



MINISTÉRIO DA FAZENDA

/hrsf

Sessão de 15...janeiro.... de 19 81...

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.134

Recurso nº RP/101.0.027

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido 1a. CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: ABÍLIO GUSTAVO SCHMAEDECKE

ESPÓLIO — MULTA FISCAL — RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR. À vista da interpretação sistemática do Código Tributário Nacional, nomeadamente seus arts. 3º, 113, § 1º, 131, III, 134, IV, 135, I, 142 e 184, a responsabilidade do espólio, nos casos de lançamento de ofício em vida do "de cujus", é pelo crédito tributário, não apenas pelos tributos.

Recurso especial provido.

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, para restabelecimento da multa, nos termos dos votos vencidos da decisão recorrida (50%). Vencido o Conselheiro Jacinto de Medeiros Calmon (Relator). Designado Relator para o Acórdão o Conselheiro Urgel Pereira Lopes.

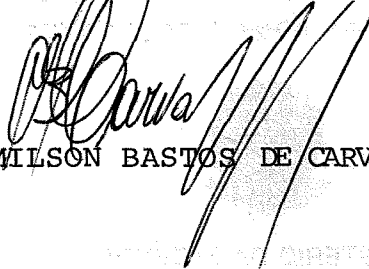
Sala das Sessões em 15 de janeiro de 1981

AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ

PRESIDENTE

URGEL PEREIRA LOPES

RELATOR DESIGNADO



ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO

PROCURADOR DA FAZENDA
NACIONAL.

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conse
lheiros FERNANDO CÍCERO VELLOSO, WAGNER GONÇALVES, PEDRO MARTINS FER
NANDES e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausente por motivo justificadoo
Conselheiro LUIZ MIRANDA.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0925/050.173/73

RECURSO N.º: RP/101-0.027

ACÓRDÃO N.º: CSRF/01.0.134

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: 1a. CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: ABÍLIO GUSTAVO SCHMAEDECHE

R E L A T Ó R I O

O Dr. Procurador da Fazenda Nacional junto à 1a. Câmara do 1º Conselho de contribuintes recorre para esta Câmara do Acórdão nº 101-71.569, que julgou recurso voluntário interposto por herdeiros de Abílio Gustavo Schmaedecke, na parte em que, por maioria de votos, determinou o cancelamento da multa de lançamento "ex officio", sendo vencidos os Conselheiros Amador Outeiro Fernández, Sylvio Rodrigues e João Valenza, que reduziam a referida multa de 150% para 50%.

O crédito tributário objeto do recurso decorre do auto de infração lavrado em 27 de setembro de 1973, referente ao exercício financeiro de 1973, no qual foram tributados rendimentos auferidos de Madeireira Tijucas S.A., como acionista da referida empresa, apurados em ação fiscal instaurada contra a aludida empresa.

O contribuinte autuado faleceu em 19 de setembro de 1977 (certidão de fls. 80), tendo sido subscrito o recurso pelos herdeiros, e não pelo inventariante, em virtude de ter sido homologada a partilha dos bens em 22 de março de 1978, como prova o respectivo formal anexado, por cópia, de fls. 98 a 103.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0925/050.173/73
ACÓRDÃO Nº CSRF/01.0.134

O voto que fundamenta a decisão recorrida, acolhido pela maioria dos membros do Colegiado, ressalta que "não há previsão de lançamento ou cobrança de multas de lançamento ex oficio em nome de espólio", e que, na hipótese, nem se trata de infração cometida pelo inventariante, objeto do artigo 11, § 1º do RIR/75, como "também não se cogita de sucessão com envolvimento de pessoas jurídicas".

Contrapõe-se ao voto vencedor o voto vencido do Conselheiro Dr. Amador Outerele Fernández, de fls. 112 a 116, lido em Plenário.

O recurso especial alude ao mencionado voto vencido e anexa decisão do Supremo Tribunal Federal de Recurso Extraordinário nº 83.613 - SP, bem como Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional sobre matéria, com a seguinte ementa:

"As multas administrativas, inclusive as tributárias, tem caráter eminentemente patrimonial, não se confundindo, portanto, com as penas criminais, mesmo pecuniárias, de caráter sancionatório. Como consequência, respondem integralmente pelo pagamento das penalidades tributárias, os sucessores a qualquer título do infrator, pessoa natural ou jurídica".

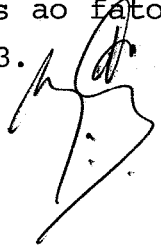
É o relatório.

VOTO (Vencedor) DO CONSELHEIRO URGEL PEREIRA LOPES

Com a devida vênia, não acompanho o bem lançado voto do ilustre relator, pelas razões alinhadas na sequência.

O Auto de Infração é de 27.09.73 e o "de cujus" faleceu em 19.09.77.

A legislação pertinente à tributação do espólio está hoje consolidada nos arts. 7º a 12 do RIR/75, valendo sublinhar que todos esses dispositivos regulamentares têm por matriz legal leis ou decretos-leis muito anteriores ao fato gerador que deu margem à tributação no exercício de 1973.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0925/050.173/73

ACÓRDÃO Nº CSRF/01.0.134

Vale transcrever o art. 11 do citado RIR/75:

"Art. 11 — Quando se apurar, pela abertura da sucessão, que o "de cujus" não apresentou declaração para os exercícios anteriores, ou o fez com omissão de rendimentos, cobrar-se-á do espólio o imposto respectivo, acrescido da multa de mora prevista na alínea c do inciso I do art. 533 (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 49).

§ 1º — Se as faltas forem cometidas pelo inventariante, serão punidas com as penalidades cabíveis, de acordo com os Títulos VII e VIII do Livro IV (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 49, parágrafo único).

§ 2º — Apurada a falta de recolhimento do imposto devido pelo "de cujus" até a data da abertura da sucessão, será ele exigido do espólio, acrescido da correção monetária, juros moratórios e da multa do artigo 531 (Lei nº 5.172/66, art. 131, III)".

Da análise dos dispositivos legais transcritos chego às seguintes conclusões:

No "caput" do art. 11 temos a hipótese de se apurar, pela abertura da sucessão, que o "de cujus" não apresentou declaração dos exercícios anteriores, ou o fez com omissão de rendimentos. Tais infrações, atribuídas ao "de cujus" pela lei, só poderiam ter lugar ainda em vida do contribuinte. A apuração há de dar-se por força da abertura da sucessão, vale dizer, depois da morte, ou no mesmo momento, ao menos hipoteticamente, que é quando se abre a sucessão.

Em tais casos, incide, apenas, a multa de mora do art. 533, inc. I, alínea "c" (10%).

Já o § 1º do art. 11 prevê a hipótese de falta de apresentação de declarações de rendimentos, ou de omissão de rendimentos, imputáveis, ao inventariante. Quer dizer, as infrações hão de ter sido cometidas pelo inventariante, no curso do inventário.

Nesse caso, as penalidades cabíveis são as do Título VII e VIII do Livro IV, isto é, as dos arts. 528 a 559 do Regulamento, aí incluídas as do lançamento "ex officio" do art. 534.



ACÓRDÃO Nº CSRF/01.0.134

Passa-se ao § 2º do art. 11 e verifica-se situação diversa, qual seja a falta de recolhimento do imposto pelo "de cujus" até a data da sucessão, o que alcança os casos de imposto regularmente lançado e exigível até a data do falecimento, cujo recolhimento deixou de ser efetuado. Não se incluem aí, evidentemente, os casos de imposto devido em virtude de lançamento suplementar ou de ofício.

Manda o texto legal que, nos casos do § 2º, além da correção monetária e juros de mora, se aplique a multa moratória do art. 531, do mesmo RIR, onde se cuida de "todos os casos de pagamento ou recolhimento de débito fora dos prazos fixados".

Em nenhuma das três situações extraídas do artigo 11 em questão se enquadra a hipótese dos autos que, como se recorda, trata de responsabilidade do espólio por crédito tributário de corrente de lançamento de ofício ainda em vida do contribuinte.

É que, nestes casos, o sujeito passivo é o contribuinte autuado, uma vez que as infrações são-lhe diretamente imputáveis. Sobrevindo a morte, o espólio é mero responsável, a título de sucessão, por crédito tributário definitivamente constituído à data da abertura da sucessão.

Discute-se, aqui, a responsabilidade do espólio pela multa pertinente ao lançamento de ofício.

O argumento contrário, como se viu, tem assento no art. 131, III, do CTN, que alude a responsabilidade pessoal do espólio pelos tributos devidos pelo "de cujus".

Ao aludir a tributos, o CTN excluiria multas, porque multas fiscais não são tributos.

A meu ver, esse entendimento não tem fulcro na interpretação sistemática do próprio CTN.

Ignora-se que o art. 184, do citado CTN, dispõe:

"Art. 184. Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou

ACÓRDÃO CSRF/01.0134

cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis". (grifei).

É evidente a necessidade de se cotejarem os arts. 131, III e 184.

No primeiro é flagrante que se trata de definir a responsabilidade pessoal.

No segundo, cuida-se de determinar os bens sujeitos à execução, para saldar os débitos do espólio (e outros).

Dispensar-me de alongar os fundamentos de minha convicção pessoal, em virtude de a matéria ter sido magnificamente colocada em despacho do Ministro JARBAS NOBRE, Vice-Presidente do T.F.R., prolatado na Apelação Civil nº 50.066-SP, publicado no DJ de 11.9.80, a seguir transcrito:

"Apelação Civil nº 50.066 - São Paulo
Recorrente: Espólio de Menotti Celeri - Advogados: Alcides Telles Júnior e outros - Recorrida: União Federal.

Despacho

Com esteio nas alíneas "a" e "d" do permissivo constitucional, recorre extraordinariamente o Espólio de Menotti Celeri da seguinte decisão da 3a. Turma deste Tribunal:

"Tributário - Lançamento - Responsabilidade Tributária - Sucessão - Espólio - Penalidades Código Tributário Nacional, artigos 3º 113, § 1º, 131, III, 134, IV, 135, I 142 e 184.

I - Legitimidade do lançamento diante de indícios sérios da ocorrência de sonegação fiscal. Presunção de certeza e liquidez do crédito fiscal não elidida.

II - Responsabilidade do Espólio por multas. O CTN, artigo 131, III, ao definir a responsabilidade do Espólio, refere-se a crédito tributário e não a tributo, em sentido estrito. Interpretação sistemática do Código Tributário: art. 131, III, 113, §1º, 142, 134, IV, 184. No Crédito tributário incluem-se as penalidades (CTN, artigos 113, § 1º, 139 e 142).

III - Recurso desprovido. Sentença reformada, para o fim de ser incluída a multa na condenação.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0925/050.173/73
ACÓRDÃO Nº CSRF/01.0.134

Sustenta o recorrente violação ao art. 153, §§ 4º e 13 da Constituição Federal, negativa de vigência aos artigos 131, inciso III, 3º e 112, inciso III, da Lei Complementar nº 5.172, de 1966, e discrepância com julgados da Suprema Corte.

Não merece apreciação a alegada ofensa aos dispositivos constitucionais mencionados, por inocorrência de prequestionamento (Súmula 282 — STF).

No tocante às normas legais ventiladas, houve correta aplicação de suas disposições, conforme se infere do voto proferido pelo Relator do aresto recorrido, Ministro Carlos Mário Velloso:

"Presente a norma inscrita no art. 131, III, CTN, não seria devida a multa pelo Espólio, porque é sabido que multa não é tributo (CTN, art. 3º).

Assim seria, ao que penso, numa interpretação isolada do texto legal.

Acontece que o art. 184 do CTN dispõe que a totalidade dos bens do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, responde pelo pagamento do crédito tributário (CTN, art. 184).

O dispositivo legal em apreço refere-se, expressamente a crédito tributário e não aos tributos devidos.

O crédito tributário, a seu turno, compreende não só o tributo devido, mas, também, as penalidades.

Porque o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (CTN, artigo 139), sendo a obrigação tributária principal ou acessória (CTN, art. 113), certo que surge ela com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se com o crédito dela decorrente (CTN, art. 113, § 1º).

Por outro lado, o crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta lei, fora dos quais não podem ser dispensadas (CTN, art. 141), podendo-se inferir do disposto no art. 142, CTN, que o crédito tributário compreende, em verdade, não só o tributo, como também, as penalidades.

Conjugados, portanto, os arts. 184, 113, § 1º e 142, a outra interpretação não chegaríamos senão aquela no sentido de que o espólio é responsável não só pelos tributos devidos pelo "de cujus", mas, sim, pelo crédito tributário ao mesmo oponível".



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0925/050.173/73
ACÓRDÃO Nº CSRF/01-0.134

Quanto aos acórdãos trazidos à colação, são inseríveis para demonstrar o dissídio pretoriano por não se identificarem com a hipótese dos autos.

Nego, pois, seguimento ao recurso à luz da Súmula 400 - STF.

Publique-se.

Brasília, 4 de agosto de 1980. - Ministro Jarbas Nobre, Vice-Presidente".

Aliás, o próprio STF já se pronunciara no mesmo sentido, por sua Segunda Turma, no RE nº 83.613-SP (RTJ, 78), "in verbis":

"Relator: O Sr. Ministro Cordeiro Guerra

Recorrente: Estado de São Paulo.

Recorrido: Espólio de Luiz Vintem

Multa Fiscal. Responsabilidade do sucessor.

Precedentes: RE 74.851, RE 59.883, RE 77.187-SP.

Recurso extraordinário conhecido e provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata de julgamento e notas taquigráficas, à unanimidade de votos, em conhecer e dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Ministro Relator.

Brasília, 20 de agosto de 1976.

- Thompson Flores, Presidente.

- Cordeiro Guerra, Relator.

RELATÓRIO

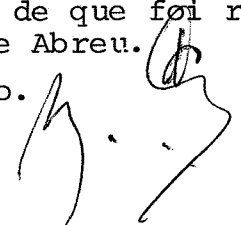
O Sr. Ministro Cordeiro Guerra:

- As duas instâncias ordinárias pronunciaram-se uniformemente no sentido de que "em se tratando de multa punitiva, personalíssima, somente poderia ser exigida do infrator, não se transmitindo aos seus herdeiros".

Inconformada a Fazenda do Estado interpôs recurso extraordinário que foi admitido, não só pelo dissídio jurisprudencial apontado, como por violação dos arts. 129 e 131, III e 151, 156 e 157 do Código Tributário Nacional (folhas 59-60).

A Procuradoria-Geral da República opina pelo provimento do recurso, de conformidade com o julgado no RE 77.187-SP de que foi relator o eminente Ministro Leitão de Abreu.

É o relatório.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0925/050.173/73
ACÓRDÃO Nº CSRF/01-0.134

V O T O

O Sr. Ministro Cordeiro Guerra (Relator) — No Recurso Extraordinário 77.187-SP, assim votou o eminente relator (fls. 3-4):

"A multa punitiva do Direito Tributário, que se distancia de outros ramos da Ciência Jurídica principalmente por sua autonomia dogmática reveste-se de natureza patrimonial não lhe aproveitando o acesso à aplicação da norma superior da personalização, consentânea com os princípios do Direito Penal.

A doutrina mais recente rejeita a exegese do acórdão recorrido.

Assim se manifesta o Sr. Ministro Aliomar Baleeiro:

"Se admitirmos a interpretação literal o alienante de estabelecimento ou fundo onerado por multas, que podem exceder de 100% em caso de dolo, fugiria ao pagamento da dívida fiscal transmitindo todo seu cabedal a terceiro, que suportaria apenas o peso dos tributos. O CTN garante os direitos do contribuinte, mas resguarda com o mesmo rigor os privilégios do Fisco, inclusive pela solidariedade e responsabilidade de sucessores, e terceiros que adquiram o patrimônio do sujeito passivo" (Direito Tributário Brasileiro, 4a. ed. p. 591).

Ainda socorre à Recorrente a interpretação que dá à matéria o eg. Supremo Tribunal Federal (RE 74.851).

"EMENTA: Executivo fiscal para cobrança de multa fiscal.

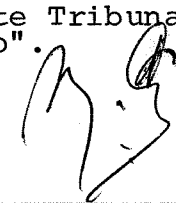
1) Não se aplica à multa fiscal o princípio de que nenhuma pena passará à pessoa do delinquente, mormente quando regularmente inscrita a dívida, antes do falecimento do devedor;

2) Recurso extraordinário conhecido e provido" (D. J.U. de 18.4.1973).

"Presentes os pressupostos constitucionais invocados, somos pelo conhecimento e provimento do recurso" (fls. 62-63).

A decisão indicada soma-se a citada no próprio RE 74.851, ou seja, a consubstanciada no RE 59.883.

Não modifica o princípio, consagrado nessas decisões, a circunstância de não se tratar, no caso, de inscrição da dívida antes do falecimento do devedor, pois que essa regra, como frisa o eminente Ministro Aliomar Baleeiro, incide, também no caso de transmitir o contribuinte o seu cabedal a terceiro. Nessas condições, por ter o acórdão recorrido, violado o art. 133 do CTN, e por haver infringido a jurisprudência predominante deste Tribunal, conheço do recurso e lhe dou provimento".



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0925/050.173/73
ACÓRDÃO Nº 01-0.134

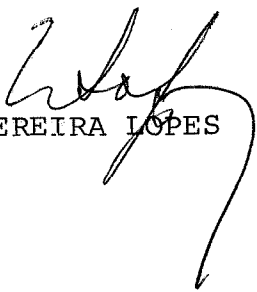
A esse voto dei minha anuência, repelindo a interpretação literal do art. 133 do CTN propugnada pelo recorrente, com base no art. 129 do mesmo código que estabelece a responsabilidade dos sucessores pelos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos fatos nele referidos.

Na expressão créditos tributários a meu ver, se incluem as multas sob pena de fraudar-se o direito do fisco à percepção de seus créditos legítimos em face da lei.

Por esses motivos, conheço do recurso e lhe dou provimento". (Grifei)

Em vista do exposto, dou provimento ao recurso especial, para restabelecimento da multa de 50%, nos termos dos votos vencidos da decisão recorrida.

Brasília-DF, em 15 de janeiro de 1981


URGEL PEREIRA LOPES

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO JACINTO DE MEDEIROS CALMON

Dispunha o art. 9º do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 58.400, de 10 de maio de 1966:

"Art. 9º - Quando se apurar, pela abertura da sucessão, que o "de cujus" não apresentou a declaração para os exercícios anteriores, ou o fez com omissão de rendimentos, cobrar-se-á do espólio o imposto respectivo, acrescido da multa de mora prevista na letra "d" do artigo 444 (Decreto-lei nº 5.844, artigo 49).

Parágrafo Único - Se as faltas forem cometidas pelo inventariante, serão punidas com as multas cabíveis de acordo com os artigos 440 a 454 (Decreto-lei nº 5.844, artigo 49, parágrafo único)."

Tal dispositivo, ao disciplinar o regime jurídico das infrações fiscais de responsabilidade do espólio, previu claramente duas hipóteses: a primeira referente a fatos anteriores a abertura da sucessão, atribuíveis ao de cujus, quer mediante falta de entrega de declaração ou de omissão de rendimentos nas declarações apresentadas, e a segunda quanto a fatos posteriores a abertura da sucessão, quando o espólio possui representante legal com obrigações definidas perante o Fisco.

No primeiro caso o legislador tem como inadmissível a cobrança da penalidade aos sucessores por falta praticada pelo falecido, sendo a cobrança do imposto apenas acrescida pela exigência da multa de mora; no segundo caso, a responsabilidade fiscal do Espólio seria integral, pois os rendimentos teriam vinculação única e exclusiva aos sucessores, representados pelo inventariante.

Vislumbrou-se, entretanto, no artigo 9º, acima transcrito, uma outra hipótese de que a lei não teria cogitado em excluir da aplicação integral da pena: a infração praticada pelo contribuinte falecido e que, ainda quando este vivia, tivesse originado o lançamento de crédito tributário.

Dirimindo tal dúvida, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional proferiu parecer no processo nº 35.481/71, de inte

RP/101-0.027

resse de José Vieira Teles, aprovado pelo Exmº Sr. Ministro da Fazenda, do qual extraímos o seguinte lance:

"Por outro lado, o artigo 131 do Código Tributário Nacional restringe ao pagamento dos "tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação" as responsabilidades do sucessor a qualquer título e do cônjuge meeiro. Ora a ninguém é lícito distinguir onde a lei não distingue, sendo que a lei tributária deve ser interpretada restritivamente. O Ministro Aliomar Baleeiro chega a dizer em sua obra "Direito Tributário Brasileiro" que o dubio pro reo, do Direito Penal, está subjacente no artigo 122 (do C.T.N.) embora com as diretrizes, aliás amplas desse dispositivo". (Cfr. obra citada, pág. 381, 1ª edição)."

Consagrando essa tese, certamente para dissipar quaisquer dúvidas sobre a inexigibilidade de multas de lançamento ex officio ao Espólio, por infração praticada pelo de cujus, ainda que exigida deste em vida, o legislador houve por bem, ao reproduzir no artigo 11 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº... 76.186, de 2 de setembro de 1975, a norma contida no artigo 9º do anterior Regulamento, desdobrá-la, entretanto, para repetir a disposição do caput, também no caput do artigo 11, e a do parágrafo único no § 1º deste último artigo, e inserir no artigo 11 um novo dispositivo, o parágrafo 2º, assim redigido:

".....

§ 2º - Apurada a falta de recolhimento do imposto devido pelo de cujus até a data da abertura da sucessão, será ele exigido do espólio, acrescido da correção monetária, juros moratórios e da multa do artigo 531 (Lei nº 5.172/66, art. 131, III)".

O artigo 131, III, do Código Tributário Nacional, a que faz remissão a norma acima transcrita, também reproduzida no § 1º do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04.12.1980, diz:

"Art. 131 - São pessoalmente responsáveis:

.....

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão."

Parece-nos evidente que a remissão feita pelo no vo dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda teve o objetivo de esclarecer que como tributo devido pelo de cujus, até a data da abertura da sucessão, dever-se-ia entender o imposto devido, mas com o acréscimo de correção monetária, juros e multa moratória.

Observe-se que se o caput do artigo 11 trata ex pressamente de infrações praticadas pelo de cujus mas apuradas posteriormente a abertura da sucessão, ou seja depois do óbito, o § 2º não teria sentido se não se referisse a infrações apuradas anteriormente ao falecimento do contribuinte. Na primeira hipóte se o imposto é cobrado com o acréscimo da multa de mora específi ca de 10%; na segunda hipótese o imposto é exigido do espólio acrescido de correção monetária, juros moratórios e multa morató ria comum aos débitos em atraso, a qual, segundo estabelece a Por taria Ministerial nº 374/71, não deve ser aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação de multa de corrente de lançamento ex officio.

E ainda que se admitisse, por via da interpreta ção sistemática, a conclusão de que o artigo 129 do Código Tribu tário Nacional autoriza a ampliação da responsabilidade do suces sor tanto para os tributos quanto para a penalidade pecuniária, não há como afastar a interpretação restritiva que o artigo 11 do RIR/75 e do RIR/80 adota em relação à responsabilidade do Espólio, por infrações praticadas pelo contribuinte falecido, quer apuradas antes, quer apuradas depois da abertura da sucessão.

Do exposto, concluímos que, na cobrança de crédi tos tributários devidos por espólio, decorrentes de infrações fis cais, à luz do Código Tributário Nacional e do Regulamento do Im posto sobre a Renda, a responsabilidade é delimitada pela abertu ra da sucessão, isto é, pelo falecimento do contribuinte, a saber:

- quando a omissão de rendimentos, imputada ao de cujus, for apurada após a abertura da sucessão, e lançado o imposto posteriormente, a responsa bilidade do espólio se reduz ao pagamento do im posto e multa de mora (artigo 11, caput do RIR/76 e RIR/80);
- quando remanescer imposto lançado anteriormente

ao óbito, ainda que apurado em virtude de infração imputada ao de cujus, o espólio será responsável pelo recolhimento de tal tributo, com os encargos mencionados no artigo 11, § 2º do RIR/76 ou artigo 11, § 1º do RIR/80;

- quando a omissão de rendimentos for atribuída ao inventariante, portanto posteriormente a abertura da sucessão, as penalidades serão impostas e cobradas integralmente ao espólio.

Assim sendo, nego provimento ao recurso.

Brasília, DF, em

Jacinto de Medeiros Calmon
JACINTO DE MEDEIROS CALMON