



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11080.009122/2005-58  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2002-001.597 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 22 de outubro de 2019  
**Recorrente** JOSE FRANCISCO OLIOSI DA SILVEIRA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**

Ano-calendário: 2006

**MULTA DE OFÍCIO - RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES**

Conjugando-se o princípio constitucional de que nenhuma pena passará da pessoa do infrator, a lei tributária que define infrações ou lhe comina penalidades deve ser interpretada de forma mais favorável ao contribuinte, de forma que responsabilidade do espólio não se estende à multa de ofício quando o auto de infração for lavrado após a abertura da sucessão.

**CONCOMITÂNCIA - MULTA DE OFÍCIO - MULTA ISOLADA - CARNÊ LEÃO**

Conforme súmula CARF nº 147, apenas com a Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007 há possibilidade de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão concomitantemente com a multa de ofício.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões as conselheiras Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez e Mônica Renata Mello Ferreira Stoll.

(assinado digitalmente)

Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente

(assinado digitalmente)

Thiago Duca Amoni - Relator.

Participaram das sessões virtuais, não presenciais, os conselheiros Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente), Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Virgílio Cansino Gil e Thiago Duca Amoni.

**Relatório**

**Notificação de lançamento**

Trata o presente processo de notificação de lançamento – NL (e-fls. 08 a 17), relativa a imposto de renda da pessoa física, pela qual se procedeu autuação pela omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício e incidência de multa isolada por falta de entrega de carnê-leão.

Tal autuação gerou lançamento de imposto de renda pessoa física suplementar de R\$ 12.372,32, acrescido de multa de ofício no importe de 75%, bem como juros de mora.

### **Impugnação**

A notificação de lançamento foi objeto de impugnação que conforme decisão da DRJ:

A representante legal do espólio apresentou impugnação tempestiva, de fls. 01/06, alegando que o contribuinte desconhecia a necessidade de recolhimento de imposto de renda sobre os rendimentos auferidos. Contestou a multa por entender que o percentual aplicado configura confisco, ferindo a capacidade contributiva do contribuinte.

Em 28/12/2006, apresentou nova impugnação dessa feita discordando da multa de ofício.

A impugnação foi apreciada na 8ª Turma da DRJ/POA que, por unanimidade, em 11/02/2010, no acórdão 10-24.022, às e-fls. 36 a 38, julgou a impugnação improcedente.

### **Recurso voluntário**

Ainda inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, às e-fls. 44 a 47 no qual alega, em síntese, que:

I - Face ao disposto no art. 106, do RIR/99, não tem cabimento a imposição de "multa exigida isoladamente", por falta de pagamento do imposto mensal ("carnê-leão"), haja vista que os rendimentos considerados omitidos -- recebidos da **Editora Síntese Ltda.**, no valor de R\$ 43.685,30, e de **Sidessa Incorporações e Participações S/A**, no valor de R\$ 2.500,00 -- foram percebidos de **pessoas jurídicas nacionais** e não de "pessoas físicas" nem de "fontes situadas no exterior".

II - Conforme comprova a certidão de óbito anexada aos autos, em 26/12/2006, o falecimento do contribuinte deu-se em **6 de maio de 2003**.

II.1 - Sendo assim, não tem cabimento a "multa de ofício" proposta no Auto de Infração, lavrado em **10/08/2005**, visto que, tendo caráter **punitivo**, a aludida penalidade não pode ser aplicada ao espólio nem aos sucessores do contribuinte.

II.2 - Com efeito, de acordo com antigo princípio do Direito Penal, "*a pena não pode passar da pessoa do infrator*", e, segundo o disposto no art. 131, III, do CTN, "*a responsabilidade do espólio refere-se tão somente aos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão*", não podendo, portanto, o espólio ser punido -- mediante exigência de eventuais penalidades -- por infrações cometidas pelo contribuinte falecido.

III - No que tange à exigência do imposto, reitera-se a arguição de ILEGITIMIDADE PASSIVA do espólio, em relação aos rendimentos pagos -- sem retenção do imposto de renda na fonte -- pela Editora Síntese Ltda., haja vista que -- consoante decisões da 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes,

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Thiago Duca Amoni - Relator

Pelo que consta no processo, o recurso é tempestivo, já que o contribuinte foi intimado do teor do acórdão da DRJ em 16/04/2010, e interpôs o presente Recurso Voluntário em 11/05/2010, e-fls. 48, posto que atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Conforme os autos, trata o presente processo de notificação de lançamento – NL (e-fls. 08 a 17), relativa a imposto de renda da pessoa física, pela qual se procedeu autuação pela omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício e incidência de multa isolada por falta de entrega de carnê-leão. A DRJ manteve a autuação.

### Da multa isolada

O recorrente insurge-se contra a exigência da multa isolada pela ausência de entrega de carnê-leão. O presente caso trata de fatos geradores ocorridos no ano de 2006 em que estão sendo exigidas, concomitantemente, as multas de ofício e a multa isolada, sendo ambas decorrentes do mesmo fato gerador, qual seja, a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

Quanto à questão, segue excerto do voto da conselheira relatora Andréa Viana Arrais Egypto, no acórdão nº 2401-006.984 (2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária), inclusive colacionando jurisprudência deste CARF:

Vale salientar que até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 inexistia previsão legal para a incidência cumulativa das penalidades supramencionadas. Somente com a edição da referida Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, criou-se a previsão específica da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pela falta de pagamento ou recolhimento a menor do imposto sobre a renda (75%). Tal entendimento já se encontra pacificado no seio deste Órgão, conforme se constata das ementas a seguir transcritas: MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo”. (Câmara Superior do Conselho de Contribuintes / Primeira turma, Processo 10510.000679/200219, Acórdão nº 0104.987, julgado em 15/06/2004). MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. Em relação aos fatos geradores ocorridos até o ano-calendário de 2006, a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. Precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais. (Acórdão nº 2201002.54107/10/2014) Desta feita, no caso em análise, afigura-se

indevida a exigência cumulada de ambas as penalidades, devendo a multa isolada ser cancelada.

Ainda, a matéria é tratada na súmula CARF n.º 147:

Súmula CARF n.º 147

Somente com a edição da Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

Logo, afasto a aplicação da multa isolada.

### **Da multa de ofício**

À luz do Direito Tributário, sem adentrar correntes doutrinárias específicas, o lançamento tributário é didaticamente dividido em três modalidades: lançamento de ofício, lançamento por homologação e lançamento por declaração.

Conforme dispositivos do Código Tributário Nacional:

Art. 149. O **lançamento é efetuado e revisto de ofício** pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Art. 150. O **lançamento por homologação**, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No lançamento por homologação o contribuinte tem o dever de apurar e pagar o tributo por sua conta, antecipando-se a autoridade administrativa.

Atualmente, pelo Princípio da Praticidade, a maioria dos tributos, inclusive o imposto de renda, estão sujeitos ao lançamento por homologação e, caso o contribuinte não cumpra seu dever legal, caberá ao Fisco efetuar o lançamento tributário de ofício, cuja consequência é aplicação da multa de ofício de 75%, conforme artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que, à época do fato gerador, tinha a seguinte redação:

Art. 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição;

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

II – cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 30/11/1964, independentemente de outras penalidades administrativas e criminais cabíveis

Não interessa ao presente processo, contudo, como fora mencionado acima, o lançamento por declaração é aquele em que a autoridade administrativa, frente a uma informação prestada pelo sujeito passivo da obrigação tributária, exige o pagamento do tributo (por exemplo, o IPTU).

O contribuinte anexa certidão de óbito, e-fls. 32, comprovando que o falecimento do contribuinte deu-se em 06/05/2003, sendo que o auto de infração constando a multa de ofício foi lavrado em 10/08/2015. Assim, como a multa de ofício tem caráter punitivo, a aludida penalidade não pode ser aplicada ao espólio.

O ordenamento jurídico vigente estabelece que a responsabilidade do sucessor a qualquer título, do cônjuge meeiro e do espólio pelos tributos devidos pelo de cujus vai até a data da partilha, da adjudicação ou da abertura da sucessão, de forma que não há dispositivo

legal que autorize a aplicação da multa de ofício no qual a ciência do auto de infração se deu em momento posterior à morte do de cujus.

O voto do conselheiro relator Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira no acórdão n.º 9202-002.904, trata muito bem do tema:

Consoante de infere dos dispositivos legais supratranscritos, além da livre convicção contemplada no artigo 131 do CPC e do dever da Administração de anular, corrigir ou revogar seus atos, quando eivados de vícios de legalidade, o Acórdão recorrido encontra sustentáculo, ainda, na farta e mansa jurisprudência administrativa e, bem assim, no fato da multa de ofício aplicada nos autos malferir o princípio da legalidade, uma vez inexistir dispositivo legal a contemplando, nos casos de lançamento promovido em face de espólio, como se extrai do voto condutor do Acórdão recorrido, de onde peço vênua para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, in verbis:

#### *5 Multa de ofício*

*Embora o contribuinte não tenha se manifestado em relação a inaplicabilidade da multa de ofício, tal fato não dispensa esta instância de julgamento administrativa de declará-la de ofício, em obediência ao princípio da estrita legalidade dos atos fiscais. Explica-se.*

*Trata-se de lançamento de ITR, referente ao exercício 2001, formalizado em nome do de cujas, Sr. Lourival Louza e cientificado à inventariante.*

*É certo que o espólio é pessoalmente responsável pelos tributos devidos pelo de cujas até a data da abertura da sucessão (art. 131, inciso III, do Código Tributário Nacional CTN), bem como os herdeiros e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujas até a data da partilha ou adjudicação (art. 131, inciso II, do CTN). Esta responsabilidade abrange não só os créditos tributários definitivamente constituídos até a abertura da sucessão, mas também os em curso de constituição ou posteriormente constituídos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas antes da morte do contribuinte, no caso do espólio, e antes da data da partilha, no caso dos herdeiros e meeiros, nos termos do art. 129 do CTN.*

*Conjugando-se o princípio constitucional de que nenhuma pena passará da pessoa do infrator (art. 5, inciso XLV, da Constituição Federal) com o art. 112 do CTN, segundo o qual, no caso de dúvida, a lei tributária que define infrações ou lhe comina penalidades deve ser interpretada de forma mais favorável ao contribuinte, entendo que a responsabilidade do espólio, assim como dos sucessores, prevista no art. 131, incisos II e III, não se estende à penalidade quando o Auto de Infração for lavrado após a abertura da sucessão, sendo exigível, apenas, acrescido os encargos moratórios.*

*Tampouco existe dispositivo legal que autorize a aplicação da multa prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nesses casos, ou seja, quando o contribuinte faleceu antes da ciência do lançamento. Assim, a multa de ofício só seria transferida ao sucessor quando o Auto de Infração fosse cientificado antes da abertura da sucessão, pois o crédito tributário já estaria definitivamente constituído, conforme previsto no art. 129 do CTN.*

*A jurisprudência deste Conselho tem se firmado no sentido de que a responsabilidade do espólio, assim como dos herdeiros e do cônjuge meeiro, previstas no art. 131, incisos II e III, do CTN não se estende à penalidade, conforme os precedentes que ora se transcreve:*

[...]

*Ressaltese, por fim, que no caso do Imposto de Renda, existe multa de mora específica de 10% sobre o imposto devido pelo de cujus e exigido do espólio, conforme disposto no art. 49, do DecretoLei 11 0 5.844, de 23 de setembro de 1943. Já a Lei o' 9,393, de 1996, que dispõe sobre o ITR, ao se referir a responsabilidade dos sucessores reportase aos arts. 128 a 133 do CTN, sem estabelecer uma multa a ser aplicada nesses casos.*

*Destarte, uma vez que o presente lançamento foi cientificado à inventariante, há que se afastar a aplicação da multa de ofício. [...]"*

Partido dessas premissas, sobretudo inexistindo fundamento legal que escore a aplicabilidade da multa de ofício no presente caso, impõe-se reconhecer que sua exigência afronta o princípio da legalidade que deve amparar o ato administrativo, passível, portanto, de reconhecimento de ofício por parte da autoridade julgadora administrativa.

Mais a mais, trata-se de matéria que contempla a legitimidade passiva para suportar a multa aplicada (penalidade), podendo, dessa forma, se entender como questão de ordem, passível, portanto, de reconhecimento de ofício, fundamento determinante para aqueles Conselheiros que acompanharam o voto pelas conclusões. Assim, escorreito o Acórdão recorrido devendo ser mantido o provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte, na forma decidida pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª SJ do CARF, uma vez que a recorrente não logrou infirmar os elementos que serviram de base ao decisório atacado.

Registro que as conselheiras Mônica e Cláudia acompanharam a votação pelas conclusões, entendendo que ambas as multas devem ser canceladas pelo fato de o contribuinte ter falecido antes da ciência da autuação.

Diante do exposto, conheço do Recurso para, no mérito dar-lhe provimento para afastar a incidência da multa isolada e da multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Thiago Duca Amoni