



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

Processo nº 16151.000311/2006-89
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2101-000.923 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de dezembro de 2010
Matéria IRPF - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO
Recorrente JAMIL ESPIRIDÃO FILHO - ESPÓLIO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

IRPF. DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL INTERMEDIÁRIA DE ESPÓLIO. OBRIGATORIEDADE POR SER SÓCIO DE EMPRESA. CABIMENTO DA MULTA POR ATRASO.

Ao espólio devem-se aplicar as regras que regem as obrigações acessórias, e, como tal, em relação à obrigatoriedade de apresentação das declarações de rendimentos, aplicam-se as mesmas normas previstas para os contribuintes pessoas físicas, enquanto esta situação tributária perdurar.

Impõe-se a multa por atraso da entrega da declaração de ajuste anual para o espólio que se enquadrar em uma das condições de obrigatoriedade de apresentação prevista na legislação para as pessoas físicas.

IRPF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração de rendimentos, porquanto as responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN (precedentes CSRF).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Evande Carvalho Araujo (relator) e Gonçalo Bonet Allage, que davam provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda.

(assinado digitalmente)

LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS – Presidente em exercício à época da formalização.

(assinado digitalmente)

HEITOR DE SOUZA LIMA JUNIOR- Redator Ad Hoc designado.

EDITADO EM: 23/06/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Naoki Nishioka, Ana Neyle Olimpio Holanda, Caio Marcos Cândido (Presidente), Gonçalo Bonet Allage, José Raimundo Tosta Santos e Odmir Fernandes

Relatório

AUTUAÇÃO

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrada a Notificação de Lançamento de e-fl. 10, referente a Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2003, relativa à multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, formalizando a exigência no valor de R\$165,74.

IMPUGNAÇÃO

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 02 a 07), acatada como tempestiva, pleiteando o cancelamento da multa pela aplicação ao caso do instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN.

ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente o lançamento, em julgamento consubstanciado na seguinte ementa (e-fls. 15 a 19):

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2002

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO.

É devida a multa no caso de entrega da declaração fora do prazo estabelecido, quando o contribuinte tenha participado do quadro societário de empresa como titular ou sócio, no ano-calendário correspondente.

MULTA POR ATRASO NA DECLARAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A entrega da declaração de ajuste anual após o prazo fixado, estando o contribuinte obrigado à sua apresentação, enseja a aplicação da multa por atraso, não se aplicando ao

descumprimento dessa obrigação acessória, o instituto da denúncia espontânea.

Lançamento Procedente

RECURSO AO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF)

Cientificado da decisão de primeira instância em 03/10/2008 (e-fl. 24), o contribuinte apresentou, em 04/11/2008, o recurso de e-fls. 25 a 33, onde repete os argumentos da impugnação, e postula a aplicação do instituto da denúncia espontânea.

Em 02 de dezembro de 2010, o presente recurso foi objeto de julgamento pela 1ª. Turma Ordinária da 1ª. Câmara da 2ª. Seção de Julgamento deste CARF, oportunidade em que o Colegiado decidiu, por maioria de votos, negar provimento ao recurso.

Entretanto, tanto o Conselheiro Relator como a Conselheira designada para a redação do voto vencedor deixaram o Colegiado sem que tivessem formalizado o referido Acórdão. Assim, foi necessária a designação de Redator *ad hoc*, para ambos os votos, conforme o art. 17, inciso III, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Redator Ad hoc Designado, Heitor de Souza Lima Junior

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade e deve ser recebido.

Não há arguição de qualquer preliminar.

O espólio do contribuinte apresentou, no dia 17/02/2006, Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física - DIRPF do exercício de 2003 (e-fl. 10). A Instrução Normativa SRF nº 290, de 30 de janeiro de 2003, era o ato legal que regulamentava a declaração daquele exercício, e determinava, em seu art 1º, inciso III, que estava obrigado a declarar quem participou do quadro societário de empresa como titular, sócio ou acionista, ou de cooperativa, e fixava o prazo de entrega para 30/04/2003 (art. 3º). Desta forma, por estar obrigado a apresentar declaração anual de ajuste por ser sócio de empresas, como demonstra o extrato de e-fl. 14, e por fazê-lo em atraso, recebeu a multa no valor mínimo de R\$165,74.

É importante notar que o contribuinte faleceu em 25/10/2000 (e-fl. 09), tratando o caso de declaração intermediária de espólio, referente a período após o falecimento do sujeito passivo.

Após a abertura da sucessão, as obrigações tributárias do *de cujus* ficam a cargo do inventariante e as declarações de rendimentos devem ser apresentadas em nome do espólio (arts. 11 e 12 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda).

Recorde-se que, com a morte da pessoa física, desaparece o titular do patrimônio, bem como seus direitos e deveres pessoais, mas permanece seu patrimônio, sob a forma de espólio, até a divisão posterior com os herdeiros.

Frise-se que, desde o momento da morte, a herança se transmite aos herdeiros, como esclarece o art. 1.784 do Código Civil, permanecendo o patrimônio sob a forma de espólio para facilitar a liquidação das dívidas do falecido, bem como para aguardar a identificação de todos os sucessores, e a apuração do quinhão de cada um.

Desta forma, os direitos e obrigações patrimoniais da pessoa falecida permanecem após sua morte, mas de titularidade dos herdeiros, devendo esse patrimônio responder pelas dívidas do morto. É por isso que o art. 131, incisos II e III, do Código Tributário Nacional determinam que o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro são pessoalmente responsáveis 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, o mesmo ocorrendo como o espólio, pelos tributos devidos até a data da abertura da sucessão.

Se o espólio e os herdeiros respondem pelos tributos devidos pelo falecido, o mesmo não se pode dizer das infrações por ele cometidas, que, por serem de caráter pessoal, não se transferem aos sucessores. Nesse sentido, os arts. 45 e 49 do Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, determinam que, quando se apurar 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 apenas 10%. Mas se as faltas forem cometidas pelo inventariante, elas serão punidas com as multas previstas para as demais pessoas físicas.

A Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, e alterações, dispõe sobre as declarações de espólio, e traz as seguintes determinações:

Art. 3º Consideram-se declarações de espólio aquelas relativas aos anos-calendário a partir do falecimento do contribuinte.

(...)

§ 2º As declarações de espólio são classificadas como:

I - inicial, a que corresponder ao ano-calendário do falecimento;

II - intermediárias, as referentes aos anos-calendário seguintes ao do falecimento e até o anterior ao da decisão judicial transitada em julgado da partilha, sobrepartilha ou adjudicação dos bens;

III - final, a que corresponder ao ano-calendário em que for proferida a decisão judicial transitada em julgado da partilha, sobrepartilha ou adjudicação dos bens.

§ 3º Aplicam-se, quanto à obrigatoriedade de apresentação das declarações de espólio inicial e intermediárias, as mesmas normas previstas para os contribuintes pessoas físicas.

(...)

Art. 23. São pessoalmente responsáveis:

I - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão;

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

III - o inventariante, pelo cumprimento das obrigações tributárias do espólio resultantes dos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei.

§ 1º Na impossibilidade de se exigir, do espólio, o pagamento do imposto, o inventariante responde solidariamente com ele quanto aos atos em que intervier ou pelas omissões de que for responsável, não se sujeitando à multa de ofício.

§2º A falta de apresentação das declarações de espólio, se obrigatórias, bem como sua apresentação fora dos prazos fixados, sujeita o espólio à multa prevista no art. 88 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações posteriores, observado o máximo de vinte por cento do imposto devido pelo espólio e o mínimo de R\$ 165,74 (cento e sessenta e cinco reais e setenta e quatro centavos).

§ 3º 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 juros moratórios e a multa prevista no art. 49 do Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, de dez por cento calculada sobre o imposto devido.

(grifos nossos)

A partir dos dispositivos acima transcritos, se depreende que, para as declarações de rendimentos apresentadas em atraso pelo espólio em nome do falecido, mas referentes a período em que ele ainda estava vivo, não se cobra multa por atraso (art. 23, §3º). A multa é apenas devida para as declarações de espólio, isto é, para aquelas relativas aos anos-calendário a partir do falecimento do contribuinte (art. 23, §2º), se ele se enquadrar em uma das condições de obrigatoriedade de apresentação prevista na legislação (art. 3o, §3º).

No caso presente, por ser uma declaração intermediária de espólio, há que se verificar se ocorreu alguma das hipóteses que obrigasse o recorrente a declarar.

De acordo como a decisão da DRJ, a obrigatoriedade de declarar decorreu exclusivamente da condição do contribuinte ter participado, no ano-calendário de 2002, do quadro societário de empresa como titular, sócio ou acionista, ou de cooperativa.

Nesse aspecto, terei que discordar do ilustre julgador de 1ª. instância. Desde o falecimento, cessaram todos os direitos e deveres pessoais da pessoa física, inclusive a perda a qualidade de sócio da empresa. É impossível participar de quadro societário após o falecimento, sendo irrelevante se o CPF do falecido ainda está vinculado a um CNPJ.

Tanto isso é verdade que o art. 1.028 do Código Civil cuida de definir o que se fará com a participação do *de cujus* na sociedade. A regra geral é a liquidação da quota do sócio após sua morte, a não ser que o contrato disponha diferente ou os herdeiros deliberem pela substituição do sócio falecido, havendo ainda a possibilidade de se dissolver a sociedade. Tudo dentro do espírito de que a condição de sócio era inerente à pessoa, desaparecendo com seu falecimento, sem prejuízo dos direitos patrimoniais que decorrem dessa sociedade, que agora pertencem aos herdeiros.

Não estando obrigado a apresentar declaração de rendimentos, incabível a aplicação de multa por atraso na sua entrega.

Quanto ao argumento de que se aplica ao caso a denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN, não se tecerá comentários mais aprofundados, pois já se deu provimento ao recurso por outro motivo. Basta aqui anotar que esse instituto não se aplica às infrações formais, como a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, sendo esse o entendimento dominante da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão CSRF/01-03.767) e do Superior Tribunal de Justiça (RESP 246.960/RS, de 09/10/2001, Rel. Min. Paulo Gallotti; ERESP nº 246.295/RS, de 18/06/2001, Rel. Min. José Delgado; RESP nº 289.688/PR, de 05/06/2001, Rel. Min. Franciulli Netto).

Diante do exposto, voto por DAR provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Conselheiro Redator Ad hoc Designado, Heitor de Souza Lima Junior

Voto Vencedor

Conselheiro Redator Ad hoc Designado, Heitor de Souza Lima Junior

Reporto-me ao Relatório do ilustre relator, em que está demarcado que se trata a espécie de multa por atraso na entrega da declaração, referente ao exercício 2003, ano-calendário 2002, cujo sujeito passivo é o espólio de pessoa faleceu aos 25/10/2000.

A matéria sobre a qual divergiu a maioria do Colegiado do Relator originário diz respeito ao entendimento de que os direitos e obrigações patrimoniais da pessoa falecida permanecem após sua morte, mas seriam de titularidade dos herdeiros, e, por se tratar de infração de caráter pessoal, não se transfere aos sucessores.

O enfrentamento desta questão nos coloca diante das seguintes situações, sob o ponto de vista patrimonial, que envolvem a vida do sujeito passivo:

- i) fase 1 - o sujeito em vida até a data do seu falecimento;
- ii) fase 2 - espólio, que vai do falecimento - abertura da sucessão, à homologação da partilha;
- iii) fase 3 - da homologação da partilha em diante.

No tocante ao pagamento de tributos, tais situações por que passam o patrimônio dão azo a tratamento distintos.

Na fase 1, o sujeito passivo, então ainda vivo, é o contribuinte dos tributos relativos aos fatos geradores ocorridos até sua morte.

Na fase 2, o espólio é o responsável pelos tributos cujos fatos geradores ocorreram antes da morte do *de cujus* e é o contribuinte dos tributos relativos aos fatos geradores ocorridos desde a data do falecimento - abertura da sucessão, até a homologação da partilha.

Ainda como espólio, o inventariante é responsável, relativamente aos atos em que intervenha ou às omissões que lhe sejam imputáveis, pelos tributos devidos pelo espólio.

Após a homologação da partilha, os sucessores são contribuintes dos tributos cujos fatos geradores ocorram após a partilha, respondendo, cada um, pelos tributos relativos aos bens que tenha recebido. São também responsáveis por todos os tributos devidos pelo *de cujus* ou pelo espólio, eventualmente apurados após a partilha.

Entre os sucessores verifica-se a ocorrência da solidariedade tributária quanto aos tributos relativos a fatos geradores ocorridos quando o sujeito em vida e espólio. Isto significa que a Fazenda pode cobrar, indistintamente, de qualquer um, a quantia referente aos tributos, limitada a responsabilidade de cada sucessor ao montante que lhe coube na partilha, ou seja, ao montante do quinhão, legado ou meação, segundo a regra *intra vires hereditatis*, ou seja, a obrigação do herdeiro se dá dentro e nos limites da herança.

Atendo-se ao caso em comento, em que se dera o falecimento do *de cujus*, ocorrerá a constituição da pessoa formal do espólio.

Diz-se espólio o conjunto de bens, direitos e obrigações de uma pessoa, após sua morte, e enquanto não distribuídos aos seus herdeiros e sucessores.

Observe-se que o espólio não se confunde com os herdeiros.

No curso do inventário, o espólio representa o conjunto de direitos e obrigações da sucessão, por tal é uma das chamadas "pessoas formais", universalidades que não são pessoas físicas ou jurídicas, mas às quais se reconhece qualidade inclusive para demandar ou ser demandado em juízo, como prevê o artigo 12, V, do Código de Processo Civil, *litteris*:

Art. 12. Serão representados em juízo, ativa e passivamente: (...)

V - o espólio, pelo inventariante;

O espólio é representado pelo inventariante e até a conclusão do inventário, com a partilha de bens ou adjudicação - atribuição de todos os bens a um só herdeiro, responde pelos direitos e obrigações do *de cujus*.

Sob tal pórtico, tratando-se da seara tributária, o espólio sucede o *de cujus* nas suas relações fiscais e nos processos que os contemplam como objeto mediato do pedido.

Na condição de espólio, este contribuinte poderá, ante a legislação tributária, praticar atos que geram a incidência da norma, e, conseqüentemente, tais eventos durante o período de inventário, serão tributados em nome deste. Sendo, portanto, contribuinte distinto do meeiro, herdeiros e legatários.

E, especificamente, perante a legislação do imposto sobre a renda, a pessoa física do contribuinte não se extingue imediatamente após a ocorrência da morte do sujeito, pois se estende, por meio do seu espólio, estando este sujeito às normas que regem a tributação das pessoas físicas, nos termos do artigo 11 do Decreto n.º 3000, de 26/03/1999 - RIR/1999, *litteris*:

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 n.º 5.844, de 1943, art. 45, § 3º, e Lei n.º 154, de 25 de novembro de 1947, art. 1º). (destaques da transcrição)

Com efeito, ao espólio devem-se aplicar também as regras que regem as obrigações acessórias, e, como tal, em relação à obrigatoriedade de apresentação das declarações de rendimentos, aplicam-se as mesmas normas previstas para os contribuintes pessoas físicas, enquanto esta situação tributária perdurar, como está plasmado no artigo 12 do mesmo Decreto n.º 3.000, de 1999:

Art. 12. A declaração de rendimentos, a partir do exercício correspondente ao ano-calendário do falecimento e até a data em que for homologada a partilha ou feita a adjudicação dos bens, será apresentada em nome do espólio (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 45, e Lei n.º 154, de 1947, art. 1º).

Deste modo, caso ocorra com o espólio situação ensejadora da necessidade de apresentação da declaração de rendimentos, estará aquela pessoa obrigada a prestá-la, e,

consequentemente, passível da multa pela entrega da declaração fora do prazo determinado na legislação.

Por tal, *concessa venia* ao entendimento do Relator originário, não se pode admitir, que com a morte do detentor de quotas de capital, cessariam todos os direitos e deveres pessoais da pessoa física, sob o argumento de que se extinguiu a qualidade de sócio da empresa por impossibilidade de participar de quadro societário.

Embora a condição de sócio seja inerente à pessoa, as quotas de capital estão incluídas no conjunto de bens que constituem o espólio, que será representado pelo inventariante, e que não se transmitem aos herdeiros, imediatamente, com o falecimento.

Embora o artigo 1.028 do Código Civil preveja que, no caso de morte de sócio, liquidar-se-á sua quota, deve-se observar que não há a exigência de que tal liquidação seja imediata, isto porque, com a morte do titular, o valor daquelas quotas passarão a compor o espólio, devendo ser observadas todas as exigências legais para se chegar à partilha do patrimônio, o que demandará um certo lapso temporal.

Ademais, o mesmo dispositivo do Código Civil prevê três situações em que poderá não se dar a liquidação das quotas, quais sejam: i) o contrato dispuser diferentemente; ii) os sócios remanescentes optarem pela dissolução da sociedade; iii) por acordo com os herdeiros, regular-se a substituição do sócio falecido.

E, enquanto perdura a situação do espólio, deve este ser submetido às normas a que estariam sujeitas a pessoa física do *de cujus*.

Sob tal pórtico, na espécie, estando as quotas de capital no conjunto de bens que constituem o espólio Jamil Esperidião Filho, sendo tal situação, à época ensejadora da obrigatoriedade da apresentação da declaração de ajuste anual, cabível a imposição da multa por atraso no cumprimento daquela obrigação acessória.

Forte no exposto, e de tudo que dos autos consta, somos por negar provimento ao recurso voluntário apresentado.

Com todo o respeito pelo que manifestou o Relator originário, assim me posiciono.

É o voto.

Conselheiro Redator Ad hoc Designado, Heitor de Souza Lima Junior