



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

**Processo nº** 16004.000187/2006-45  
**Recurso nº** 154.000 Voluntário  
**Matéria** IRPF  
**Acórdão nº** 102-49.474  
**Sessão de** 18 de dezembro de 2008  
**Recorrente** IZÉLIA MARIA FABIANO DE CARVALHO (ESPÓLIO)  
**Recorrida** 7ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Exercício: 2001

ESPÓLIO. MULTA DE OFÍCIO E MULTA DE MORA.

A multa de mora estabelecida pelo art. 49 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, somente se aplica aos impostos devidos pelo *de cuius* apurados quando da abertura da sucessão. Nos casos de lançamento de ofício efetuado antes do falecimento do *de cuius*, o espólio responde pelo crédito tributário já constituído (imposto, multa de ofício e juros de mora) e não apenas pelo tributo.

DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Nos casos de dolo fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial do direito de a Fazenda Nacional proceder ao lançamento rege-se pelo art. 173, inciso I do CTN, que prevê como termo inicial de contagem desse prazo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

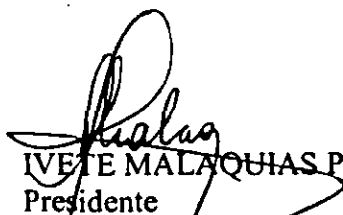
Preliminar de decadência rejeitada.


Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, REJEITAR a preliminar de decadência. Vencidos os Conselheiros Moisés Giacomelli Nunes da Silva (Relator), Silvana Mancini Karam, Alexandre Naoki Nishioka e Vanessa Pereira Rodrigues Domene. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Núbia Matos Moura. No mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para restabelecer a dedução da base de cálculo do valor de R\$ 2.196,00, no ano-calendário de 1999, nos termos do voto do Relator.

*[Assinaturas manuscritas]*

  
IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO  
Presidente

  
NÚBIA MATOS MOURA  
Redatora designada

11 0 MAR 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Raimundo Tosta e Eduardo Tadeu Farah.

## Relatório

Trata-se de processo que tem como recorrente o espólio de Izélia Maria Fabiano de Carvalho. Segundo se depreende do relatório fiscal, a “de cujus”, quando em vida, deduziu indevidamente da base de cálculo do imposto de renda despesas com os seguintes profissionais ligados a área da saúde:

Profissional	Ano-calendário	Valor em R\$
Fisioterapeuta Adriana C. de Aquino Rosa	2000	3.100,00
Cirurgiã-dentista Simone Dutra Cabrera	2000	8.300,00
Psicóloga Rosely Fátima Nossa	2000	9.200,00
Fisioterapeuta Teresa Cristina C. Pereira	2000	4.400,00
Paz Med Plano de Saúde S/C LTDA	2000	2.196,00
<b>TOTAL</b>		<b>27.196,00</b>

Os documentos de fls., 35/36, 37/38, 39/40, 41/42, dos autos do processo e de fls. 44/81 da representação fiscal para fins penais, demonstram que a fisioterapeuta ADRIANA CRISTINA DE AQUINO ROSA, a psicóloga ROSELY FÁTIMA NOSSA, a cirurgiã-dentista SIMONE DUTRA CABRERA e a fisioterapeuta TERESA CRISTINA DA COSTA PEREIRA, tem contra si Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz.

Em face das circunstâncias acima expostos, não tendo comprovado a utilização dos serviços médicos e nem os respectivos pagamentos, foi lavrado auto de infração correspondente ao ano-calendário de 2000, notificada à contribuinte em 24/04/06 (fl. 54), exigindo o imposto devido, juros e multa qualificada.

Intimada da notificação, a contribuinte apresentou impugnação de fls. 55/56, afirmando que efetivamente usufruiu dos serviços prestados pelas profissionais antes identificadas, e que pagou os valores deduzidos da base de cálculo. Junto com a impugnação, foram juntados os recibos de fls. 68/108.

A DRJ, por meio do acórdão de fls. 114/121, manteve o lançamento por entender que a contribuinte não comprovou a efetividade dos pagamentos feitos e dos serviços realizados.

**Em relação às despesas com a PAZ MED PLANO DE SAÚDE S/C LTDA, a DRJ manteve o lançamento em virtude do fato de que a interessada não apresentou quaisquer recibos comprovando as referidas despesas.**

**A certidão de óbito de fl. 139 demonstra que a autuada faleceu quatro dias após a data em que apresentou a impugnação, razão pela qual a intimação da decisão recorrida deu-se na pessoa do inventariante que ingressou com recurso de fls. 127/137, alegando, em síntese:**

- a) que nos termos do art. 131, II, do CTN e 23, I, do Regulamento do Imposto de Renda de 1992, a multa aplicada não se estende aos sucessores;
- b) que deve ser excluída a multa de ofício, para em seu lugar ser cobrada a multa de 10%, prevista no art. 964, alínea b, do Regulamento do Imposto de Renda de 1999;
- c) que o sucessor não responde pela multa de natureza fiscal que deva ser aplicada em razão de infração cometida pelo “de cujus”. Inteligência do artigo 133 do CTN. (Precedentes da CSRF).
- d) que uma vez excluída a multa que tem caráter pessoal, não pode passar da pessoa do infrator, restaria a ser exigido apenas o crédito tributário, mas que por se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando da exigência, já estava extinto pela decadência.
- e) em relação ao mérito, alega o espólio que o auto de infração não possui suporte jurídico capaz de sustentar a exigência do crédito tributário.

É o relatório.



## Voto Vencido

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Relator

Conforme destaca Hugo de Brito Machado, em sua obra Comentários ao Código Tributário Nacional, Editora Atlas 2004, Vol. II, pág. 548 a 550:

*“A responsabilidade de que trata o artigo 131 do Código Tributário Nacional diz respeito apenas aos tributos. Não inclui as penalidades, e é justo que seja assim, pois não se deve admitir a punição de quem não cometeu o ilícito a que responde.*

...

*“Realmente, referindo-se aos tributos devidos, a norma deixou de abranger as multas, que tem como pressuposto essencial o cometimento ilícito. Assim, tanto o elemento literal, como o elemento teleológico, nos levam a conclusão de que a responsabilidade estabelecida pelo artigo 130 do CTN não abrange as penalidades. Neste sentido existem manifestações da jurisprudência tanto administrativa quanto judicial.*

....

*“Na responsabilidade tributária do espólio não se compreende a multa imposta ao de cujos.”*

A CSRF e o Primeiro Conselho de Contribuintes, já consolidaram jurisprudência a respeito da multa aplicável ao espólio, conforme partes de ementas dos acórdãos abaixo transcritas:

*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. 104-17.787).*

*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, § 1º, c/c art. 964, I, b. (Ac. 102-45.291).*

As multas de 75% e 150% previstas, respectivamente, no inciso I e no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996, se constituem em penalidades aplicadas ao infrator e não

podem passar da pessoa deste, sob pena da violação do princípio de que nenhuma pena passará da pessoa do culpado. Assim, nos casos em que alguém, em vida, cometeu determinada irregularidade que importa em exigência de tributo com penalidade, há que se exigir o imposto do espólio ou dos herdeiros, conforme for o caso, sem levar em consideração a sanção aplicável. A decadência, em tal situação, conta-se como se não houvesse multa qualificada.

#### **Da decadência**

Diante do caso dos autos, cujo fato gerador complexo do imposto de renda se perfectibilizou em 31-12-2000, é a partir desta data que o prazo decadencial iniciou a fluir, findando em 31-12-2005, razão pela qual, quando da notificação do lançamento que se deu em 24-04-2006(fl. 54), o crédito tributário já se encontrava extinto.

Por acolher a preliminar de decadência, resta prejudicada a questão em relação ao mérito, inclusive quanto às despesas com a PAZ MED PLANO DE SAÚDE S/C LTDA que a DRJ manteve o lançamento em virtude do fato de que a interessada somente apresentou comprovantes quando do recurso.

Para o caso da douta maioria do colegiado não comungar com a posição do relator, observo que em relação às despesas com a empresa PAZ MED PLANO DE SAÚDE S/C LTDA, no valor de R\$ 2.196,00, junto com o recurso a parte interessada apresentou a respectiva comprovação, conforme destacado no relatório, razão pela qual, caso vencido na preliminar de decadência, em relação ao mérito, restabeleço a dedução do valor de R\$ 2.196,00, no ano-calendário de 2000.

Quanto às demais despesas, o espólio não trouxe aos autos os comprovantes da realização das mesmas, razão pela qual, caso vencido na preliminar de decadência, mantenho as demais despesas, afastando, todavia, pelos fundamentos anteriormente apontados (art. 131 do CTN), a incidência da multa.

ISSO POSTO, voto no sentido de DAR PROVIMENTO para acolher a preliminar de decadência, julgando extinto o crédito tributário.

É o voto.

Sala das Sessões— DF, em 18 de dezembro de 2008.

  
MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA

## Voto Vencedor

Conselheira NÚBIA MATOS MOURA, Redatora-designada

Divirjo do ilustre relator quanto ao seu entendimento de que na ocorrência de falecimento do autuado, em data posterior à ciência do lançamento, porém antes da data de apresentação do Recurso Voluntário, seria motivação suficiente para não poder prosperar a exigência da multa de ofício qualificada.

É bem verdade que o art. 49 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943<sup>1</sup> estabelece que quando se apurar, pela abertura da sucessão, que o *de cujus* não apresentou as declarações de rendimentos de anos-calendário anteriores, a cuja entrega estivesse obrigado, ou o fez com omissão de rendimentos até a abertura da sucessão, deve ser cobrado do espólio o imposto respectivo acrescido de multa de mora de 10%.

Entretanto, este não é o caso dos autos. Repare-se que a multa de mora de 10% somente se aplica aos impostos apurados quando da abertura da sucessão. No caso, o autuado veio a falecer depois de devidamente constituído o crédito tributário exigido mediante o presente Auto de Infração. Portanto, a apuração do imposto em questão não se deu pela abertura da sucessão e sim em data anterior.

Tem-se, portanto, que o art. 49 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, somente se aplica quando o lançamento é realizado após o falecimento do contribuinte, pois a superveniência do acontecimento não tem o condão de alterar o Auto de Infração, que se encontrava perfeito, ao tempo de sua lavratura.

De sorte que, deve ser mantida a exigência da multa de ofício, nos termos em que consubstanciada no Auto de Infração.

No que se refere à decadência, há de se observar que no caso o lançamento foi efetuado com multa de ofício qualificada, dado que o contribuinte pleiteou em sua Declaração de Ajuste Anual – DAA dedução de despesas médicas, que buscou comprovar mediante a apresentação de recibos emitidos por profissionais, que tem contra si Súmulas Administrativas de Documentação Tributariamente Ineficaz.

Nestes termos, o prazo decadencial deve ser contado nos termos do disposto no inciso I do art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Ou seja, para proceder ao lançamento referente ao ano-calendário de 2000, o Fisco deveria esperar a entrega da DAA correspondente, cujo prazo final para apresentá-la se deu em 30/04/2001. Portanto, o lançamento só poderia ter sido efetuado a partir de 01/05/2001, sendo

<sup>1</sup> 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 %.

Parágrafo único. Se as faltas forem cometidas pelo inventariante serão punidas com as multas previstas no Capítulo III do Título III deste decreto-lei.



01/01/2002 o termo inicial do prazo decadencial, primeiro dia do exercício seguinte ao que o Auto de Infração poderia ter sido lavrado, e 31/12/2006 o termo final.

Como a ciência ao Auto de Infração ocorreu em 24/04/2006, fls. 54, não há que se falar, no presente caso, em decadência do direito de lançar crédito tributário relativos aos fatos geradores ocorridos durante o ano-calendário de 2000.

Ante o exposto, VOTO por afastar a preliminar de decadência, e no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para restabelecer a dedução de despesa médica, no valor de R\$2.196,00, no ano-calendário de 2000.

Sala das Sessões, em 18 de dezembro de 2008

  
NÚBIA MATOS MOURA