



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10830.720093/2012-15</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2301-011.783 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MADALENA VICENTIN MARTINELI
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2007, 2008

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA.  
SÚMULA CARF Nº 02

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

JUROS SOBRE MULTA. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar e negar provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Carlos Eduardo Ávila Cabral** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Diogo Cristian Denny** – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Carlos Eduardo Ávila Cabral, Diogenes de Sousa Ferreira, Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Diogo Cristian Denny (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Contra a contribuinte em epígrafe foi emitido o auto de infração do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF (fls. 02/411), anos-calendário 2007 e 2008. A autuação foi cientificada em 10/01/2012, e o valor do crédito tributário apurado está assim constituído (fl. 04): (em Reais)

<b>Imposto</b>	<b>115.293,00</b>
<b>Juros de Mora (cálculo até 12/2011)</b>	<b>34.518,06</b>
<b>Multa Proporcional</b>	<b>86.469,74</b>
<b>Total do Crédito Tributário</b>	<b>236.280,80</b>

O referido lançamento teve origem na constatação da infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício, conforme Termo de Constatação anexo ao auto.

No Termo de Constatação de fls. 397/400, a autoridade lançadora descreveu, em síntese, os seguintes fatos:

- a contribuinte entregou a Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física na forma simplificada, tempestivamente, do ano calendário de 2007, informando o valor zero como rendimentos tributáveis. No ano calendário 2008, encontra-se omissa na entrega da declaração, sendo que faleceu na data de 03 de setembro de 2008.
- o Mandado de Procedimento Fiscal, diligência, foi emitido para se verificar a veracidade do pagamento de comissões contabilizados na empresa SNC – Sistema Nacional de Crédito, CNPJ 07.450.131/0001-10, à pessoa física Vareonil Marcos Martinelli, CPF 183.883.966-68, cujos valores atingiram a soma de R\$472.243,52 nos anos calendário de 2006, 2007 e 2008.
- o Sr. Vareonil foi intimado a informar se conhece a empresa Sindcred(SNC) e se recebeu numerário a título de comissão dessa empresa e informou que a conhece, porém, no período citado, não teve relações comerciais com a SNC, portanto não teve nenhum recebimento em seu nome em conta corrente.
- como nos registros apresentados pela SNC, constam valores nos anos calendário de 2006 a 2008, que totalizaram R\$472.243,52, conforme planilha Vareonil 1

anexa ao auto, esse senhor foi intimado a se manifestar quanto aos valores da referida planilha e confirmou não tê-los recebido.

- em resposta a SNC informou que as comissões pagas foram depositadas para a Sra. Madalena Vicentin Martinelli, CPF 624.085.006-30 e apresentou planilha cujos valores conferem com a planilha Vareonil 1.

- em termo de intimação o Sr. Vareonil foi intimado a informar a pessoa física que efetivamente prestou os serviços para a SNC.

- em pesquisa aos sistemas da RFB, constatou-se que a Sra. Madalena é mãe do Sr. Vareonil.

- em resposta, o Sr. Vareonil informou o seguinte: “Confirmo que a Sra.

Madalena prestou os serviços para a SNC no período 2006/2008, visto na época estar ela em perfeitas condições para administrar as atividades laborais.” - em junho de 2011, o Sr. Vareonil apresentou certidão de óbito da Sra.

Madalena, onde se verifica seu falecimento em 03/09/2008.

- a empresa SNC foi intimada e em resposta confirmou que todos os pagamentos foram efetuados para a Sra. Madalena, apresentando comprovantes, inclusive depósitos bancários, cujas cópias foram encaminhadas ao contribuinte.

- a empresa informou também que o Sr. Vareonil prestou serviços para a SNC a partir de 01/08/08 e apresentou cópia de Cadastro de Agente do Vareonil e original da Sra. Madalena.

- em correspondência datada de 16/10/2011, o Sr. Vareonil apresentou cópia de certidão do processo de inventário da Sra. Madalena, processo nº 0026.08.035153-4, em andamento na 2ª Vara da Comarca de Andradas/MG, onde se verifica que a inventariante é a Sra. Vera Maria Martinelli Sete, CPF 948.360.356-00.

- isto feito, foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal na Sra.

Madalena e em 27/10/2011 o Espólio dessa senhora, na pessoa da inventariante Vera Maria foi cientificado de todos os fatos acima descritos e esta intimada a confirmar ou retificar, se fosse o caso, o recebimento dos valores constantes na Planilha Vareonil 1, dos anos calendário 2007 e 2008, cujos valores são tributáveis como rendimentos de trabalho não assalariado, na forma do art. 45 do RIR/99.

- foi intimada ainda a apresentar, se existente, livro caixa referente aos serviços prestados com toda a documentação e quaisquer outras considerações.

- em resposta, a Sra. Vera Maria não confirmou nem retificou os valores da planilha, visto não ter conhecimento dos fatos e não apresentou documentos. Reintimada, a inventariante confirmou os termos dessa resposta.

- a fiscalização esclarece que a SNC presta serviços referentes a captação de crédito consignado e repassa parte dessas receitas a diversas pessoas físicas e jurídicas, na forma de comissões, inclusive, para Sra. Madalena.

- essas comissões recebidas pela pessoa física Madalena, da pessoa jurídica SNC, decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício, são tributáveis, na forma do art. 45 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3000/99.

- intimada a empresa SNC a informar se possuía os documentos fiscais dos prestadores de serviço (notas fiscais ou RPA), essa disse que não os possui. Isto indica, portanto, que não houve a retenção do imposto de renda quando do pagamento das comissões.

- cita e transcreve trecho do Parecer Normativo nº 1 de 24/09/2002 da RFB que dispõe sobre a responsabilidade tributária na hipótese de não retenção do imposto e demonstra que a Sra. Madalena deveria ter oferecido esses rendimentos a tributação.

- a contribuinte não apresentou o livro caixa, apesar de intimada, para que pudesse deduzir eventuais despesas dos rendimentos, desde que necessárias a percepção da receita e manutenção da fonte produtora e dessa forma, os valores integrais das comissões relacionadas na planilha Vareonil 1, que totalizaram R\$153.152,83 em 2007 e R\$312.960,87 em 2008, são tributáveis. Em seguida foi efetuado o lançamento de ofício do imposto de renda pessoa física, decorrente de rendimentos recebidos de pessoa jurídica sem vínculo empregatício.

Todos os demais procedimentos fiscais adotados, bem como as verificações/análises/conclusões, incluindo planilhas contendo os valores apurados, encontram-se detalhadamente relatadas no Termo de Constatação Fiscal mencionado.

A contribuinte apresentou impugnação, por meio da inventariante, representada por procuradores, em 07/02/2012 (fls. 415/425), na qual, em síntese, expõe os motivos de fato e de direito que se seguem.

Inicialmente faz um breve relato da autuação e das infrações constatadas e alinha os seguintes esclarecimentos.

Diz que o exercício de ação pressupõe o preenchimento de determinadas condições, quais sejam: a) a possibilidade jurídica do pedido; b) o interesse do agir; c) a legitimidade das partes. No caso em análise, entende que não foi preenchido o requisito da “legitimidade passiva”, uma vez que a ação fiscal foi iniciada contra o devedor, quando deveria ter sido iniciada em face do espólio.

Dessa forma, não há que se falar em substituição do contribuinte, haja vista a carência do procedimento que implica na extinção do feito, em analogia ao disposto no artigo 267, VI, do Código de Processo Civil.

Alega que mesmo quando já estabilizada a relação processo/procedimental pela intimação válida do contribuinte devedor, o que não é o caso em questão, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça entende que a alteração do título executivo para modificar o sujeito passivo não encontra amparo na Lei 6.830/80, conseqüentemente, qualquer normativa administrativa do fisco não pode se

sobrepor ou contrapor a legislação federal que normatiza a forma processual de cobrança das fazendas públicas.

Deste modo, sendo o espólio responsável tributário na forma do artigo 131, III, do CTN, a demanda ou qualquer ato de fiscalização originalmente ajuizado ou iniciado contra o devedor com intimação válida pode a ele ser redirecionada quando a morte ocorre no curso do processo de execução ou procedimento apuratório administrativo, o que não ocorreu no caso em questão, onde a morte precedeu o Mandado de Procedimento Fiscal.

Conclui, assim, que a RFB está lhe cobrando valores que não são de sua responsabilidade, pois o presente auto de infração fora direcionado contra devedor já falecido, havendo ilegitimidade ad causam passiva contra a impugnante Vera Maria Martinelli Sete.

Aduz que o cálculo efetuado para determinação do montante devido levou em consideração a multa de mora e os juros de mora que no presente caso tem a mesma natureza de punir. Diz que está sofrendo dupla penalidade, o que não pode ser aceito e fere o Princípio da Não Confiscatoriedade.

Discorre sobre a natureza confiscatória dos juros e da multa e junta doutrina. Entende que a incidência de multa e seu quantum estão adstritos aos princípios norteadores dos tributos, quais sejam a razoabilidade e a proporcionalidade, o efeito confiscatório, a capacidade contributiva e a legalidade tributária, acrescentando doutrina sobre cada tópico.

Requer o acolhimento da impugnação para se decretar a total improcedência da cobrança prevista no auto de infração, frente a ilegitimidade passiva da impugnante. Frente à inconstitucionalidade acima mencionada, requer se determine a imediata retirada da cobrança cumulativa de multa e juros e da cobrança abusiva dos valores a título de multa. Por fim, requer que as intimações dos atos processuais havidos nestes autos sejam feitos, exclusivamente, na pessoa do advogado Dr. Orestes Fernando Corssini Quércia – OAB/SP 145.373, independentemente de eventuais substabelecimentos que vierem a ser juntados posteriormente.

A DRJ, ao apreciar a impugnação ofertada pelo sujeito passivo, decidiu por julgar procedente em parte. Eis a decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007, 2008

ESPÓLIO - MULTA DE MORA.

A multa aplicada ao espólio, por infrações cometidas pelo de cujus até a data da abertura da sucessão é de dez por cento sobre o imposto apurado, na forma determinada pela legislação tributária.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Sobre os créditos tributários apurados em procedimento conduzido ex officio pela autoridade fiscal, aplicam-se as multas de ofício previstas na legislação tributária.

**JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA.**

Os juros de mora são devidos em todos os casos de recolhimentos extemporâneos, sejam estes motivados por ato voluntário do contribuinte ou por imposição de ato de ofício da autoridade fiscal.

**ARGÜIÇÃO DE CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA.**

Não é confiscatória a multa exigida nos estritos limites do previsto em lei para o caso concreto, não sendo competência funcional do órgão julgador administrativo apreciar alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação vigente.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Na parte que julgou procedente, a decisão recorrida alterou a multa de 75% para 10%, relativamente ao ano-calendário de 2007, na forma do que determina o art. 964, inciso I, alínea “b”, do RIR/1999.

Cientificado da decisão de primeira instância em 10/02/2016, o sujeito passivo interpôs, em 10/03/2016, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

- a) Preliminar de ilegitimidade passiva em face do falecimento do sujeito passivo e que no polo passivo deveria figurar o espólio da falecida;
- b) O caráter confiscatório da multa aplicada; e
- c) A ilegalidade da incidência de juros sobre multa.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL**, Relator

### ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72.

Dentre as matérias suscitadas pelo recorrente, há como alegação principal o caráter confiscatório da multa e dos juros aplicados, afrontando, por conseguinte, a Constituição Federal.

Considerando que a aplicação de multa e a incidência de juros de mora decorrem de lei, com fundamento na Súmula CARF nº 2, deixo de conhecer das alegações de inconstitucionalidade aventadas no recurso.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Com isso, conheço parcialmente do recurso, conhecendo apenas da preliminar de ilegitimidade passiva suscitada e do pedido de não incidência de juros sobre multa.

#### **PRELIMINAR – ILEGITIMIDADE PASSIVA**

Verificado que os argumentos apresentados no recurso voluntário são, em essência, iguais aos argumentos aduzidos na impugnação, bem como que a decisão recorrida não merece reparo, com fundamento no art. 114, § 12, inciso I do RICARF, declaro minha concordância com os fundamentos da decisão recorrida, especialmente os pontos que a seguir destaco.

Em sede de preliminar, a impugnante argumenta que há a ilegitimidade passiva no presente débito. Tal alegação não procede. Vejamos o que diz a orientação publicada no sítio da Receita Federal, Perguntas e Respostas IRPF 2009, quanto a esse assunto.

88 — Qual é o procedimento a ser adotado no caso de falecimento, no ano-calendário, 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" é indispensável o processamento do inventário, com a emissão do formal de partilha ou carta de adjudicação e a transcrição desse instrumento no registro competente, 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. (Lei nº10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, arts. 1.784, 1.991, 2.013 a 2.022; Lei nº6.015 de 31 de dezembro de 1973, art. 167, inciso I, itens 24 e 25, com redação dada pela Lei nº6.216, de 30 de junho de 1975)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 nº3.000, 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 ou por escritura pública 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 nº10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, art. 1.997; Lei nº6.015, de 31 de dezembro de 1973, art. 167, inciso I, itens 24 e 25, com redação dada pela Lei nº6.216, de 30 de junho de 1975; Decreto nº3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR), arts. 11 e 12; Instrução Normativa SRF nº81, de 2001, art. 3º, §§ 2º e 3º, e art. 23).

Da leitura dos itens grifados acima, para a legislação tributária, a pessoa física do contribuinte não se extingue imediatamente após sua morte, prolongando-se por meio do seu espólio. Essa extinção, para fins fiscais, somente ocorre com o fim do espólio que se dá com a decisão judicial ou a lavratura da escritura pública da partilha ou da adjudicação dos bens.

Em consulta aos sistemas internos da RFB, somente consta para a Sra.

Madalena a apresentação da Declaração Intermediária de Espólio, não tendo sido apresentada a Declaração Final de Espólio.

O fiscal atuante, no curso da fiscalização, teve notícia da morte da contribuinte, ocorrida em setembro de 2008 e de que era inventariante do espólio a sra. Vera Maria e encaminhou todas as intimações e também o auto a essa senhora. O auto foi lavrado em nome da contribuinte.

Esse auto de infração não poderia ser lavrado em nome dos sucessores pois não há notícia nos autos e nem nas declarações enviadas a RFB de que houve o encerramento do inventário da contribuinte.

Conclui-se que a fiscalização agiu como determina a legislação tributária não havendo reparos a fazer quanto a essas providências.

#### **INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA**

Quanto à incidência de juros sobre a multa de ofício, a matéria encontra-se pacificada de acordo com a súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Mencionado entendimento sumulado é de observância obrigatória face seu caráter vinculativo.

Desta forma, correta a incidência dos juros na forma que apurada pela fiscalização.

#### **CONCLUSÃO.**

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, rejeitar a preliminar e, no mérito, nego-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*  
**CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL**