresentação de esclarecimentos, não cabe a exasperação da multa de lançamento de ofício”. (Ac. 1º CC 101-81.151/91 – DOU 05/06/91).





**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.014496/00-51

Acórdão nº : 102-45.683

“Desde que todos os elementos utilizados na atividade do lançamento do crédito tributário foram colhidos da própria declaração de rendimentos entregue pelo contribuinte, não subsiste motivo para agravamento da multa”. (Ac. CSRF/01-1.056/90).

“Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos.” (Ac. 1º CC 101-73.623/82).

“Não se justifica o agravamento da multa de lançamento de ofício quando não está perfeitamente caracterizada a recusa de apresentação de esclarecimentos”. (Ac. CC 103-8.687/88).

### 3.4 Da obrigatoriedade de recolhimento do carnê-leão

O Artigo 106, do Regulamento do Imposto de Renda reza:

“Art. 106 – Está sujeita ao pagamento mensal do imposto de renda a pessoa física que receber de outra pessoa físicas, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País, tais como (Lei n.º 7.713, de 1988, Art. 8º, e Lei n.º 9.430, de 1996, Art. 24, § 2º, inciso IV):

IV – os rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa física.”

A legislação, transcrita acima, é bem clara no sentido de que está sujeita ao regime de recolhimento mensal obrigatório, denominado carnê-leão, a pessoa física que receber rendimentos de outra pessoa física.

Ora, o contribuinte é um espólio e, como tal, não está sujeito ao regime de recolhimento mensal obrigatório, porque não é uma pessoa física.

A não condição de pessoa física em que se situa o espólio está evidenciado no próprio Regulamento do Imposto de Renda que, em seu Artigo 11, diz:

95



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.014496/00-51

Acórdão nº. : 102-45.683

“Art. 11 – Ao espólio serão aplicadas às normas a que estão sujeitas as pessoas físicas, observado o disposto nesta Seção e, no que se refere à responsabilidade tributária, nos Arts. 23 a 25 (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, Art 45, § 3º, e Lei n.º 154, de 25 de novembro de 1947, Art. 1º).”

O Regulamento deixa bem claro que o espólio não é uma pessoa física, pois, diz que a ele se aplicam as normas que regem a tributação das pessoas físicas, observação dispensável se o espólio fosse pessoa física.

A aplicação dessas normas, contudo, sofre limitações, uma vez que existem regras específicas, aplicáveis ao espólio, diversas daquelas dirigidas às pessoas físicas, confirmando que o espólio não é pessoa física.

Um exemplo é a transferência de responsabilidade, como encontrado no Artigo 11, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda vigente.

“§ 1º A partir da abertura da sucessão, as obrigações estabelecidas neste Decreto ficam a cargo do inventariante (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, Art. 46).”

E no Artigo 24, do mesmo Regulamento:

“Art. 24 – Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis (Lei n.º 5.173, de 1966, Art. 134, incisos I a IV):

I – os pais, pelo tributo devido por seus filhos menores;

II – os tutores, curadores e responsáveis, pelo tributo devido por seus tutelados, curatelados ou menores dos quais detenham a guarda judicial;

III – os administradores de bens de terceiros, pelo tributo devido por estes;

95



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.014496/00-51

Acórdão nº. : 102-45.683

IV – o inventariante, pelo tributo devido pelo espólio.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório (Lei n.º 5.172, de Art. 134, parágrafo único).”

Entre as regras aplicáveis às pessoas físicas não existe a figura de transferência de responsabilidade pelo tributo, exceto quando houver relação de responsabilidade civil, como no caso dos pais, tutores, curadores ou responsáveis ou responsáveis por menores.

Ademais, sendo o espólio um condomínio de herdeiros, a tributação, se houvesse, deveria incidir sobre cada um deles, em particular e não sobre o espólio, como um todo.

Caso, no curso do inventário, surgissem novos herdeiros seria inviável, ou impossível, a aplicação da legislação.

### 3.5 Da aplicação de multa de ofício ao espólio

O espólio, como um ente abstrato, sem existência no mundo natural ou no mundo jurídico, não está sujeito a penalidades, uma vez que ele não é agente ativo de qualquer ato sujeito a punição.

Como vimos nos artigos do Regulamento transcritos, as obrigações do espólio estão a cargo e responsabilidade do inventariante.

A Secretaria da Receita Federal, na Instrução Normativa SRF n.º 53, de 09 de junho de 1988, reafirma, em seu Artigo 16:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.014496/00-51

Acórdão nº. : 102-45.683

“Art. 16. São pessoalmente responsáveis:

III – o inventariante, pelo cumprimento das obrigações tributárias do espólio resultantes dos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei.

§ 3º A falta de apresentação das declarações de rendimentos de espólio, se obrigatórias, bem como sua apresentação fora dos prazos fixados sujeitam o inventariante à multa prevista no Art. 88 da Lei n.º 8.981, de 1995, com as alterações posteriores, observado o máximo de vinte por cento do imposto devido pelo espólio e o mínimo de R\$ 165,74 (cento e sessenta e cinco reais e setenta e quatro centavos).”

Considerando tudo o mais que consta, o ESPÓLIO DE NACIF ELIAS KHARRAT, por seu inventariante infra-assinado requer, pelas razões expostas, que seja levado em conta, na apuração dos valores constantes do Auto de Infração, que 50% dos rendimentos dos bens comuns não pertencem ao espólio; que os valores despendidos com impostos, recebimentos de aluguéis e despesas de condomínio sejam excluídos da base de cálculo do tributo; que seja excluída a multa relativa ao carnê leão e, mais, que seja suspensa a cobrança de multa de ofício, simples ou agravada, tanto em relação às diferenças apuradas na base de cálculo do imposto, quanto em relação ao recolhimento mensal obrigatório, denominado carnê leão.

**DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA**

Apreciando a impugnação a autoridade de primeira instância, em Decisão DRJ/BHE n.º 987 de 01 de junho de 2001 de fls 255 a 263, julgou o lançamento procedente em parte, constante do Auto de Infração, referente aos exercícios de 1995, 1996, 1997, 1998 e 1999, Anos-Calendário de 1996, 1997, 1998, 1999 e 2000.

91



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.014496/00-51

Acórdão nº. : 102-45.683

Quanto ao mérito, cumpre esclarecer que, em razão do processamento do inventário, a pessoa física do contribuinte não se extingue, para a legislação tributária, imediatamente após sua morte, mas se prolonga por intermédio de seu espólio, sendo contribuinte distinto do meeiro, herdeiros e legatários. A extinção, para os efeitos fiscais, ocorre somente com a partilha ou adjudicação dos bens.

Ociosos, pois, é defender que a tributação deveria recair sobre cada um dos herdeiros, e não sobre o espólio como um todo. Os rendimentos próprios do "de cujus" e os de bens componentes do monte a partilhar devem ser incluídos nas declarações do espólio, até a data da partilha ou da adjudicação, ainda que transferidos de imediato ao cônjuge meeiro, aos herdeiros ou legatários (Ato Declaratório Normativo nº 11, de 1978, e § 1º do Art. 3º da Instrução Normativa nº 23, de 18 de abril de 1996, do Secretário da Receita Federal – IN SRF nº 23, de 1996).

Como regra geral, tributa-se em nome do espólio apenas 50% dos rendimentos produzidos pelos bens comuns; opcionalmente, a totalidade dos mesmos (§ 2º e § 3º do Art. 12 do Dec. N.º 3.000, de 26 de março de 1999, o Regulamento do Imposto de Renda – RIR, de 1999). O exercício da referida faculdade, ao contrário do que pretende o reclamante, não é atribuição exclusiva do cônjuge supérstite. A tributação em conjunto também pode ser feita no caso em que ambos estejam mortos. Veja-se o que diz o § 6º do art. 12 do RIR, de 1999:

“§ 6º Ocorrendo 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.”

Sobre a mesma matéria, esclarece a alínea “b” do inciso I do Art. 20 da IN SRF nº 23, de 1996:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.014496/00-51

Acórdão nº : 102-45.683

“Art. 20. Na ocorrência de morte de ambos os cônjuges observar-se-á o seguinte:

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

a) (...);

b) morte em datas diferentes mas antes de encerrado o inventário do pré-morto – também deverá ser apresentada uma única declaração de rendimentos para cada exercício, em nome do cônjuge pré-morto, abrangendo os bens, direitos e obrigações e os rendimentos do outro cônjuge, a partir do exercício correspondente ao ano-calendário de seu falecimento.” (grifo acrescentado)

De fato, sobre os casos de morte do cônjuge meeiro, estatui o Art. 1.043 do Código de Processo Civil:

“Art. 1.043 – Falecendo o cônjuge meeiro supérstite antes da partilha dos bens do pré-morto, as duas heranças serão cumulativamente inventariadas e partilhadas, se os herdeiros de ambos forem os mesmos.

§ 1º - Haverá um só inventariante para os dois inventários.

§ 2º - O segundo inventário será distribuído por dependência, processando-se em apenso ao primeiro.”

Na espécie, no documento de fl 54, o inventariante declara:

“Fui nomeado INVENTARIANTE e, como tal, responsável pelo ESPÓLIO DE NACIF ELIAS KHARRAT, no ano de 1996 (documento anexo).

Os titulares do ESPÓLIO eram:

Nacif Elias Kharrat, falecido em 09/08/1982 (doc. anexo)

Tacla Kalil Haddad, falecida em 03/07/1986 (doc. anexo)”  
(grifos acrescentados).

91



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.014496/00-51  
Acórdão nº. : 102-45.683

Conforme fl. 253, o inventariante não apresentou declaração em nome do espólio de Tacla Kalil Haddad, CPF 551.791.856-53 só apresentou declarações em nome do espólio do pré-morto, nas quais listou todos os bens produtores das rendas abrangidas pela presente autuação. Assim sendo, consideram-se cumpridas todas as previsões legais retro transcritas, sendo incabível a pretensão de que os rendimentos ora lançados sejam reduzidos em 50%.

Por força do inciso IV do Art. 106 do RIR, de 1999, as pessoas físicas que receberem de rendimentos de aluguel de outras pessoas físicas estão obrigadas ao pagamento mensal do imposto decorrente. Sendo regra destinada às pessoas físicas, aplica-se também ao espólio, por imposição do Art. 11, já que o disposto nos Arts. 11 a 14 e 23 a 25 em nada interferem com a imposição da referida obrigação. Diferente do que se defende na impugnação, o fato de ser espólio não escusa o contribuinte de pagar o carnê-leão. O não pagamento constitui infração passível da punição cominada no inciso III do parágrafo único do Art. 957 do RIR, de 1999.

Realmente, o espólio não está imune às multas. Conforme § 2º do Art. 11 do RIR, de 1999, as infrações cometidas pelo inventariante são punidas com as penalidades previstas nos Arts. 944 a 968.

As determinações do § 2º do referido Artigo 11 se referem a fatos posteriores à abertura da sucessão, quando o espólio possui representante legal, com obrigações definidas perante o fisco. Nesse caso, a responsabilidade do espólio é integral, pois a infração e os rendimentos têm vinculação única e exclusiva com os sucessores, representados pelo inventariante.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.014496/00-51

Acórdão nº : 102-45.683

O Acórdão 104-5.953, de 22 de junho de 1987, em sua ementa, confirma o entendimento (Editora Resenha Tributária, Jurisprudência Administrativa, 12.8, pág. 67, São Paulo, 1992):

**“MULTAS FISCAIS – ESPÓLIO – A omissão de rendimentos auferidos pelo espólio é sujeita ao lançamento de ofício e à aplicação da penalidade correspondente.”**

A autuante entende que o contribuinte desprezou a Intimação nº 293/2000, porque não apresentou qualquer manifestação escrita. Entretanto, acolhem-se as razões da defesa, para reduzir a multa a 75%.

Por fim, tem-se que o interessado pleiteou-se, em suas declarações, deduções de livro caixa. Esse procedimento não encontra respaldo na legislação.

Com efeito, a Lei n.º 9.250, de 1995, dispõe, no Art. 8º, inciso II, alínea “g”, que, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto devido na declaração de ajuste anual, poderão ser deduzidas as “despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos I a III do Art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, no caso de trabalho não-assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares de serviços notariais e de registro” (grifos acrescentados). Como se vê, a dedução de livro caixa não se aplica a rendimentos provenientes de aluguel.

Conforme obstante, o rendimento tributável é o valor líquido do aluguel. Conforme Art. 50 do RIR, de 1999, não entram no cômputo do rendimento bruto: I – o valor dos impostos, taxas e emolumentos incidentes sobre o bem que produzir o rendimento; II – o aluguel pago pela locação de imóvel sublocado; III – as despesas pagas para cobrança ou recebimento do rendimento; IV – as despesas de condomínio.





**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.014496/00-51

Acórdão nº. : 102-45.683

Conforme contratos de locação constantes no Anexo I, os locatários estavam obrigados ao custeio de tributos incidentes sobre o imóvel e das despesas de condomínio relativas ao imóvel locado (taxas de condomínio). Com isso, fica claro que as despesas de áreas comuns são rateadas proporcionalmente, entre as diversas unidades. Em consequência, embora a parte referente às salas não alugadas seja arcada pelo contribuinte, ela não se vincula aos bens que produzem os rendimentos em lide.

Assim sendo, as despesas com impostos das unidades não locadas e a parte das despesas do condomínio que a elas se atribuem, em razão de rateio proporcional, não se deduzem das receitas produzidas pelas unidades locadas.

Em face do exposto, julgo procedente em parte o lançamento efetuado por meio do Auto de Infração de fls. 04 a 08, para manter a exigência nele formalizada, reduzindo, entretanto, o percentual da multa de ofício para 75%.

**DECISÃO DA DRJ**

O Recorrente inconformado com a decisão da DRJ interpôs Recurso Voluntário fls 268 a 283, ratificando as razões de fato e de direito já expostas em sua impugnação, requerendo:

- a) a exclusão, da base de cálculo, de 50% dos rendimentos apurados, porque a ele não pertenceram;
- b) a retificação dos valores a serem excluídos de tributação, compreendendo gastos de condomínio não passíveis de serem recuperados através da cobrança da taxa de condomínio;

915



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.014496/00-51

Acórdão nº. : 102-45.683

c) a exclusão da cobrança da multa por não recolhimento mensal do imposto de renda;

d) a exclusão do lançamento de multa de ofício sobre diferenças na apuração do imposto.

O Recorrente deu em garantia ao depósito recursal 14 salas no 5º andar do Edifício Thibau fls. 311 e 312, para fins de garantia de instância recursal na forma da legislação em vigor.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.014496/00-51  
Acórdão nº. : 102-45.683

**VOTO**

Conselheiro CÉSAR BENEDITO SANTA RITA PITANGA, Relator

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

A fundamentação e motivação no enfrentamento da inconformidade do Recorrente são a seguinte:

a) exclusão da base de cálculo do imposto de renda do espólio, de 50% dos rendimentos apurados na fiscalização;

O período fiscalizado corresponde aos anos-calendários de 1994 a 1998, entretanto, o titular do espólio faleceu em 09/08/1982 e a cônjuge meeira supérstite em 03/07/1986.

Acontece que, a cônjuge meeira antes do seu falecimento, fez doação de sua parte a seus sete filhos, conforme escrituras públicas de doação com reserva de usufruto (fls. 287 a 303), ratificado pelo Termo de Partilha (fls. 284 a 286).

Durante os anos-calendários fiscalizados, o fato gerador do imposto de renda devido, 50% dos bens que originaram a renda de aluguéis, já pertenciam aos filhos da cônjuge meeira, que pelo falecimento de dois dos filhos, esses bens doados pertencem a outros dois espólios distintos e pessoas físicas.

O Art. 10 do RIR/94 disciplina a forma de tributação dos rendimentos do espólio, destacando no § 2º que 50% dos rendimentos produzidos

95



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.014496/00-51

Acórdão nº. : 102-45.683

pelos bens comuns deverão ser obrigatoriamente incluídos na declaração do espólio e, nos §§ 3º e 6º estabelece a opção para que os rendimentos dos bens comuns do casal sejam tributados em sua totalidade na declaração do espólio e/ou ocorrendo morte dos cônjuges em datas que permitam a unificação do inventário, os rendimentos comuns do casal poderão ser tributados em nome de um dos falecidos.

Tendo em vista que as opções dos § 3º e § 6º do Art. 10 do RIR/94 ficaram inviabilizadas, face a doação feita por ato entre vivos (Art. 1.776 do Código Civil) da cónyuge meeira aos seus filhos, a tributação que incide nos rendimentos omitidos na declaração do espólio objeto deste recurso, é a de 50% dos rendimentos omitidos, previsto como obrigatório no § 2º do Art. 10 do RIR/94.

b) despesas escrituradas no livro caixa e deduzidas da base de cálculo dos rendimentos de aluguel:

Em conformidade com o Art. 81 do RIR/94, a escrituração do livro caixa é destinada à apuração do rendimento tributável para os contribuintes que receberem rendimentos do trabalho não-assalariado, o titular de serviços notariais e de registro e o leiloeiro.

Os rendimentos de capital decorrentes de bens corpóreos, sob a forma de aluguel, possuem critérios próprios para a apuração do rendimento tributável, estabelecidos nos Artigos 50 e 51 do RIR/94, e no que diz respeito às exclusões do rendimento bruto, apenas as despesas previstas no Art. 51, podem reduzir a base do rendimento tributável, ou seja:

- o valor dos impostos, taxas e emolumentos incidentes sobre o bem que produzir o rendimento;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.014496/00-51

Acórdão nº. : 102-45.683

- o aluguel pago pela locação do imóvel sublocado;
- as despesas pagas para a cobrança ou recebimento do rendimento;
- as despesas de condomínio.

As despesas que o Recorrente pretende deduzir da base de cálculo do rendimento tributável, são aquelas inerentes ao custeio dos imóveis não locados, até porque, as despesas dos imóveis locados são arcadas pelos locatários, conforme consta do processo.

A tributação incide sobre o rendimento líquido do contribuinte, conseqüentemente não se pode admitir a exclusão de despesas quando não existe rendimento correspondente.

Em sistema condominial todas as despesas incorridas pelo condomínio são rateadas entre os condôminos em função do critério de rateio preestabelecido, e caso remanesçam despesas não repassadas aos condôminos, é porque as unidades correspondentes não estão locadas e por isso não estão gerando rendimento.

As despesas incorridas pelo condomínio, embora sejam necessárias para a manutenção e conservação do imóvel, não são dedutíveis do rendimento bruto do espólio, porque não estão relacionadas com os bens locados, e que geraram rendimentos tributáveis, por não possuir previsão legal para excluir custos quando não existir receita, ou seja, inexistindo receita na há o que se tributar.

Tratando-se de despesas não relacionadas com os rendimentos tributáveis, fica mantida na íntegra a glosa constante do auto de infração.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.014496/00-51

Acórdão nº : 102-45.683

c) Cobranças de multa de ofício, em decorrência da omissão de rendimentos (Art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96) e da multa isolada, em decorrência do não recolhimento mensal do carnê leão previsto no Art. 115 do RIR/94 (Art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430/96):

É importante destacar, que o auto de infração foi lavrado após o falecimento do de cujus, ademais, na integração da interpretação da penalidade (multa de ofício) recorreremos as Normas Gerais de Direito Tributário, especificamente nos Arts. 112 e 131, III do CTN, que consiste na interpretação mais benéfica para o contribuinte, e a aplicação dos encargos moratórios em conformidade com a lei, ou seja, o espólio limita-se ao pagamento do tributo, não comportando inserção de penalidade.

Com base na interpretação sistemática dos Artigos 9º, 24 e 999, I, c do RIR/94, o espólio é responsável pelo tributo devido pelo de cujus até a data da abertura da sucessão, acrescido de juros moratórios e da multa de mora prevista no Art. 999, I, c, do RIR/94.

Em harmonia com este entendimento, a IN SRF nº 53/98 no Art. 16 § 2º, ratifica que o espólio não se sujeita a multa de ofício:

"Art. 16 – São pessoalmente responsáveis:

I - .....

II - .....

III - .....

§ 1º - .....

95



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.014496/00-51

Acórdão nº : 102-45.683

§ 2º - Na impossibilidade de se exigir, do espólio, o pagamento do imposto, o inventariante responde solidariamente com ele quanto aos atos em que intervir ou pelas omissões de que for responsável, não se sujeitando a multa de ofício."

Em conformidade com o Art. 100 do CTN, as instruções normativas são normas complementares, entendidas como fontes secundárias ou complementares da legislação tributária, cujo objetivo é explicitar o conteúdo da norma, respeitando o limite da lei, facilitando a interpretação e integração da legislação tributária.

Os encargos moratórios do espólio (juros e multa de mora) possuem norma específica, cuja matriz legal antecede a norma instituidora da multa de ofício. Assim sendo, "a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior - § 2º, Art. 2º, do Decreto-lei nº 4.657, de 4/09/42".

Tendo em vista o princípio da legalidade objetiva, as multas de lançamento de ofício previstas no Art. 44 da Lei nº 9.430/96, não alcança os lançamentos tributários constituídos contra os espólios.

Ante o exposto, voto no sentido de DAR provimento parcial ao recurso voluntário, mantendo no lançamento do crédito tributário, a glosa das despesas escrituradas no livro caixa, decorrente do custeio dos imóveis não locados, haja vista, que tais imóveis não geraram receitas tributáveis.

Sala das Sessões - DF, em 17 de setembro de 2002.

**CÉSAR BENEDITO SANTA RITA PITANGA**