

Espólio - Contribuinte Falecido

CONCEITO

085 — O que é espólio?

Espólio é o conjunto de bens, direitos e obrigações da pessoa falecida. É contribuinte distinto do meeiro, herdeiros e legatários.

(Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, art. 2ª)

PESSOA FALECIDA — IMPOSTO SOBRE A RENDA DEVIDO

086 — É devido imposto sobre a renda de contribuinte que faleceu após a entrega da declaração do exercício?

Se houver bens a inventariar, o imposto deve ser pago pelo espólio.

Inexistindo bens a inventariar, o cônjuge sobrevivente ou os dependentes não respondem pelos tributos devidos pela pessoa falecida, devendo ser solicitado o cancelamento da inscrição no CPF da pessoa falecida, nas unidades locais da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

(Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, arts. 18 a 21 e Instrução Normativa SRF nº 461, de 18 de outubro de 2004, arts. 45 a 50)

PESSOA FALECIDA — RESTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

087 — É dispensável o alvará judicial na restituição, ao cônjuge viúvo ou aos herdeiros do falecido, do imposto sobre a renda não recebido em vida pelo titular, quando já tenha sido encerrado o inventário?

Não havendo bens sujeitos a inventário, a restituição será liberada mediante requerimento dirigido ao delegado da Delegacia da Receita Federal do Brasil da jurisdição do último endereço do *de cujus*.

Existindo bens sujeitos a inventário ou arrolamento, a restituição depende de alvará judicial, ainda que o inventário já tenha sido encerrado.

(Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 34, parágrafo único; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR), art. 897, parágrafo único; Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, arts. 17 a 19)

FALECIMENTO — BENS A INVENTARIAR

088 — Qual é o procedimento a ser adotado no caso de falecimento, no anual-cenário, de contribuinte que deixou bens a inventariar?

Embora a Lei Civil disponha que "Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários" (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, art. 1.784), é indispensável o processamento do inventário (Código Civil, art. 1.991), com a emissão do formal de partilha ou carta de adjudicação (Código Civil, arts. 2.013 a 2.022) e a transcrição desse instrumento no registro competente (Lei nº 6.015 de 31 de dezembro de 1973, art. 167, inciso I, itens 24 e 25, *com redação dada pela Lei nº 6.216, de 30 de junho de 1975*) a fim de que o meeiro, herdeiros e legatários possam usar, gozar e dispor, de forma plena e legal, dos bens e direitos transmitidos *causa mortis*.

Para a legislação tributária, a pessoa física do contribuinte não se extingue imediatamente após sua morte, prolongando-se por meio do seu espólio (art. 11 do Decreto nº 3.000, de

26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR). O espólio é considerado uma universalidade de bens e direitos, responsável pelas obrigações tributárias da pessoa falecida, sendo contribuinte distinto do meeiro, herdeiros e legatários.

Para os efeitos fiscais, somente com a decisão judicial da partilha ou da adjudicação dos bens, extingue-se a responsabilidade da pessoa falecida, dissolvendo-se, então, a universalidade de bens e direitos.

Com relação à obrigatoriedade de apresentação das declarações de espólio, aplicam-se as mesmas normas previstas para os contribuintes pessoas físicas. Assim, caso haja obrigatoriedade de apresentação, a declaração de rendimentos, a partir do exercício correspondente ao ano-calendário do falecimento e até a data da decisão judicial da partilha ou da adjudicação dos bens, será apresentada em nome do espólio, classificando-se em inicial, intermediária e final.

Havendo bens a inventariar, a apresentação da declaração final de espólio é obrigatória, independentemente de outras condições de obrigatoriedade de apresentação.

Atenção: Caso a pessoa falecida não tenha apresentado as declarações anteriores às quais estivesse obrigada, essas declarações devem ser apresentadas em nome da pessoa falecida.

A responsabilidade pelo imposto devido pela pessoa falecida, até a data do falecimento, é do espólio.

Encerrada a partilha, a responsabilidade pelo imposto devido pela pessoa falecida, até aquela data, é do sucessor a qualquer título e do cônjuge meeiro, limitando-se ao montante dos bens e direitos a eles atribuídos.

(Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, art. 1.997; Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973, art. 167, inciso I, itens 24 e 25, com redação dada pela Lei nº 6.216, de 30 de junho de 1975; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR), arts. 11 e 12; Instrução Normativa SRF nº 81, de 2001, art. 3º, §§ 2º e 3º, e art. 23)

DECLARAÇÕES DE ESPÓLIO

089 – O que se considera declaração inicial, intermediária e final de espólio?

Declaração Inicial

É a que corresponde ao ano-calendário do falecimento.

Declarações Intermediárias

Referem-se aos anos-calendário seguintes ao do falecimento, até o ano-calendário anterior ao da decisão judicial da partilha, sobrepartilha ou adjudicação dos bens.

Declaração Final

É a que corresponde ao ano-calendário da decisão judicial da partilha, sobrepartilha ou adjudicação dos bens. Essa declaração corresponde ao período de 1º de janeiro à data da decisão judicial ou da lavratura de Escritura Pública de Inventário e Partilha.

É obrigatória a apresentação da declaração final de espólio elaborada em computador mediante a utilização de programa gerador próprio, sempre que houver bens a inventariar.

A declaração final de espólio deverá ser enviada pela Internet ou entregue em disquete, nas unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Atenção: Ocorrendo o falecimento a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao do

recebimento dos rendimentos, porém antes da entrega da Declaração de Ajuste Anual, esta não se caracteriza como de espólio, devendo, se obrigatória, ser apresentada em nome da pessoa falecida e assinada pelo inventariante, cônjuge meeiro, sucessor a qualquer título ou por representante desses.

(IN SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, art. 3º, §§ 1º e 2º; e art. 6º, §§ 1º a 3º, com redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 711, de 31 de janeiro de 2007)

Consulte as perguntas 102 e 460

DECLARAÇÃO FINAL DE ESPÓLIO – OBRIGATORIEDADE

090 – Se o espólio não estava obrigado a apresentar as declarações inicial e intermediárias, havendo bens a inventariar, é obrigatória a apresentação da Declaração Final de Espólio?

Sim, a entrega da Declaração Final de Espólio é obrigatória sempre que houver bens a inventariar.

(Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, art. 3º, § 4º)

BENS COMUNS – RENDIMENTOS

091 – Como o espólio declara os rendimentos referentes aos bens comuns?

Na declaração de espólio, devem ser incluídos os rendimentos próprios, 50% dos produzidos pelos bens comuns recebidos no ano-calendário, os bens e direitos que constem do inventário e as obrigações do espólio. Opcionalmente, os rendimentos produzidos pelos bens comuns podem ser tributados, em sua totalidade, em nome do espólio, o qual pode compensar o total do imposto pago ou retido na fonte sobre esses rendimentos.

Atenção: Responsabilidade dos Sucessores e do Inventariante:

São pessoalmente responsáveis:

I - o espólio, pelos tributos devidos pelo *de cuius* até a data da abertura da sucessão;

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cuius* até a data da partilha ou adjudicação, limitada essa responsabilidade ao montante do quinhão, do legado, da herança, ou da meação;

III - o inventariante, pelo cumprimento da obrigação tributária do espólio resultante dos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei.

(Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, arts. 7º e 23)

SOBREPARTILHA

092 – Que bens são passíveis de sobrepartilha?

São passíveis de sobrepartilha os bens:

I - sonogados;

II - da herança, surgidos após a partilha;

III - litigiosos, assim como os de liquidação difícil ou morosa;

IV - situados em lugar remoto da sede do juízo onde se processa o inventário.

Nas situações de que tratam os itens III e IV, a partilha dos demais bens integrantes do espólio, embora implique sua baixa na Declaração de Bens e Direitos do espólio, observadas as instruções quanto ao valor de transmissão, não obriga a entrega da declaração final, que somente será exigida quando do trânsito em julgado da sobrepartilha. Se a sobrepartilha não for homologada no mesmo ano-calendário, a baixa dos bens resultantes da partilha será efetuada na declaração intermediária, informando-se na coluna Discriminação da Declaração de Bens e Direitos os dados referentes aos beneficiários e ao valor de transmissão. Caso o valor de transmissão seja superior ao constante na coluna do ano anterior, deve ser apurado o ganho de capital, observadas as instruções específicas.

(Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, arts. 11, 12 e 13)

DECLARAÇÃO FINAL DE ESPÓLIO – DEDUÇÕES

093 – Que deduções são permitidas nas declarações do espólio?

São permitidas as mesmas deduções facultadas à pessoa física.

(Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, art. 14)

Consulte a pergunta 305

DECLARAÇÃO FINAL DE ESPÓLIO E DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL DO MEEIRO – DEPENDENTES

094 – Os mesmos dependentes podem constar na Declaração Final de Espólio e também na Declaração de Ajuste Anual do meeiro?

No caso de encerramento de espólio, a relação de dependência entre os dependentes e o espólio termina com a entrega da Declaração Final de Espólio. Os dependentes nessa declaração podem ser, nesse ano, dependentes também do cônjuge meeiro, desde que preencham os requisitos legais para tanto.

(Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, art. 14, incisos II e III)

Consulte as perguntas 312, 326 e 329

FUNERAL, TAXAS, HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS – DEDUÇÕES

095 – São dedutíveis nas declarações de espólio os gastos com funeral, taxas, emolumentos e honorários advocatícios relativos ao inventário?

Não. Nas declarações de espólio, inclusive na final, são permitidas apenas as deduções previstas na legislação tributária.

(Instruções Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, art. 14)

DECLARAÇÕES DE ESPÓLIO – APRESENTAÇÃO

096 – Quem deve apresentar as declarações de espólio?

As declarações de espólio devem ser apresentadas em nome da pessoa falecida, com a indicação de seu número de inscrição no Cadastro de Pessoa Física (CPF), utilizando o código de natureza de ocupação relativo a espólio (81) deixando em branco o código de ocupação principal, devendo ser assinadas pelo inventariante, que indicará seu nome, o número de inscrição no CPF e o endereço.

Enquanto não houver iniciado o inventário, as declarações são apresentadas e assinadas pelo cônjuge meeiro, sucessor a qualquer título ou por representante do *de cujus*.

(Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, art. 4ª)

DECLARAÇÃO DE ESPÓLIO — NÃO-RESIDENTE NO BRASIL

097 — Devem ser apresentadas declarações de espólio de pessoa não-residente no Brasil?

Não, porém os rendimentos produzidos no Brasil e recebidos pelo espólio estão sujeitos à incidência do imposto de forma definitiva ou exclusiva na fonte, que deve ser recolhido em nome do espólio, a partir do falecimento até a data do trânsito em julgado da decisão judicial da partilha, sobrepartilha ou adjudicação dos bens, nos prazos previstos na legislação vigente.

Para o cancelamento da inscrição no CPF consulte a pergunta [086](#)

(Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR, art. 683; Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, art. 25; Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, art. 46)

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA TRANSFERIDA A HERDEIROS

098 — Incidem acréscimos legais quando a responsabilidade pela obrigação tributária do espólio for transferida aos herdeiros?

Sim. Incidem acréscimos legais sobre o valor do imposto devido pelo espólio, limitada essa responsabilidade ao montante do quinhão, legado ou da meação.

(Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR, art. 23)

FALECIMENTO DE AMBOS OS CÔNJUGES

099 — Como devem ser apresentadas as declarações de espólio no caso de ocorrência de morte de ambos os cônjuges?

No caso de regime de comunhão parcial ou total de bens e ocorrendo morte conjunta, deve ser apresentada, se obrigatória, em relação a cada exercício, uma única declaração de rendimentos em nome de um dos cônjuges, abrangendo todos os bens, direitos, rendimentos e obrigações, informando o falecimento do cônjuge, seu nome e o número de inscrição no CPF. Caso tenham ocorrido mortes em datas diferentes e antes de encerrado o inventário do premorto, deve ser apresentada uma única declaração de rendimentos para cada exercício, em nome deste, a partir do exercício correspondente ao ano-calendário de seu falecimento.

No regime de separação de bens, quer a morte seja conjunta ou em datas diferentes, deve ser apresentada uma única declaração ou duas, segundo a sucessão seja processada em um único inventário ou dois.

(Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, art. 22)

INVENTÁRIO — NOVOS BENS ANTES DA PARTILHA

100 — Como proceder no caso de serem trazidos novos bens ao inventário antes do trânsito em julgado da decisão judicial da partilha, sobrepartilha ou adjudicação?

As declarações de espólio continuam a ser apresentadas normalmente, nelas incluindo-se os bens e direitos, a partir do ano-calendário em que forem trazidos aos autos, bem como os rendimentos por eles produzidos.

Se os referidos bens e direitos produziram rendimentos em anos anteriores, não abrangidos pela decadência, deve ser requerida retificação das declarações anteriormente apresentadas, desde a abertura da sucessão, para que nelas sejam incluídos esses bens e

os rendimentos por eles produzidos. É admitida a opção pela tributação em conjunto ou em separado dos rendimentos produzidos pelos bens e direitos possuídos em comum.

(Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, art. 12)

Consulte a pergunta 092

INVENTÁRIO – NOVOS BENS APÓS PARTILHA

101 – Como proceder no caso de novos bens serem trazidos ao inventário após o trânsito em julgado da decisão judicial da partilha ou adjudicação?

No caso de a Declaração Final de Espólio já ter sido apresentada, deve ser requerida sua retificação. Devem ser incluídos os bens objeto da sobrepartilha e os rendimentos por eles produzidos, abrangendo o período de 1^ª de janeiro até a data da decisão judicial da sobrepartilha, se esta ainda ocorrer dentro do mesmo ano-calendário.

Caso a decisão judicial de sobrepartilha ocorrer em ano-calendário posterior, a declaração retificadora passa a ser declaração intermediária. Nela devem ser incluídos os bens objeto da sobrepartilha e os rendimentos por eles produzidos.

No caso de a Declaração Final de Espólio não ter sido apresentada:

- se a decisão judicial da sobrepartilha ocorrer no mesmo ano-calendário, na declaração final são informados os bens sujeitos à partilha e sobrepartilha e os rendimentos produzidos por esses bens até a data da partilha e pelos sobrepartilhados até a data da decisão judicial da sobrepartilha;
- se a decisão judicial da sobrepartilha ocorrer em ano-calendário posterior, na declaração intermediária correspondente ao ano-calendário da decisão judicial da partilha, se obrigatória, são informados os bens objeto da partilha e sobrepartilha e os respectivos rendimentos produzidos até 31 de dezembro.

Atenção: Se os bens sobrepartilhados produziram rendimentos em anos anteriores ao da decisão judicial da partilha ou adjudicação, não alcançados pela decadência, devem ser apresentadas declarações retificadoras. Caso os bens sobrepartilhados tenham produzido rendimentos posteriormente ao ano em que foi proferida a decisão homologatória da partilha ou adjudicação, devem ser apresentadas as declarações dos exercícios correspondentes, onde serão incluídos apenas os bens sobrepartilhados e os rendimentos por eles produzidos.

(Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, art. 13)

Consulte a pergunta 092 e 102

DECLARAÇÃO FINAL DE ESPÓLIO – PRAZO DE ENTREGA/PAGAMENTO DO IMPOSTO

102 – Qual o prazo para a entrega da Declaração Final de Espólio e do pagamento do imposto nela apurado?

Para o ano-calendário de 2007, a Declaração Final de Espólio deve ser apresentada até:

I - o último dia útil do mês de abril do ano-calendário a que se refere a declaração, caso o trânsito em julgado da decisão judicial da partilha, sobrepartilha ou adjudicação dos bens inventariados, ou lavratura da Escritura Pública de Inventário e Partilha, tenha ocorrido até o último dia do mês de fevereiro do referido ano-calendário;

II - 60 (sessenta) dias contados da data do trânsito em julgado da decisão judicial da partilha, sobrepartilha ou adjudicação dos bens inventariados ou lavratura da Escritura Pública de Inventário e Partilha, nas demais hipóteses.

O prazo para o pagamento do imposto apurado é o mesmo do prazo para entrega da Declaração Final de Espólio, não podendo ser parcelado.

Atenção: Vence também nessa data o imposto relativo ao ganho de capital apurado pelo espólio na transferência de bens e direitos aos sucessores, quando transferidos por valor acima daquele declarado pelo *de cujus*.

(Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 10; Lei nº 11.441, de 4 de janeiro de 2007, art. 1º; Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, arts. 6º, 8º e 15, com a alteração dada pela Instrução Normativa SRF nº 711, de 31 de janeiro de 2007)

Consulte as perguntas 103, 101, 105, 540 e 605

DECLARAÇÃO FINAL DE ESPÓLIO – PRAZO

103 - Qual o prazo para a entrega da Declaração Final de Espólio para as decisões judiciais de partilha, sobrepartilha ou adjudicação dos bens inventariados prolatadas e as escrituras públicas de inventário e partilha lavradas a partir de 1º de janeiro de 2008?

A Declaração Final de Espólio deve ser apresentada até:

I - o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente ao da:

a) 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;

b) lavratura da escritura pública de inventário e partilha;

II - 60 (sessenta) dias contados da data do trânsito em julgado, quando este ocorrer a partir de 1º de março do ano-calendário subsequente ao da decisão judicial da partilha, sobrepartilha ou adjudicação dos bens inventariados.

(Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, art. 6º, com redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 805, de 28 de dezembro de 2007, art. 1º)

DECLARAÇÃO FINAL DE ESPÓLIO – APURAÇÃO DO IMPOSTO

104 – Como apurar o imposto na Declaração Final de Espólio?

A declaração final deve conter os rendimentos recebidos no período compreendido entre 1º de janeiro e a data da decisão judicial da partilha, sobrepartilha ou adjudicação, ou a data da lavratura da Escritura Pública de Inventário e Partilha, aplicando-se as normas previstas para o ano-calendário em que esta ocorrer, devendo ser elaborada em computador mediante a utilização de programa gerador próprio. O imposto sobre a renda é calculado mediante a utilização dos valores da tabela progressiva mensal, vigente no ano-calendário a que corresponder a declaração final, multiplicados pelo número de meses a partir de janeiro até a data da decisão judicial transitada em julgado, ainda que os rendimentos correspondam a apenas um ou alguns meses desse período.

(Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 15, com redação dada pelo art. 3º da Lei nº 11.311, de 13 de junho de 2006; Lei nº 11.441, de 4 de janeiro de 2007, art. 1º; Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, art. 8º e § 1º)

DECLARAÇÃO FINAL DE ESPÓLIO – DECLARAÇÃO DE BENS

105 – Como deve ser preenchida a Declaração de Bens e Direitos da Declaração Final de Espólio?

Na Declaração de Bens e Direitos correspondente à declaração final deve ser informada, discriminadamente, em relação a cada bem ou direito, a parcela que corresponder a cada beneficiário, identificado por nome e número de inscrição no Cadastro de Pessoa Física (CPF).

No item "Situação na Data da Partilha", os bens ou direitos devem ser informados pelo valor constante na última declaração apresentada pelo *de cujus*, atualizado até 31/12/1995, ou pelo valor de aquisição, se adquiridos após essa data.

No item "Valor de Transferência", deve ser informado o valor pelo qual o bem ou direito, ou cada parte deste, será incluído na Declaração de Bens e Direitos do respectivo beneficiário.

(Lei nº 9.779, 19 de janeiro de 1999, art. 10; Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 23; Instrução Normativa SRF nº 81 de 11 de outubro de 2001, art. 9ª; Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, arts. 3ª, II, 20, §§ 2ª e I, 3ª)

TRANSFERÊNCIA DE BENS E DIREITOS

106 – Qual o tratamento tributário aplicável à transferência de bens e direitos a herdeiros ou legatários?

Estão sujeitas à apuração do ganho de capital as operações que importem transferência de propriedade de bens e direitos, por sucessão *causa mortis*, a herdeiros e legatários, quando o sucessor optar pela inclusão dos referidos bens e direitos na sua declaração de rendimentos por valor superior ao constante na última declaração do *de cujus* ou ao custo de aquisição.

Nesse caso, o contribuinte do imposto é o espólio.

(Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 23, § 2ª, com redação dada pelo art. 10 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999; Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, art. 10; Instrução Normativa SRF nº 84 de 11 de outubro de 2001, arts. 3ª, inciso II, 20)

Consulte a pergunta 539

BENS DOADOS EM VIDA

107 – Os bens doados em vida respondem pelas dívidas fiscais do espólio?

Os bens doados em estrita observância à lei, bem como os bens e rendimentos privativos do cônjuge sobrevivente e dos herdeiros e legatários, não respondem pelas dívidas do espólio.

Somente na hipótese de haver meação, herança ou legado haverá incidência tributária, limitada essa responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação.

(Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR, art. 23)

MOLÉSTIA GRAVE

108 – Qual é o tratamento tributário dos proventos de aposentadoria ou reforma e valores a título de pensão de portador de moléstia grave recebidos pelo espólio ou por seus herdeiros?

Caso os proventos de aposentadoria ou reforma e valores a título de pensão do portador de moléstia grave (falecido) sejam recebidos pelo espólio ou por seus herdeiros, independentemente de situações de caráter pessoal, devem ser tributados na fonte e na Declaração de Ajuste Anual ou na Declaração Final de Espólio.

(Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 26, de 26 de dezembro de 2003)

Consulte a pergunta 214