



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13830.001629/2005-69
Recurso nº 508.074 Voluntário
Acórdão nº 2201-01.148 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de junho de 2011
Matéria IRPF
Recorrente DOCANDIL DELCHiaro - ESPÓLIO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2002

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS –
HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.**

Restando comprovada a ocorrência do fato gerador do tributo e pelo fato de o contribuinte não ter apresentado prova hábil e idônea para contrapor aos documentos constantes dos autos, deve ser mantida a autuação.

**IRPF. ESPÓLIO. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA
ISOLADA. INAPLICABILIDADE.**

O ordenamento jurídico estabelece que a responsabilidade do espólio é pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão, não há, portanto, dispositivo legal que autorize a exigência de multas quando o início da fiscalização se deu em momento posterior à morte do de cujus. Inteligência do art. 131 do CTN.

ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS MORATÓRIOS.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar PARCIAL provimento ao recurso para excluir a multa de ofício e isolada. Vencidos os conselheiros Pedro

Paulo Pereira Barbosa e Francisco Assis de Oliveira Júnior. Fará declaração de voto o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

(Assinado Digitalmente)

Francisco Assis de Oliveira Júnior - Presidente.

(Assinado Digitalmente)

Eduardo Tadeu Farah - Relator.

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Pedro Paulo Pereira Barbosa, Rayana Alves de Oliveira França, Eduardo Tadeu Farah, Rodrigo Santos Masset Lacombe, Gustavo Lian Haddad e Francisco Assis de Oliveira Júnior (Presidente).

Relatório

Docandil Delchiaro - Espólio recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância proferida pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Fortaleza/CE, pleiteando sua reforma, nos termos do Recurso Voluntário apresentado.

Trata-se de Auto de Infração (fls. 04/13), relativo ao IRPF, exercício 2002, que se exige imposto no valor total de R\$ 2.402.113,34, já acrescido de multa de ofício, multa isolada e juros de mora.

A fiscalização apurou omissão de rendimentos relativa a recebimentos de honorários e sucumbência, compensação indevida de imposto de renda retido na fonte e falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão (fls.05/09).

Cientificado da exigência, o inventariante do contribuinte apresenta tempestivamente Impugnação (fls. 366/387), alegando, conforme se extrai do relatório de primeira instância, que:

1 – DOS FATOS

(...)

2. DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DO IMPOSTO

Como já mencionado acima o impugnante não recebeu a importância de R\$ 2.860.141,21 (...), conforme quer fazer crer a impugnada.

Cumpra esclarecer que informou através de sua Declaração de Imposto de Renda, todos seus recebimentos tributáveis, inclusive título de honorários advocatícios que efetivamente tenha recebido referente aos processos judiciais em questão.

Vejamos.

Numa remota hipótese da existência do débito questionado, o que não ocorre no presente caso, cumpre esclarecer que o

impugnante trabalhava em sociedade com o Dr. WAGNER DE PAULA FREITAS, sendo que este patrocinou conjuntamente nos autos dos processos judiciais em questão, conforme se faz prova através de cópia das procurações “ad judicias” outorgadas pelos clientes (doc. anexo), razão evidente de que não recebeu o total da importância objeto dos presentes autos.

Comprova-se o alegado através de cópia do Contrato firmado entre as partes (doc. anexo), onde pode-se constar que os honorários advocatícios seriam rateados no percentual de 35% (...) para o advogado WALTER DE PAULA FREITAS e 65% (...) ao impugnante.

Vejamos a jurisprudência que pode ser aplicada ao presente caso por analogia:

(...)

Vejamos alguns entendimentos da própria SRF:

(...)

Inexistiu no presente caso qualquer lesão ao erário público, uma vez que houve o recolhimento do tributo diretamente na fonte.

Observa-se ainda, que dos supostos honorários advocatícios recebidos, deverão ser deduzidas as despesas processuais e despesas de escritório para a manutenção dos referidos processos, que correram sob inteira responsabilidade do impugnante e seu sócio, nas proporções descritas no contrato anexo. O que demonstra que o valor apurado não é verdadeiro. Decide a SRF:

(...)

É evidente que o Fisco comete flagrante violência a direito do contribuinte com a cobrança do referido imposto, uma vez que não recebeu o montante em questão, assim como também aplicação de multa que chegam ao percentual de 150% (...), além do acréscimo de juros de mora.

Portanto, o presente auto de infração com a exigência do imposto fundamenta-se no fato de que o impugnante tenha recebido os valores a título de honorários advocatícios, o que não merece acolhida.

3. DA PENALIDADE APLICADA

3.1. Da Multa Isolada Aplicada. Contribuinte Equiparado a Sonegador.

Como podemos observar no auto de infração aplica-se o lançamento da multa isolada.

Ocorre que referida multa, neste percentual, equipara o contribuinte, a um sonegador.

O contribuinte em questão em nenhum momento praticou qualquer ato que se aproximasse de uma característica de sonegador. Não existe a ocultação; não existe o dolo; por consequência não há que se falar na imputação de multa de 150%.

Destarte, não pode ser tratado o impugnante como se fosse simplesmente um SONEGADOR CONTUMAZ.

Além disso, não podemos esquecer ainda, da existência da denúncia espontânea onde há o benefício para o contribuinte que informou seus rendimentos tributáveis antes de qualquer procedimento fiscal.

Então, observando-se o art. 138 do CTN, com tal benesse, podemos dizer que no caso em tela, o contribuinte compensou seus débitos, não sendo mais sequer devedor, ou seja, numa posição ainda melhor do que um contribuinte que faz a denúncia espontânea perante a SRF. No entanto, para nossa surpresa, o contribuinte está sofrendo uma imputação equivalente ao de um sonegador.

Ressalta-se ainda que, o impugnante não recebeu as verbas honorárias no importe cobrado pelo fisco como já exposto acima.

A regra para incidência da benesse prevista no art. 138 do CTN, sedimentada na jurisprudência é que se observe se houve a informação anterior a qualquer procedimento fiscal capaz de identificar a cobrança, ouçamos o que diz a Corte Infraconstitucional:

(...)

3.2. A Aplicação Às Multas Fiscais Das Limitações Constitucionais Ao Poder De Tributar.

As multas fiscais devem observar os princípios e limitações ao poder estatal de imposição de tributos, sob pena da possibilidade de haver violação de direitos e garantias dos contribuintes pela via oblíqua da imposição de penalidades tributárias.

Dessa forma, não há dúvida que a aplicação das penalidades fiscais não pode extrapolar direito e garantias do contribuinte.

A conclusão da aplicação às multas fiscais dos limites constitucionais ao poder de tributar passa pelo seguinte parâmetro inicial:

1. Uma regra que obriga um elemento principal deve ser válida para os elementos acessórios.

2. Deve haver a unidade de princípios que regulamentam toda a tributação, sob pena da possibilidade de não cumprimento das garantias do contribuinte através da inobservância dos princípios no estabelecimento das multas, com conseqüente fragilização das proteções em face a abusos do Fisco.

Não podemos esquecer que o acessório segue o principal e que, se na edição das normas relativas à obrigação principal, é

compulsória a observância de princípios constitucionais de limitação ao poder de tributar, da mesma forma e com razão, nas normas que dispõem sobre obrigações acessórias também devem observar as limitações ao poder de tributar.

Não haverá cobrança de multa se a obrigação principal deixar de existir por vício obrigacional, qual seja, a lei. A lei que estabelece o vínculo principal deve ser elaborada dentro dos limites constitucionais, se assim não for, as multas fiscais, principalmente as moratórias, também não serão exigíveis, em vista da descaracterização da obrigação principal.

(...)

Com isso, verificamos que na obrigação principal, que decorre o pagamento de tributo, o Fisco deve observar as limitações ao poder de tributar.

Por tudo isso conclui que, na edição de leis que estabelecem sanções relativas ao não pagamento de tributos no prazo e de outros deveres formais, e o legislador está obrigado a observar os princípios das limitações ao poder de tributar, uma vez que a essência de formação do vínculo jurídico está adstrita àqueles princípios, independentemente de, na origem, o valor devido ser pela incidência de penalidade, tendo-se que ao final os valores serão convertidos em obrigação principal com todas as garantias para o Fisco e para o contribuinte (limitações constitucionais ao poder de tributar).

3.3 O Princípio da Razoabilidade e da Proporcionalidade e as Multas Fiscais.

Aplicação do princípio da razoabilidade em matéria de penalidades pecuniárias é aceito na doutrina, conforme ensina Jose Carlos Graça Wagner:

(...)

Podemos, então, verificar que a imposição de penalidades tributárias, inclusive as multas de mora, pode ser declarada inconstitucional em face do princípio da razoabilidade das leis.

(...)

A questão ainda é importante em vista de que a não observância do princípio da proporcionalidade na imposição das multas pode violar o direito à propriedade.

(...)

Dessa forma, constatado que o princípio da razoabilidade das leis se aplica às normas que impõem penalidades fiscais, devemos discutir a questão do princípio do não-confisco em relação aos aludidos comandos normativos.

3.4. As Multas Fiscais E O Princípio Do Não-Confisco Em Matéria Tributária.

O estabelecimento de multas fiscais não pode induzir à violação ao princípio do não-confisco. Para discussão inicial, levantamos a seguinte situação fática: A alíquota do IPTU é de 2% (dois por cento). Contudo, as multas fiscais pelo atraso no pagamento são de 200% (duzentos por cento). Dessa forma, então, podemos analisar se pode a multa ter caráter confiscatório, mesmo que a imposição do tributo em si não tenha violado a aludida garantia constitucional.

(...)

Dessa forma, verificamos que a não observância de uma proporcionalidade na previsão das multas fiscais pode levar à aplicação de multas confiscatórias, ensejando, se assim for, a possibilidade de declaração de inconstitucionalidade por violação expressa ao art. 150, IV, da CF/88.

(...)

Com base nesse precedente não há dúvidas de que leis que estabelecem multas fiscais podem ser declaradas inconstitucionais por violarem o princípio do não-confisco.

Devemos ainda notar que o efeito confiscatório tem ínsita relação, quando tratado em matéria tributária, com o princípio da capacidade contributiva. Nesse viés, a capacidade econômica é a condição básica para a incidência de uma exação fiscal.

3.5. Princípio Da Proporcionalidade

O princípio da proporcionalidade apresenta-se como uma das idéias fundantes da Constituição, com função de complementaridade em relação ao princípio da reserva legal (artigo 5º, II). (...) Uma vez que o princípio da legalidade tem como um de seus aspectos complementares e essenciais à sua efetiva observação o princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional (artigo 5º, XXXV), mister é notar que este se aplica a qualquer ato praticado pelo poder público que seja considerado por aquele a quem prejudica como desproporcional ao objetivo almejado.

(...)

A sanção tributária, como qualquer sanção jurídica, tem por finalidade dissuadir o possível devedor de eventual descumprimento da obrigação a que estiver sujeito e, assim, estimular o pagamento correto e pontual dos tributos, sob risco de sua oneração. E só isso.

A multa fiscal ou tributária não pode ser utilizada como expediente ou técnica de arrecadação, como verdadeiro tributo disfarçado.

Assim, não é qualquer atraso no pagamento dos tributos que deve legitimar a previsão de multa exacerbada, na casa das centenas de percentagem. Não é a sonegação de determinado tributo que justificará (mesmo em se tratando de um crime) uma pena que exproprie desarrazoadamente o sujeito passivo de parcela de patrimônio desproporcional à infração cometida.

Não se pode admitir a subversão da natureza jurídica da sanção tributária convertida esta em obrigação de pagar tributo, transformando-se o acessório, a multa fiscal, em valor muitas vezes mais relevante do que o principal, o imposto ou a taxa. Não é o principal que segue a sorte do acessório, senão o contrário.

Se assim não for, seguir-se-á o caráter confiscatório da multa ou penalidade tributária.

(...)

3. DO PEDIDO

Pelas razões expostas, conclui-se necessariamente, que o presente auto de infração deve ser cancelado, visto que o ora impugnante não recebeu as importâncias cobradas pelo fisco, e não praticou qualquer ato que possa lhe equiparar a um sonegador.

Portanto, requer-se de V.S^a o recebimento da presente impugnação, para que seja conhecida e provida, com o conseqüente cancelamento do auto de infração ora questionado e seus acessórios, arquivando-se em seguida o processo.

Caso esse não seja o vosso entendimento que seja feita a REVISÃO DOS DÉBITOS INSCRITOS DE OFÍCIO, tendo em vista os argumentos apresentados, permitindo assim também o cancelamento das multas impostas ou ainda sua redução.

Pleiteia-se a produção de todos os meios de provas admitidos em direito e que se fizerem necessárias no curso do processo, e em especial a produção de prova documental que ora anexamos.

Em relação ao relatório de primeira instância, destaca-se:

Em razão das alegações apresentadas pelo inventariante de que os honorários recebidos pelo contribuinte eram rateados com o advogado Walter de Paula Freitas, no percentual de 35% para este e 65% para o contribuinte, o presente processo foi baixado em diligência para que a autoridade lançadora intimasse o Sr. Walter de Paula Freitas, CPF 035.215.408-04, a informar, por escrito, se os recibos de depósito em seu nome, anexados pelo inventariante do espólio do contribuinte às fls. 415/416, haviam sido decorrentes de pagamento de honorários advocatícios referentes ao compromisso firmado com o contribuinte, conforme consta do documento intitulado “Compromisso”, de fls. 408/409.

Em atendimento ao solicitado, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Marília/SP emitiu Termo de Intimação para o advogado Walter de Paula Freitas descrevendo minuciosamente os fatos e enviando juntamente com o citado Termo de Intimação

os documentos que demonstravam que o mesmo era co-patroño das causas.

O advogado Walter de Paula Freitas tomou ciência do Termo de Intimação em 28/01/2009, fls. 451, e em 12/02/2009, informou, por escrito (fls. 453), que devido o decurso de tempo – sete anos – não lhe foi possível localizar qualquer peça de pudesse elucidar com precisão o fato em questão e que à época dos recibos anexados, alguns valores foram depositados em sua conta-corrente pelo escritório de Docandil Delchiaro a título de empréstimo pessoal.

A 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Fortaleza/CE julgou procedente em parte o lançamento, consubstanciado nas ementas abaixo transcritas:

Omissão de rendimentos. Comprovação.

Quando restar demonstrado nos autos que o contribuinte não foi o beneficiário da totalidade dos rendimentos considerados omitidos, incabível o lançamento da parcela dos rendimentos que foram auferidos por terceiros.

Carnê-Leão. Insuficiência De Recolhimento. Multa Isolada.

Tendo o contribuinte percebido rendimentos de pessoas físicas e tendo havido insuficiência de recolhimento, por omissão de rendimentos, é exigível a multa de ofício isolada, com fundamento no art. 44, § 1º, III, da Lei 9.430, de 1996.

Multa exigida isoladamente. Redução.

Impõe-se reduzir a multa exigida isoladamente aplicada no percentual de 75%, para o percentual de 50%, em decorrência do princípio da retroatividade benigna da lei tributária.

Exame da legalidade e da constitucionalidade das leis.

Não compete à autoridade administrativa o exame da legalidade/constitucionalidade das leis, porque prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

Matéria não impugnada.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte, devendo ser declarada definitiva, na esfera administrativa, a exigência do crédito tributário lançado.

Multa de mora. Espólio.

Apurada pelo fisco a falta de pagamento de imposto devido pelo de cujus até a data da abertura da sucessão, o imposto de renda pessoa física deve ser exigido do espólio. No caso, aplica-se a multa de mora de 10% prevista no art. 964, I, “b”, do Regulamento do Imposto de Renda-RIR/1999.

Lançamento procedente em parte

Intimado da decisão de primeira instância em 05/06/2009 (fl. 483), o espólio de Docandil Delchiaro apresenta Recurso Voluntário em 06/07/2009 (fl. 485), sustentando, essencialmente, *verbis*:

Do Imposto sobre a Renda — Breve apanhado — Abordagem sobre o primado da verdade real — Ônus da prova atribuído ao Fisco.

Assim, determinada pessoa, seja física ou jurídica, só pode sofrer a tributação por Imposto de Renda se a Receita Federal tiver certeza acerca do acréscimo patrimonial.

(...)

Sem compromisso com a verificação do que poderia consistir em acréscimo do patrimônio da Recorrente, considerou a fiscalização que houve omissão de receita por parte do contribuinte, situação com a qual não se pode concordar.

A Fiscalização deve ter certeza dos valores dos acréscimos patrimoniais eventualmente percebidos. Havendo dúvida quanto a estes fatos, aplica-se o princípio do "in dubio pro contribuinte", conforme prevê o art. 112 do Código Tributário Nacional.

(...)

Sem a verificação do acréscimo patrimonial, descabida se faz a tributação por Imposto de Renda, pois, se assim se admitir, estar-se-á compactuando com o desvirtuamento da hipótese de incidência daquelas espécies tributárias, bem como com a transgressão ao artigo 112 do Código Tributário Nacional.

De modo que, não tendo o Fisco se desincumbido do ônus de provar os fatos que serviram de suporte ao ato administrativo de lançamento de ofício guerreado, valendo-se de meras presunções, o imposto lançado — em virtude da alegação omissão de receita, e também da suposta indicação de retenção de imposto a maior — não pode ser exigido, pelo que o crédito tributário deve ser desconstituído.

Da impossibilidade de exigência de multas do espólio e dos herdeiros — Inteligência do art. 131 do CTN

De modo que, por ausência de previsão legal, ou melhor, pelo fato de haver previsão legal no sentido de que os sucessores respondem pelos tributos deixados pelo de cujus, as multas, quer as de ofício, quer as isoladas, não podem ser exigidas do espólio e dos herdeiros.

Ademais, considerando-se que as multas representam penalidade decorrente do descumprimento de obrigações tributárias, principais e acessórias, não se pode olvidar de que tais punições não podem passar da pessoa do agente, conforme determina o art. 137 do Código Tributário Nacional. Por outras palavras, o

espólio e os herdeiros não podem ser penalizados por conduta atribuída ao de cujus.

(...)

Da impossibilidade de cobrança da multa isolada — Configuração de dupla incidência da multa (dupla penalização) e denúncia espontânea.

(...)

No presente caso, o Recorrente, a par de não ter realizado o pagamento mensal do imposto de renda, em abril de 2002, regularmente, declarou o imposto de renda devido em relação ao ano-base de 2001 e, ato contínuo, promoveu o respectivo pagamento.

Frise-se que, até aquele momento — declaração de imposto de renda/exercício de 2002 —, não havia recebido qualquer notificação ou documento que dessa conta de início de fiscalização correspondente ao período já mencionado.

Logo, o que ocorreu foi que, espontaneamente, porquanto anteriormente a qualquer iniciativa do fisco, o contribuinte informou o fato imponível em regular declaração, tendo calculado o imposto, oportunidade em que promoveu o pagamento integral do tributo declarado.

(...)

Aplicando-se também a multa prevista pelo art. 44, §1º, III, da Lei nº 9.430/96, estar-se-á incorrendo em dupla aplicação de penalidades, o que é incompatível com o ordenamento jurídico tributário brasileiro, notadamente com os arts. 97 e 113 do Código Tributário Nacional.

(...)

Juros — Taxa Selic — Natureza Remuneratória — Incompatibilidade com o art. 161, do Código Tributário Nacional.

Aliás, recentemente, mais precisamente em 23/04/2002, o Superior Tribunal de Justiça pacificou o seu entendimento no sentido da ilegalidade e inconstitucionalidade da SELIC para efeito de tributos, quando do julgamento, pela Segunda Turma, do REsp 291.257-SC, cuja Relatora originária foi a Ministra Eliana Calmon, sendo que o Relator para acórdão foi o Ministro Franciulli Netto.

Desta forma, não havendo lei que tenha previsto incidência de juros de mora sobre os créditos tributários da União, é de se aplicar ao caso concreto o que dispõe o art. 161, §1º, do CTN, que prevê como percentual de juros, nesta hipótese, o índice de 1%.

(...)

Das inconstitucionalidades.

...as autoridades administrativas, muito embora não tenham competência para declarar inconstitucionalidade das leis, devem sim, quando se convencerem que determinado Estatuto legal que dá suporte à prática de seus atos se mostrar inconciliável com a Lei Suprema, deixar de lhes aplicar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro EDUARDO TADEU FARAH, Relator

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Alega inicialmente o recorrente que “... sem a verificação do acréscimo patrimonial, descabida se faz a tributação por Imposto de Renda, pois, se assim se admitir, estar-se-á compactuando com o desvirtuamento da hipótese de incidência daquelas espécies tributárias”

De pronto, identifico que não há como acolher a alegação do suplicante. Com efeito, a farta documentação carreada aos autos demonstra, de maneira incontestada, que o recorrente efetivamente recebeu o montante de R\$ 1.859.091,78 a título de honorários, razão pela qual foi lavrada a exigência, na forma dos arts. 1º, 2º, 3º e §§, e 8º, da Lei nº 7.713/1988.

Registra-se, por oportuno, que o lançamento dos autos refere-se à omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas (1º, 2º, 3º e §§, e 8º, da Lei nº 7.713/1988 e arts. 45, 109 e 111 do Decreto nº 3.000/1999 - Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999) e não, lançamento com base em acréscimo patrimonial a descoberto (arts. 55, XIII, e 807, do RIR/1999), razão pela qual a fiscalização não deve provar a evolução patrimonial ou renda consumida.

Destarte, restando comprovada a ocorrência do fato gerador do tributo e, desde que o contribuinte não apresenta prova hábil e idônea para contrapor aos levantamentos efetuados pela autoridade fiscal, deve ser mantida a autuação.

Em outra passagem alega o recorrente que “... por ausência de previsão legal, ou melhor, pelo fato de haver previsão legal no sentido de que os sucessores respondem pelos tributos deixados pelo de cujus, as multas, quer as de ofício, quer as isoladas, não podem ser exigidas do espólio e dos herdeiros.”

Pois bem, quanto à aplicação da multa de ofício e de mora ao espólio entendo, pois, que sua imposição não é possível.

Em relação à multa de ofício imposta, a melhor jurisprudência deste Conselho Administrativo já pacificou entendimento no sentido de sua inaplicabilidade, conforme se colhe das inúmeras ementas elencadas, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

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, incabível o lançamento de multa de ofício. (Acórdão 104-22960)

ESPÓLIO - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DECLARAÇÃO ANUAL DE AJUSTE DO "DE CUJUS" INEXATA - MULTA QUE CONSTITUA SANÇÃO POR ATO ILÍCITO - 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. (CE art. 5º, inc. XLV). (Acórdão nº 102-46.294)

OMISSÃO DE RENDIMENTOS — MULTA DE OFÍCIO — ESPÓLIO — NÃO CABIMENTO. O ordenamento jurídico estabelece que a responsabilidade do sucessor a qualquer título, do cônjuge meeiro e do espólio é pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha, da adjudicação ou da abertura da sucessão, não havendo dispositivo legal que autorize a exigência de multa de ofício em casos como este, no qual a ciência do auto de infração se deu em momento posterior à morte do de cujus. (CSRF/04-00.823)

Quanto à imposição da multa de mora apoiou-se a autoridade recorrida no art. 49 do Decreto-Lei nº 5.844 de 23 de setembro de 1943:

Art. 49. 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 de 10 %.

Contudo, peço venia para discordar do ilustre colegiado *a quo*. A meu ver, o art. 49 do Decreto-Lei nº 5.844/1943 é incompatível com a norma contida no art. 131 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN:

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

(...)

II — o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação;

III — o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão. (grifei)

Em verdade, sendo o CTN Lei de natureza Complementar não pode o Decreto-Lei contrariá-lo. Assim, somente outra Lei editada segundo o processo de Lei Complementar poderia alterá-lo. Substancialmente, no presente caso, deve prevalecer as normas ditadas pelo Código Tributário Nacional.

Não se pode perder de perspectiva, o art. 131 do Código Tributário Nacional determinou que o espólio só poderá ser responsabilizado pelos “tributos” devidos pelo *de cujos*. Vê-se que o art. 131 não fazer referência a obrigação tributária, que compreenderia tributo e multa, mas tão só tributo.

Nesse passo, o art. 3º do CTN define tributo como sendo “*toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (grifos)*”. Portanto, repise, na definição de tributos não se inclui multas de qualquer espécie.

Por seu turno, a responsabilidade dos sucessores, prevista no art. 129 do CTN, não se constitui norma geral de extensão da responsabilidade às penalidades, até porque deve-se ter em conta o princípio da pessoalidade da pena, que impedirá a transmissão, e.g., no causa de sucessão “causa mortis”. (Direito Tributário, Leandro Paulsen, 11º ed. 2009, p.962)

Com efeito, adverte o professor Sacha Calmon Navarro Coelho (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 4. ed., 1999, p.608):

... Achamos que, no caso de sucessão mortis causa, as multas fiscais não devem ser transferidos ao espólio ou aos sucessores. O Fisco não deve prejudicar os herdeiros.

Deve preservar o monte em favor da família, que não concorreu para a infração geradora da multa. Também aqui, e a proposição é axiológica, a penalidade não deve passar da pessoa do infrator.

Fundamentalmente, deve preservar o monte em favor da família, que não concorreu para a infração geradora da multa. Além do mais, sucessão não se confunde com solidariedade. Alias, com o passamento do contribuinte não há como imputar qualquer penalidade a pessoa distinta, posto que representaria a transferência de responsabilidade de ilícito alheio.

Pelo princípio da personalização da pena, aplicável também em matéria de sanções administrativas, as penalidades não se transferem e, por força do próprio Código Tributário Nacional (art. 3º), na definição de tributo, exclui, expressamente, a sanção de ilícito.

Além do mais, multa pecuniária significa pena pecuniária e, conseqüentemente, sua natureza é de castigo, punição, repreensão. Esse entendimento restou patente através do Enunciado da Súmula nº 565 do STF – Supremo Tribunal Federal:

Multa Fiscal Moratória - Pena Administrativa - Crédito Habilitado em Falência

A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência.

Em relação ao tema, convém trazer a baila o trabalho do professor José Jayme de Macedo Oliveira, no momento em que discorre sobre o assunto citando, inclusive, diversas jurisprudências (CTN - Comentários Doutrina Jurisprudência, ed. Saraiva):

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, não alcança as multas impostas ao de cujus, mas exclusivamente os tributos por ele devidos. Não é admissível sanção aos descendentes do de cujus, uma vez que responderiam por comportamento ilícito alheio. O apeamento representaria, no caso, violação do princípio da pessoalidade da pena, sendo descabida, pois, a cobrança da multa moratória." — AC 188.796-2/1.TRJSP, 13' Civil, Rel. Des. Wanderley Racy Francisco Rezek. DJU 17.08.84.

Nesse diapasão, reproduzo a ementa da lavra da Conselheira Maria Teresa Martinez López, quando enfrentou a questão da multa imposta ao espólio neste Conselho Administrativo:

TRIBUTO E 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 do de cidra, uma vez que responderiam por comportamento ilícito alheio. O apeamento representaria, no caso, violação do princípio da pessoalidade da pena, sendo descabida, pois, a cobrança da multa. (203-07.611)

A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal também é firme neste sentido, consoante a ementa destacada:

MULTA. TRIBUTO. RESPONSABILIDADE DO ESPÓLIO. NA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ESPÓLIO NÃO SE COMPREENDE A MULTA IMPOSTA AO "DE CUJUS". TRIBUTO NÃO SE CONFUNDE COM MULTA, VEZ QUE ESTRANHA AQUELE A NATUREZA DE SANÇÃO PRESENTE NESTA. (RE 95213 SP, MIN. Relator (a): Francisco Rezek, Julgamento: 10/05/1984 Segunda Turma)

Portanto, a melhor leitura do art. 131 do CTN associada com a jurisprudência e a doutrina conduz ao entendimento de que o espólio é pessoalmente responsável pelos tributos devidos e não pelas multas devidas.

Ressalte-se que o contribuinte faleceu em 25/01/2004 e o início do procedimento fiscal ocorreu em 05/01/2005.

E, em arremate, o art. 112 do CTN determina que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto a: "autoria, imputabilidade, ou punibilidade" (inciso III).

Por fim, de acordo com a Súmula CARF nº 4, não há como acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da taxa SELIC aplicada como juros

de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei n.º 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais – SELIC.

Ante a todo o exposto, voto no sentido de DAR parcial provimento ao recurso para excluir da exigência a multa de ofício e a multa de mora.

(Assinado Digitalmente)
Eduardo Tadeu Farah

Declaração de Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa

Divergi do bem articulado voto do I. Relator apenas quanto a incidência da multa de mora, de 10%, prevista no art. 49 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943. Entende o relator que o art. 131 do CTN refere-se apenas a tributo e, portanto, o espólio não responderia por qualquer penalidade, inclusive de índole moratória.

Apega-se o Relator à literalidade do dispositivo que, de fato, refere-se à responsabilidade do espólio “pelo tributo devido pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão”. Porém, o dispositivo cuida apenas de estabelecer que, nas hipóteses ali especificadas, a responsabilidade é pessoal e, como observou Luciano Amaro, a escolha o termo “pessoal” aí tem o sentido de exclusividade em oposição a subsidiariedade ou solidariedade¹. A escolha do legislador pela palavra “tributo”, neste caso, não tem o propósito de delimitar a responsabilidade apenas ao próprio tributo; assim como, ao escolher a locução “tributos devidos pelo “de cujus”” no inciso II do mesmo artigo 131, o legislador não pretende a excluir a responsabilidade dos sucessores pelo tributo devido pelo espólio.

Note-se, por outro lado, que no artigo 128 do CTN, que cuida das disposições gerais a respeito da responsabilidade tributária, o legislador referiu-se a “crédito tributário”. Aí sim, por dispor de forma genérica sobre a responsabilidade tributária, pode-se inferir que a escolha do termo delimita o alcance do dispositivo, vejamos:

¹ Diz Luciano Amaro: “É difícil imaginar o que seja responsabilidade pessoal do espólio (que não possui o atributo jurídico de pessoa). Ademais, também não é fácil identificar as situações em que os sucessores, de modo geral, pudessem ter responsabilidades não pessoais.

O Código deve ter querido dizer que as pessoas e o espólio referidos no dispositivo assumem a condição de responsáveis, como únicos ocupantes do polo passivo da obrigação. Não respondem supletiva ou subsidiariamente (nem supletivamente), já que o deveror sucedido ou terá desaparecido (nos casos dos itens II e III) ou é desprezado (no caso do item I).

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

O que este dispositivo diz é que a lei pode atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a uma terceira pessoa que não o próprio Contribuinte; e, nos casos referidos nos incisos do art. 131, esta responsabilidade é pessoal.

Pois bem, o art. 49 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, citado pelo Relator, estabelece que, nos casos em que o “de cujus” deixou de apresentar declaração ou o fez com omissão de rendimentos, exige-se do espólio a diferença de imposto, acrescido de multa de mora de 10%. Ora, como se sabe, a multa de mora tem natureza eminentemente compensatória. *Data vênia*, não se cogita aí de pessoalidade da pena. Aliás, o próprio CTN, no art. 134, parágrafo único, que também trata de responsabilidade de terceiro, admite expressamente a responsabilização do terceiro em matéria de penalidade “de caráter moratório”. Porque tal responsabilidade não seria possível, então, nas hipóteses do art. 131?

Assim, em conclusão, entendo que o art. 131 do CTN cuida apenas de definir a pessoalidade, no sentido referido acima, da responsabilidade e que o art. 128 autoriza a lei a atribuir a terceiro a responsabilidade pelo “crédito tributário” e que, tratando-se de penalidade “de caráter moratório” a sua aplicação ao sucessor encontra guarita nas normas gerais de direito tributário. E como o artigo 49 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943 prevê a aplicação da multa moratória, não vejo razão para negar validade ao dispositivo.

Assinado digitalmente

Pedro Paulo Pereira Barbosa

Processo nº 13830.001629/2005-69
Acórdão n.º **2201-01.148**

S2-C2T1
Fl. 9



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA CÂMARA DA SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº: 13830.001629/2005-69

Recurso nº: 508.074

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovados pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto a **Segunda Câmara da Segunda Seção**, a tomar ciência do **Acórdão nº 2201-01.148**.

Brasília/DF, 06 de junho de 2011

FRANCISCO ASSIS DE OLIVEIRA JUNIOR
Presidente da Segunda Câmara / Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

(.....) Apenas com ciência

(.....) Com Recurso Especial

(.....) Com Embargos de Declaração

Data da ciência: ____/____/____

Procurador(a) da Fazenda Nacional