MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001138/2001-84
Recurso nº. : 134.894
Matéria : IRPF – EX.: 2000
Recorrente : CARLOS ROBERTO KOTTWITZ
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ em SANTA MARIA-RS
Sessão de : 17 DE MARÇO DE 2004
Acórdão nº. : 102-46.294

IRPF – OMISSÃO DE RENDIMENTOS – RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES - Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (CTN, art. 136).

ESPÓLIO - OMISSÃO DE RENDIMENTOS – DECLARAÇÃO ANUAL DE AJUSTE DO "DE CUJUS" INEXATA - MULTA QUE CONSTITUA SANÇÃO POR ATO ILICITO - INAPLICABILIDADE – Omissão de rendimentos resultante de Declaração Anual de Ajuste do "de cujus" inexata sujeita o espólio à multa de mora estabelecida no RIR/99, art. 964, inc. I, letra "b", sendo-lhe inaplicável a multa estabelecida no inc. I, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, por constituir sanção por ato ilícito, não transferível para o espólio, em virtude do princípio constitucional de que nenhuma pena passará da pessoa do infrator (CF, art. 5º, inc. XLV).

JUROS DE MORA - TAXA SELIC – INCONSTITUCIONALIDADE – IMPROCEDÊNCIA - Os juros de mora têm previsão legal específica de aplicação – Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 3º - embasada no § 1º, do art. 161, do CTN (Lei nº 5.172, de 25/10/1966). Pressupõe-se, portanto, que os princípios constitucionais estão nela contemplados pelo controle *a priori* da constitucionalidade das leis. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que cuida do controle *a posteriori*, não pode deixar de ser aplicada se estiver em vigor. A apreciação de alegação de inconstitucionalidade de lei compete exclusivamente ao Poder Judiciário, sendo vedada sua apreciação na via administrativa pelo Conselho de Contribuintes (Regimento Interno, art. 22A).

Preliminar Rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CARLOS ROBERTO KOTTWITZ.

Processo nº. : 11030.001138/2001-84
Acórdão nº. : 102-46.294

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar argüida, e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE

JOSÉ OLESKOVICZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 ABR 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NAURY FRAGOSO TANAKA, LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, EZIO GIOBATTA BERNARDINIS, GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ e MARIA GORETTI DE BULHÕES CAVALHO.

Processo nº. : 11030.001138/2001-84
Acórdão nº. : 102-46.294
Recurso nº. : 134.894
Recorrente : CARLOS ROBERO KOTTWITZ

RELATÓRIO

Contra o contribuinte foi lavrado, em 19/04/2001, auto de infração para exigir o crédito tributário de R$ 10.652,24, sendo R$ 5.569,22 de imposto de renda pessoa física (suplementar), R$ 4.176,91 de multa de ofício e R$ 906,11 de juros de mora (fl. 22), por omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrente de trabalho com vínculo empregatício, nos valores de R$ 10.769,10, recebido do INSS, e R$ 12.455,01, da empresa Engeporto Engenharia Ltda (fl. 25), conforme informações prestadas à Receita Federal pelas fontes pagadoras através de Declaração de Imposto de Renda na Fonte – DIRF (fl. 34).

Para cálculo do imposto devido esses rendimentos foram somados ao recebido da Companhia Estadual de Energia Elétrica, no montante de R$ 35.963,40 (fl. 34), que haviam sido incluídos na declaração anual de ajuste (fl. 27), totalizando R$ 59.187,51, considerando-se o imposto de renda retido pelas fontes pagadoras (R$ 15,84, R$ 27,21 e R$ 3.482,48 = R$ 3.525,53).

A exigência foi impugnada (fls. 01/10), sob a alegação de incompetência da autoridade fiscal porque não seria contador, com registro no CRC-RS, pois não juntou aos autos documento comprovando essa situação, e que o auto de infração não conteria todos os elementos necessários à defesa, que a multa de ofício de 75% é absurda, tendo em vista que a prevista pelo Código de Defesa do Consumidor é de 2% e que os juros não obedecem ao limite constitucional de 12% ao ano.

A 2ª Turma da Delegacia de Julgamento em Santa Maria/RS, mediante o Acórdão nº 1.267, de 20/12/2002 (fls. 37/47), por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, pelas razões de fato e de direito constante do relatório e do voto condutor do acórdão (fls. 39/47).

Dessa decisão o contribuinte recorre ao Conselho de Contribuintes (fl. 51/59) requerendo a nulidade do lançamento pelas mesmas alegações preliminares e de mérito da impugnação, a saber:

a) que o Auditor-Fiscal deveria ser Contador, ou seja, bacharel em Ciências Contábeis, registrado no Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio Grande do Sul –CRC-RS. A Lei nº 5.987, de 14/12/1973, que autoriza todos os que possuírem curso superior a prestar concurso para Auditor-Fiscal e, se aprovados, serem nomeados, seria, segundo o recorrente, *"nula e imoral, porque atenta contra os postulados de ordem pública e cogente"* (fl. 52);

b) que o Auto de Infração não teria os elementos necessários à defesa, porque não teria apurado *"a origem dos rendimentos"* (fl. 52) e que *"é imensamente injusto que a esposa e os filhos menores do autuado Carlos sofram o presente processo administrativo de cobrança, sem que tenham conhecimento dos valores e suas origens para que possam efetivamente produzir a defesa ampla e completa que a Constituição lhes garante"*.(fl. 53);

c) que a omissão de rendimentos foi por motivo alheio à vontade da esposa e filhos do falecido, que desconheciam os rendimentos que ele auferia, razão pela qual entende que a multa de 75% é excessiva, tendo em vista que a prevista pelo Código de Defesa do Consumidor é de 2% e que o § 2º, do art. 61, da Lei nº 9.430, de 1996, limita a multa ao percentual máximo de 20% (fl. 54);

d) que os juros seriam excessivos, porque, ao utilizar a taxa SELIC para o seu cálculo, não obedecem ao limite constitucional de 12%

ao ano, bem assim que estaria havendo capitalização de juros, que é proibido pelos arts. 1º e 4º, do Decreto nº 22.626/33, e 1.062, do Código Civil Brasileiro (fl. 54). Cita doutrina e jurisprudência a respeito da tese de inconstitucionalidade da utilização da Taxa SELIC para cobrança de juros (fl. 54/59).

É o Relatório.

V O T O

Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

A argüição preliminar de incompetência da autoridade lançadora por entender o recorrente que deveria ser Contador, ou seja, bacharel em Ciências Contábeis, registrado no Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio Grande do Sul –CRC-RS, como se demonstrará, não procede, porque não existe na legislação tal exigência, bem assim porque a competência do Auditor-Fiscal, não só para examinar documentos contábeis, mas a quaisquer outros necessários ao exercício de suas funções, decorre de expressa disposição de lei específica, que se sobrepõe às demais.

A Lei nº 2.354, de 29/12/1954, art. 7º, a seguir transcrito, já atribuía ampla competência ao Agente Fiscal, independentemente de qualquer outra exigência que não a investidura, na forma da lei, no cargo, de modo que pudesse bem cumprir suas funções de arrecadar tributos para que o Estado pudesse cumprir seus objetivos sociais:

> *"Art 7º. Os agentes fiscais do imposto de renda procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, e das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações."*

A Lei nº 4.502, de 30/11/1964, em seu art. 107, nos termos abaixo transcritos reforça a competência dos Agentes Fiscais, independentemente de possuírem formação acadêmica de Contador e de terem registro no respectivo

Conselho, tendo em vista que as atribuições do Auditor-Fiscal, além de decorrerem de lei, são mais amplas que as do Contador:

> *"Art. 107. No interesse da Fazenda Nacional os agentes fiscais do imposto de consumo procederão ao exame da escrita geral das pessoas sujeitas à fiscalização referidas no artigo 97.*
>
> *§ 1º No caso de recusa, o agente fiscalizador, diretamente, ou por intermédio da repartição, providenciará junto ao representante do Ministério Público para que se faça a exibição judicial dos livros e documentos sem prejuízo da lavratura do auto de infração que couber por embaraço à fiscalização.*
>
> *§ 2º Se a recusa referir-se à exibição de Livros comerciais registrados, procederá às providências previstas no parágrafo anterior, intimando com prazo não inferior a 72 horas, para que seja feita a apresentação, salvo se. estando os livros no estabelecimento fiscalizado, não apresentam o responsável, motivo que justifique a sua atitude.*
>
> *§ 3º Se pelos livros apresentados não se puder apurar convenientemente o movimento comercial do estabelecimento, colher-se-ão os elementos necessários através de exame de livros ou documentos de outros estabelecimentos que com o fiscalizado transacionem, ou nos despachos, livros e papéis de empresas de transporte, suas estações ou agências, ou noutras fontes subsidiárias."*

A Lei nº 5.987, de 14/12/1973, em seu art. 3º, expressamente estabeleceu que para a investidura no cargo de Auditor-Fiscal basta ter curso superior ou habilitação equivalente e obter aprovação em concurso público, conforme se constata da transcrição abaixo do referido dispositivo legal:

> *"Art 3º Somente poderão inscrever-se em concurso, para ingresso nas classes iniciais das Categorias integrantes do Grupo-Tributação, Arrecadação e Fiscalização, brasileiros, com idade máxima de trinta e cinco anos,* ***que tenham curso superior ou habilitação legal equivalente.***" (g.n.).

O inconformismo do recorrente com essa lei, que tem mais de 30 (trinta) anos, é irrelevante, primeiro, porque a matéria já está disciplinada em legislação posterior, e, depois, porque, à via administrativa, é vedada a apreciação de inconstitucionalidade de lei, por ser matéria privativa do Poder Judiciário.

Posteriormente o Decreto-Lei nº 2.225, de 10/01/1985, ao criar a Carreira Auditoria do Tesouro Nacional, por transformação dos antigos cargos de Fiscal de Tributos Federais e Controlador da Arrecadação Federal, em nada alterou a Lei nº 5.987, de 1973, no que diz respeito à formação acadêmica exigida para ingresso na carreira.

Mais recentemente, a Medida Provisória nº 1.915, de 29/06/199 e suas reedições, que culminaram com a MP nº 2.175-29, de 24/08/2001, ao dispor sobre a reestruturação da Carreira Auditoria do Tesouro Nacional, reprisa o comando da Lei nº 5.987, de 1973, de que o ingresso na carreira far-se-á mediante concurso público de provas, exigindo-se **curso superior, ou equivalente**, concluído, observados os requisitos fixados na legislação pertinente, conforme se verifica do art. 5º, abaixo reproduzido:

> *"Art. 5º O ingresso nos cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal e de Técnico da Receita Federal far-se-á no padrão inicial da classe inicial do respectivo cargo, mediante concurso público de provas,* ***exigindo-se curso superior, ou equivalente****, concluído, observados os requisitos fixados na legislação pertinente".* (g.n.).

A Medida Provisória nº 2.175-29, de 24/08/2001, foi convertida na Lei nº 10.593, de 06/12/2002, cujos arts. 2º e 3º, abaixo transcritos, reprisam a exigência apenas de curso superior ou equivalente, para ingresso no cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, cujas atribuições, entre as quais a questionada pelo recorrente, encontram-se relacionadas no art. 6º, que também se transcreve após os retrocitados arts. 2º e 3º:

"Art. 2º Os cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal, de Técnico da Receita Federal, de Auditor-Fiscal da Previdência Social e de Auditor-Fiscal do Trabalho são agrupados em classes, A, B e Especial, compreendendo, a primeira, cinco padrões, e, as duas últimas, quatro padrões, na forma dos Anexos I e II."

"Art. 3º O ingresso nos cargos de que trata o art. 2º far-se-á no padrão inicial da classe inicial do respectivo cargo, mediante concurso público de provas, ***exigindo-se curso superior, ou equivalente****, concluído, observados os requisitos fixados na legislação pertinente."* (g.n.).

"Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, relativamente aos tributos e às contribuições por ela administrados:

I - em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário;

b) elaborar e proferir decisões em processo administrativo-fiscal, ou delas participar, bem como em relação a processos de restituição de tributos e de reconhecimento de benefícios fiscais;

c) executar procedimentos de fiscalização, inclusive os relativos ao controle aduaneiro, objetivando verificar o cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo, praticando todos os atos definidos na legislação específica, inclusive os relativos à apreensão de mercadorias, livros, documentos e assemelhados;

d) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à aplicação da legislação tributária, por intermédio de atos normativos e solução de consultas; e< p> e) supervisionar as atividades de orientação do sujeito passivo efetuadas por intermédio de mídia eletrônica, telefone e plantão fiscal; e

II - em caráter geral, as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal." (g.n).

A farta jurisprudência do Conselho de Contribuintes corrobora o exposto, conforme se constata das ementas dos acórdãos abaixo transcritas:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO - COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL - A competência do auditor fiscal para proceder ao exame da escrita da pessoa jurídica é atribuída por lei, não lhe sendo exigida a habilitação profissional do contador". (Ac. 202-14635).

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ATRIBUIÇÃO DO CARGO DE AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL. REGISTRO NO CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE. DESNECESSIDADE. NULIDADE NÃO-CONFIGURADA – A atribuição do auditor-fiscal da Receita Federal para proceder ao exame da escrita da pessoa jurídica é definida por lei, não lhe sendo exigida a habilitação profissional do contador, nem registro em Conselho Regional de Contabilidade". (Ac. 103-21239).

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO - COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL - A competência do auditor fiscal para proceder ao exame da escrita da pessoa jurídica é atribuída por lei, não lhe sendo exigida a habilitação profissional do contador". (Ac 108-06802).

"NULIDADE – COMPETÊNCIA DO AFRF PARA A LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO – O Auditor-Fiscal da Receita Federal detém competência outorgada por lei para realizar a fiscalização, examinar escrita contábil e efetuar lançamento do crédito tributário". (Ac 101-94250).

"IRPF - PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO - ATIVIDADE DE CONTADOR - O Auditor Fiscal, regularmente investido em seu cargo, é portador da competência que a lei lhe confere, não sendo exigido para tanto que tenha a formação em contabilidade, posto que as suas atividades são especializadas na área tributária e para o seu efetivo exercício pode se utilizar de livros contábeis". (Ac 106-13373).

"NULIDADE - COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL - A competência do Auditor Fiscal da Receita Federal, outorgada por lei, em ato de fiscalização inclui o exame de livros, de documentos contábeis e a elaboração de demonstrativos fiscais, atividade distinta do contador". (Ac 106-13205).

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO - COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL - A competência do auditor fiscal para proceder ao exame da escrita da

pessoa jurídica é atribuída por lei, não lhe sendo exigida a habilitação profissional do contador". (Ac 203-08255).

"NORMAS PROCESSUAIS - AUDITOR FISCAL - LANÇAMENTO - COMPETÊNCIA - Desde que aprovado em concurso público e empossado no respectivo cargo, cuja competência está estabelecida na lei, o Auditor Fiscal ativo tem competência para proceder lançamentos, independentemente de outros quesitos". (Ac 203-05811).

"NORMAS PROCESSUAIS - AUDITOR - FISCAL - LEVANTAMETO - COMPETÊNCIA - A legislação que define as atribuições do auditor-fiscal comete-lhe a prerrogativa/dever de realizar quaisquer formas de procedimento fiscal, independentemente de registro em órgãos de classe". (Ac 203-08722).

"NORMAS PROCESSUAIS - AUDITOR FISCAL - LANÇAMENTO - COMPETÊNCIA - Desde que aprovado em concurso público e empossado no respectivo cargo, cuja competência está estabelecida na lei, o Auditor Fiscal ativo tem competência para proceder lançamentos, independentemente de outros quesitos". (Ac 203-08629).

Em face do exposto, **rejeito** a preliminar de incompetência da autoridade lançadora porque não seria Contador, com registro no respectivo Conselho.

A alegação de que o Auto de Infração não teria os elementos necessários à defesa, porque não teria apurado *"a origem dos rendimentos"* (fl. 52) e que, se houve incorreção na declaração, foi por motivo totalmente alheio à vontade da esposa e filhos, bem assim que se considera *"é imensamente injusto que a esposa e os filhos menores do autuado Carlos sofram o presente processo administrativo de cobrança, sem que tenham conhecimento dos valores e suas origens para que possam efetivamente produzir a defesa ampla e completa que a Constituição lhes garante".*(fl. 53), também não prospera.

Os próprios autos desautorizam essa alegação, pela clareza e objetividade do lançamento, que aponta todos os dados e valores utilizados no

lançamento, conforme se observa da descrição contida no Auto de Infração, onde se informa que a exigência decorre de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrente de trabalho com vínculo empregatício, nos valores de R$ 10.769,10, recebidos do INSS, e R$ 12.455,01, recebidos da empresa Engeporto Engenharia Ltda (fl. 25), conforme informações prestadas à Receita Federal pelas fontes pagadoras através de Declaração de Imposto de Renda na Fonte – DIRF (fl. 34).

Para cálculo do imposto devido esses rendimentos foram somados ao recebido da Companhia Estadual de Energia Elétrica, no montante de R$ 35.963,40 (fl. 34), que haviam sido incluídos na declaração anual de ajuste (fl. 27), totalizando R$ 59.187,51, considerando-se o imposto de renda retido pelas fontes pagadoras (R$ 15,84, R$ 27,21 e R$ 3.482,48 = R$ 3,525,53).

Não se pode, portanto, alegar desconhecimento da origem e dos valores tributados. Assim, não houve qualquer cerceamento do direito de defesa. É irrelevante também o questionamento a respeito da declaração da Sra. Ivanisa Becker Kottwitz (fls. 32-verso), tendo em vista que a origem e os valores pagos foram informados pelas fontes pagadoras, não tendo constituído a referida declaração o embasamento fático do lançamento.

Quanto ao entendimento de que se considera injusto que a esposa e os filhos menores sofram esse processo administrativo, registra-se preliminarmente que a exigência é contra o espólio, e, conforme registrou a DRJ:

> *"Na legislação tributária a responsabilidade por infrações é abrangente, não se questionando sobre a vontade ou intenção do agente. Não é necessária a presença de dolo como elemento subjetivo do crime para caracterizar se houve ou não uma infração. Nesse sentido o Código Tributário Nacional esclarece que a responsabilidade por infrações da legislação tributária é objetiva. Esta é a lição que emana do seu artigo 136, nos seguintes termos:*

> *"Art. 136 – Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato."*

Assim sendo, **rejeito** também essa preliminar.

A alegação de que a multa de 75% é excessiva, porque a omissão de rendimentos foi por motivo alheio à vontade da esposa e filhos do falecido, que desconheciam os rendimentos que ele auferia, bem assim porque supera em muito a estabelecida pelo Código de Defesa do Consumidor, que é de 2%, e pelo § 2º, do art. 61, da Lei nº 9.430, de 1996, que é limitada ao percentual máximo de 20%, deve ser examinada em face da legislação e jurisprudência vigente.

Preliminarmente ressalta-se que, de conformidade com o atestado de óbito juntado às fls. 12, o contribuinte faleceu em **04/02/2000**, após a ocorrência, em 31/12/1999, do fato gerador do IRPF do exercício de 2000, ano calendário de 1999, e antes da entrega da respectiva **declaração**, que foi tempestivamente apresentada pelo cônjuge (fls. 17/21), em 28/04/2000.

Na ocorrência de evento da espécie, o art. 1.572 do Código Civil estabelece que, *"**aberta a sucessão**, o domínio e a posse da herança transmitem-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários"*. (g.n.). Sobre a matéria, Maria Helena Diniz, *in* Código Civil Anotado, 5ª edição atualizada, 1999, Editora Saraiva, pág. 1001, leciona que *"**no instante da morte do de cujus abre-se a sucessão**, transmitindo-se, sem solução de continuidade, a propriedade e a posse dos bens do falecido aos seus herdeiros sucessíveis, legítimos ou testamentários, que estejam vivos naquele momento, independentemente de qualquer ato"*. (g.n.).

A publicação da Secretaria da Receita Federal denominada "Perguntas e Respostas – Pessoa Física", ano 2002 (Perguntas 089 e 097), esclarece que:

> *"Para a legislação tributária, a pessoa física do contribuinte não se extingue imediatamente após sua morte, prolongando-se por meio do seu* ***espólio*** *(art. do RIR/99).* ***O espólio*** *é considerado uma universalidade de bens e direitos, responsável pelas obrigações tributárias da pessoa falecida, sendo* ***contribuinte distinto do meeiro, herdeiro e legatários****.*
>
> ***A responsabilidade pelo imposto devido pela pessoa falecida, até a data do falecimento, é do espólio.****"*

O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/199 – RIR/99, nos artigos 11 e 23, adiante transcritos, estabelece que ao **espólio responde pelo tributo devido pelo "de cujus" até a data da abertura da sucessão** e que a ele serão aplicadas as normas a que estão sujeitas as pessoas físicas, nos termos que se seguem:

> *"Art. 11. Ao* ***espólio*** *serão aplicadas as 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 nº 5.844, de 1943, art. 45, § 3º, e Lei nº 154, de 25 de novembro de 1947, art. 1º).*(g.n.).
>
> *Art. 23. São pessoalmente responsáveis (Decreto nº 5.844, de 1943, art. 50, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 131, incisos II e III):*
>
> .....
>
> *II –* ***o espólio, pelo tributo devido pelo de cujus até a data da abertura da sucessão****."* (g.n.)

O disposto na legislação citada tem como fundamento legal o art. 45 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, alterado pela Lei nº 154, de 25/11/1947, cuja redação original e alterada são a seguir transcritas:

> **Art. 45 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943** (redação original)
>
> *"Art. 45. No caso de falecimento do contribuinte, a* ***declaração de rendimentos*** *e o* ***lançamento do imposto*** *serão feitos, até a partilha ou a adjudicação dos bens,* ***em nome do espólio****.*

Parágrafo único. Aplicam-se ao espólio as normas a que estão sujeitas as pessoas físicas, observado o disposto neste capítulo."

Art. 45 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943 (redação alterada pela Lei nº 154, de 1947):

"Art. 45. Substituir pelo seguinte:

No caso de falecimento do contribuinte, a declaração será apresentada, em nome do espólio, com base nos rendimentos auferidos no ano anterior, inclusive no exercício em que for homologada a partilha ou feita à adjudicação dos bens.

§ 1º Homologada a partilha ou feita a adjudicação dos bens, deverá ser apresentada pelo inventariante, dentro de dez dias, declaração dos rendimentos auferidos entre 1º de janeiro e a data da homologação ou adjudicação.

§ 3º Aplicam-se ao espólio as normas a que estão sujeitas as pessoas físicas, observando o disposto neste capítulo.(g.n.).

§ 2º ***O lançamento do imposto será feito, até a partilha ou a adjudicação dos bem, em nome do espólio.***"

Finalmente, temos o Código Tributário Nacional que em seu art. 131 assim dispõe sobre a matéria:

"Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

.....

III – ***o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.***" (g.n.).

Em face da legislação acima mencionada fica evidente a responsabilidade do espólio pelos tributos devidos pelo "de cujus" até a data da abertura da sucessão. Resta, contudo, analisar a multa aplicável, que, no caso de espólio, de acordo com o § 1º, do art. 23, do RIR/99, é a multa de mora de 10%, prevista no art. 963, inc. I, letra "b", do RIR/99, conforme se constata das transcrições abaixo:

"Art. 23. .....

§ 1º Quando se apurar, pela abertura da sucessão, que o de cujus não apresentou declaração de exercícios anteriores, ou o fez com omissão de rendimentos até a abertura da sucessão, ***cobrar-se-á do espólio*** *o* ***imposto*** *respectivo, acrescido de juros moratórios e da* ***multa de mora prevista no art. 964, I, "b"****, observado, quando for o caso, o disposto no art. 874 (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 49);"* (g.n.).

"Art. 964. Serão aplicadas as seguintes penalidades:

I – ***multa de mora****:*

.....

b) ***de dez por cento sobre o imposto apurado pelo espólio, nos casos do § 1º do art. 23*** *(Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 49);"* (g.n.).

A Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF e o Conselho de Contribuinte, já consolidaram jurisprudência a respeito da multa aplicável ao espólio, conforme partes de ementas dos acórdãos abaixo transcritas:

"MULTA DE OFÍCIO – A responsabilidade do sucessor cinge-se aos tributos não pagos pelo antecessor, não abrangendo as multas punitivas a teor do art. 133 do CTN (Ac. CSRF/01.2.207/97 a 2.211/97 – DO 15/10/97)."

"MULTA FISCAL – RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO – Não responde o sucessor pela multa de natureza fiscal que deva ser aplicada em razão de infração cometida pelo de cujus. Inteligência do art. 133 da Lei 5.172/66 (Ac. CSRF/01-1.328/92 – DO 10/01/95)."

"IRPF - ESPÓLIO - MULTA DE MORA - Apurando o fisco que o de cujus apresentou declaração com omissão de rendimentos até a abertura da sucessão, é lícito a cobrança do espólio da multa de 10% prevista no artigo 999, I, "c", do RIR/94". (Ac. 104-17787).

"MULTA DE OFÍCIO - DESCABIMENTO - Descabe a aplicação a espólio, após a abertura de sucessão, da multa de ofício de 75% (Lei n 9.430/96, art. 44, I), sendo cabível a multa de 10% prevista no RIR/99, art. 23,§ 1, c/c art. 964, I, b." (Ac. 102-45291).

"OMISSÃO DE RENDIMENTOS – Apurando-se, pela abertura da sucessão, que o de cujus apresentou declaração de rendimentos com omissão de rendimentos, a multa aplicável é a do artigo 11 do RIR/80, o qual não contraria o disposto no artigo 129 do CTN. O crédito não inteiramente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, inclusive quando o lançamento é feito contra o espólio (Ac 1º CC 104-5.678/86 – DO 16/05/88)". (obs: o art. 11 do RIR/80, equivale ao § 1º, do art. 23, do RIR/99).

"MULTA DE OFÍCIO - ESPÓLIO - Tendo em vista a previsão da Lei nº 5.844, de 1943, o imposto apurado após a abertura da sucessão, mesmo quando relativo ao ganho de capital, somente está sujeito à multa de mora. Inteligência do art. 9º, c/c arts. 24 e 999, I, "c" do RIR, de 1994". (Ac. 104-17300 e 104-18810).

*"MULTA DE OFÍCIO – **Não cabe multa de ofício, quando há repasse de responsabilidade, por morte do contribuinte**, sendo os herdeiros responsáveis apenas pelo imposto apurado, com a devida correção monetária e juros de mora, descabida a aplicação de penalidade (Ac. 1º CC 106-4.182/92 – DO 15/06/92)."* (g.n.).

*"MULTA DE OFÍCIO (Ex. 85/6) – Nos termos do art. 133 do CTN, o sucessor só responde pelo tributo devido pelo sucedido, **descabendo a cobrança de multa de ofício, pois a penalidade não se transmite** (Ac. 1º CC 106-8.581, 8.594 e 8.595/97 – DO 12/11/97)".*(g.n.).

"MULTA - Não se nega que o espólio responde pelos tributos do de cujus, mas tão-só por tributos. Na exigência não se acresce a multa imposta ao falecido, porque sua natureza jurídica não é a de tributo, e, sim, de penalidade imposta pelo descumprimento da obrigação principal. Sob uma interpretação restritiva da lei, a acepção de tributo, como figura o termo no inciso III do art. 131 do CTN não alcança as multas impostas ao de cujus, mas exclusivamente os tributos por ele devidos. Não é admissível sanção aos descendentes uma vez que responderiam por comportamento ilícito alheio. O apenamento representaria, no caso, violação do princípio da pessoalidade da pena, sendo descabida, pois, a cobrança da multa. Recurso parcialmente provido. (Ac 203-07611, 203-07299)."

"ESPÓLIO - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - O sucessor a qualquer título e o

> *cônjuge meeiro são responsáveis pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha, limitada a responsabilidade ao montante do quinhão ou da meação, entretanto, nestes casos,* ***não cabe o lançamento de multa de ofício****, sendo os herdeiros responsáveis apenas pelo imposto apurado, com a devida correção monetária, quando for o caso, e dos juros de mora, descabida a aplicação de penalidade."* (Ac 104-18883). (g.n.).

Em face do exposto, verifica-se que a multa aplicável ao espólio é a de mora de 10%, prevista na letra "b", do inc. I, do art. 964, do RIR/99, sendo descabida a penalidade estabelecida no inc. I, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Por último, registre-se que o auto de infração (fl. 22) foi lavrado após a abertura da sucessão em nome do "de cujus", mas recebido pelo cônjuge meeiro que, em nome do **espólio**, impugnou o lançamento (fl. 01) e apresentou recurso (fl. 51), alcançando assim a finalidade da lei, conforme ementa de acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, abaixo transcrita, que já decidiu sobre matéria semelhante:

> *"NOTIFICAÇÃO INCOMPLETA EM NOME DO DE CUJUS – Uma vez que as formas e os atos processuais têm caráter instrumental, se a finalidade da lei for alcançada, embora mediante forma imperfeita, há de se ter a forma ou o ato como válidos. Se a notificação for feita em nome do de cujus, esquecendo-se a repartição de mencionar a palavra "espólio" após o nome próprio do falecido, mas o representante legal impugnar o lançamento em nome do espólio e todos os demais atos forem praticados em nome ou contra o espólio, a finalidade da lei foi alcançada, mesmo que a forma adotada no lançamento não tenha sido perfeita (Ac CSRF/01.0.607/85 – Resenha Tributária, Jurisprudência - CSRF 1.2.24, pág.6779)."*

Por derradeiro, não merece acatamento a argüição de que os juros seriam excessivos, porque, ao utilizar a taxa SELIC para o seu cálculo, não obedecem ao limite constitucional de 12% ao ano, previsto no § 3º, do art. 192, da Constituição Federal, bem assim porque estaria havendo capitalização de juros, que é proibido pelos arts. 1º e 4º, do Decreto nº 22.626/33, e 1.062, do Código Civil Brasileiro (fl. 54).

A argüição, na via administrativa, de inconstitucionalidade da cobrança de juros de mora pela Taxa SELIC não encontra amparo no ordenamento jurídico nacional, devendo, por isso, ser **rejeitada**, tendo em vista que a competência para declarar inconstitucionalidade de lei, conforme mansa e pacífica jurisprudência judicial e administrativa, é exclusiva do Poder Judiciário. Anote-se, por pertinente, que o § 3º, do art. 192, da Constituição Federal, que limitava os juros a 12% ao ano, foi revogado pela Emenda Constitucional nº 40, de 29/05/2003.

Os juros de mora têm previsão legal específica de aplicação. Pressupõe-se, portanto, que os princípios constitucionais estão neles contemplados pelo controle *a priori* da constitucionalidade das leis. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que cuida do controle *a posteriori*, a lei não pode deixar de ser aplicada se estiver em vigor. Assim, de acordo com a Lei nº 9.430, de 27/12/1996, art. 61, § 3º, abaixo transcrito, os débitos tributários pagos ou recolhidos intempestivamente devem ser acrescidos dos juros de mora calculados com base na taxa SELIC, rejeitando-se essa argüição do contribuinte:

> *"Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora calculada à taxa de 0,33% (trinta e três centésimos por cento) por dia de atraso.*
>
> .....
>
> *§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do 1º (primeiro) dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de 1% (um por cento) no mês de pagamento."*
>
> *"Art. 5º O imposto de renda devido, apurado na forma do art. 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subseqüente ao do encerramento do período de apuração.*

.....

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema de Liquidação e Custódia – SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subseqüente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de 1% (um por cento) no mês do pagamento."

Em face do exposto e tudo o mais que dos autos consta, REJEITO as preliminares argüidas e, no mérito, VOTO por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para determinar que seja exigido do sujeito passivo a multa de mora de 10% de que trata a letra "b", do inc. I, do art. 964, do RIR/99, ao invés da multa de ofício prevista no inc. I, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, mantendo, no mais, a decisão de primeira instância.

Sala das Sessões - DF, em 17 de março de 2004.

JOSÉ OLESKOVICZ