



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10882.003605/2007-11
Recurso Embargos
Acórdão nº 9202-008.954 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 31 de julho de 2020
Embargante DAISY SEFERIAN OBICE
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2003

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Constatada a omissão, acolhem-se os embargos para o saneamento do vício apontado.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. DEMONSTRAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Restando demonstrado que, em face de contextos fáticos semelhantes e diante do mesmo arcabouço jurídico normativos, foram adotadas interpretações divergentes da lei tributária por diferentes turmas do CARF, o Recurso Especial deve ser conhecido.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO NO SUCESSOR. HIGIDEZ.

A responsabilidade dos sucessores abrange os créditos tributários devidos pelo *de cuius*, definitivamente constituídos ou em curso de constituição e aqueles constituídos em momentos posteriores à data da partilha. A expressão crédito tributário, gravada no art. 129 do CTN, há de ser compreendida na sua acepção ampla, o que abrange, além do quantum referente ao imposto, os valores decorrentes de juros e multa moratória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e acolher os embargos para, sanando o vício apontado no acórdão nº 9202-008.378, de 21/11/2019, sem efeitos infringentes, alterar o resultado do julgamento para, por unanimidade de votos conhecer do Recurso Especial e, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho (Relator), Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Cuida-se de embargos de declaração, interpostos pela Contribuinte, com vistas a sanar omissão no Acórdão n.º 9202-008.378 (fls. 474/477), proferido na sessão de 21 de novembro de 2019, assim ementado:

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

Exercício: 2003 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO DE PARCELAMENTO. RENÚNCIA.

A adesão a programa de parcelamento de débitos configura desistência e renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, devendo-se declarar a definitividade do crédito tributário em litígio.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento para declarar a definitividade do crédito tributário em litígio, por desistência do sujeito passivo em face de pedido de parcelamento

A Contribuinte alega que houve omissão no acórdão embargado, em virtude de a decisão ter deixado apresentar manifestação sobre a petição de fls. 467/468, na qual informa que, em resposta à intimação de fls. 464, esclareceu que a adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária (“PERT”) foi restrita aos débitos definitivamente constituídos, posteriormente transferidos para outro processo n.º 10437-721172/2017-09.

Por força do despacho de fls. 501/503, deu-se seguimento aos embargos de declaração, tendo em vista a constatação da omissão.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Relator

Conhecimento dos Embargos de Declaração

De acordo com os embargos interpostos:

3. Conforme se verifica da leitura do v. acórdão de fls. 474/477, foi dado provimento ao Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional sob o argumento de a contribuinte ter renunciado ao seu direito de discutir o lançamento efetuado ao ter aderido a parcelamento fiscal.

4. Contudo, com a devida vênia, o v. acórdão padece de omissão, pois deixou de se manifestar sobre a petição apresentada pela contribuinte às fls. 467/468.

5. Em referida petição, a contribuinte, ao atender intimação de fls. 464, esclarece que a adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária (“PERT”) foi restrita aos débitos definitivamente constituídos, os quais foram posteriormente transferidos para o processo n.º 10437-721172/2017-09.

Do exame dos autos, confirmam-se as alegações suscitadas em sede de embargos de que, em resposta a intimação da Unidade Preparadora (fls. 467/468), a Contribuinte informou que a adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária (“PERT”) foi restrita aos débitos definitivamente constituídos. Confira-se:

Conforme petição apresentada em 29 de agosto de 2017, a Contribuinte aqui qualificada aderiu aos benefícios do Programa Especial de Regularização Tributária (“PERT”), instituído pela Medida Provisória n.º 783, de 31 de maio de 2017 e regulamentado pela Instrução Normativa RFB n.º 1.711, de 16 de junho de 2017 (“IN 1.711/2017”).

Tal adesão foi feita em relação apenas aos débitos definitivamente constituídos, os quais foram transferidos para o processo n.º 10437-721172/2017-09, conforme intimação recebida posteriormente à adesão e ao pedido de desistência.

Dessa forma, permanecem com a exigibilidade suspensa e aguardando o julgamento do Recurso Especial de Divergência da Fazenda Nacional os débitos que se encontram no presente processo administrativo.

Em vista disso, com fundamento no art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, conheço dos embargos opostos pelo Sujeito Passivo.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Sobre o Recurso Especial (fls. 354/364), tem-se que a Fazenda Nacional insurge-se contra o Acórdão n.º 2202-001.530 (fls. 318 a 351), que deu provimento parcial ao recurso voluntário da Contribuinte para excluir da exigência a penalidade aplicada a título de multa moratória.

De acordo com a decisão ordinária, a penalidade estabelecida no art. 49 do Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, previsão legal do art. 964, I, “b”, do RIR/99, é descabida, em se tratando de sucessor a qualquer título ou cônjuge meeiro.

A Recorrente, a seu turno, infere que o Colegiado *a quo* limitou-se a proceder à exegese literal do disposto no art. 131, II e III do Código Tributário Nacional, dissociada das demais normas constantes no mesmo capítulo do Código, principalmente do art. 129 do referido diploma legal que, segundo consta do Recurso Especial, deve ser aplicado a todas as disposições acerca da responsabilidade dos sucessores.

Infere que, embora a doutrina minoritária entenda que os arts. 131 e 132 do CTN teriam previsto a responsabilidade do sucessor apenas pelos créditos tributários, no sentido estrito, os princípios oriundos de outras áreas do Direito, como o Penal, são inadequados para orientar a interpretação das normas que regem a sucessão no âmbito do Direito Tributário.

Orientada por argumentos doutrinários, infere a PGFN que o princípio da personalização da pena refere-se às penas intransmissíveis, dispostas nas leis penais, que são aquelas que possuem como característica a “corporalidade”, ou seja, tratam-se de punições corporais. As penas que incidem sobre o patrimônio, não são penas corporais e, desse modo, *a contrario sensu*, podem ser transmitidas a terceiros.

Cita ainda jurisprudência do Supremo Tribunal Federal para inferir que a Contribuinte, na condição de herdeira, é responsável pelo pagamento de todo o crédito tributário devido pelo *de cuius*, o que incluiria tributo e multa de mora.

Contrarrazões do Contribuinte

A Contribuinte insurge-se contra o conhecimento do Recurso Especial, sob o argumento de que a PGFN, embora tenha apresentado acórdão paradigma, não realizou o cotejo analítico que seria exigido pela legislação. Aduz ainda que a decisão trazida a comparação não discorre sobre os arts. 129, 131 e 132 do CTN e que, por essa razão, não se prestaria a instaurar a divergência jurisprudencial.

Quanto ao mérito, sustenta revelar-se totalmente injurídica a tese inserta na peça recursal da Fazenda Nacional acerca da necessidade de aplicação de multa no sucessor. No presente caso, de acordo com a Contribuinte, o acórdão recorrido houve por bem determinar a exclusão da penalidade (multa de mora), pois não seria legítima sua aplicação ao sucessor na hipótese dos autos: i) seja pela inexistência de dispositivo legal que ampare tal procedimento; ii) seja pelo caráter personalíssimo das penas, o que inclui aquelas de natureza tributária.

Análise do Recurso Especial

Conhecimento

Acerca da alegação trazida em contrarrazões de que, embora tenha apresentado acórdão paradigma, a PGFN não realizou o cotejo analítico que seria exigido pela legislação, cumpre trazer à baila os dispositivos do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 256/2009, vigente quando da interposição do Recurso Especial, que tratavam do tema:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Para efeito da aplicação do caput, entende-se como outra câmara ou turma as que integraram a estrutura dos Conselhos de Contribuintes, bem como as que integrem ou vierem a integrar a estrutura do CARF.

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

§ 3º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 4º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até duas decisões divergentes por matéria.

§ 5º Na hipótese de apresentação de mais de dois paradigmas, caso o recorrente não indique a prioridade de análise, apenas os dois primeiros citados no recurso serão analisados para fins de verificação da divergência.

§ 6º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 7º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 8º Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou da Imprensa Oficial.

§ 9º As ementas referidas no § 7º poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade e com identificação da fonte de onde foram copiadas. .

§ 10. O acórdão cuja tese, na data de interposição do recurso, já tiver sido superada pela CSRF, não servirá de paradigma, independentemente da reforma específica do paradigma indicado. (Grifou-se)

Convém salientar, de início, que os dispositivos regimentais encimados, em momento algum, incluem o cotejo analítico entre os pressupostos necessários ao seguimento do recurso especial. O § 6º do art. 67 da norma exige, isso sim, a demonstração analítica do dissenso interpretativo, com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido e, nesse aspecto, a Fazenda Nacional apontou de forma bastante clara no Recurso Especial os pontos da legislação tributária interpretada de forma discrepante. Senão vejamos trechos do apelo recursal:

Nesse sentido, o entendimento adotado pela e. Câmara *a quo* diverge frontalmente do consubstanciado no Acórdão paradigma n.º 210201.153, conforme restará demonstrado.

O v. acórdão ora recorrido, proferido pela Colenda Segunda Turma da Segunda Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF afastou a exigência da multa de mora por entender que “quando se tratar de constituição de crédito tributário, através de auto de infração, em nome do sucessor a qualquer título e do cônjuge meeiro, exigindo tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, por constituir sanção por ato ilícito, não transferível para os sucessores, em virtude do princípio constitucional de que nenhuma pena passará da pessoa do infrator.”

Diversamente, a e. Primeira Câmara da Segunda Seção de Julgamento entendeu que deve ser cobrado dos sucessores a multa de mora. Confira-se a ementa do acórdão paradigma n.º 210201.153:

Ementa:

“Processo n.º 13971.002163/200423

Recurso n.º 173.440 Voluntário

Acórdão n.º 210201.153 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 17 de março de 2011

Matéria IRPF GANHO DE CAPITAL

Recorrente DAIZI TEREZINHA PEREIRA

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2002, 2003

GANHOS DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS IMÓVEIS.

Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessas de cessão de direitos e contratos afins.

MULTA DE OFÍCIO. HIGIDEZ

Quando apurado, 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 dos sucessores, em antecipação da legítima, o

imposto respectivo, acrescido de juros moratórios e da multa de mora prevista no art. 964, I, "b" do RIR/99.

Recurso negado."

Resta, portanto, devidamente demonstrada a divergência jurisprudencial. A Câmara a quo declarou incabível a multa de mora prevista no art. 964, I, "b" do RIR/99. Diferentemente, o Colegiado prolator do acórdão paradigma entendeu ser legítima a cobrança da multa de mora. (Grifou-se)

Aperceba-se que não se está tratando de cotejo analítico, o que, repise-se, não se encontra entre os pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial, mas de demonstração analítica da divergência existente entre as decisões proferidas pelos colegiados recorrido e paradigmático, ônus do qual a Fazenda Nacional se desincumbiu adequadamente, de acordo com os excertos de seu apelo, reproduzidos acima.

Ademais, a divergência suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito à aplicabilidade da multa de mora prevista no art. 964, I, "b" do RIR/1999 no caso de lançamento no sucessor, sendo que a matéria foi textualmente tratada tanto na decisão recorrida quanto no acórdão paradigma, tendo os diferentes colegiados chegado a conclusões diversas. O fato de o Recurso Especial, em suas razões de mérito, ter apresentado abordagem a respeito dos arts. 129, 131 e 132 do CTN como forma de fundamentar a aplicação da multa de mora, não constitui óbice ao conhecimento do recurso, ainda que a decisão cotejada não tenha feito referência expressa a esses dispositivos.

Dito isso, tem-se que, uma vez demonstrado que, em face de contextos fáticos semelhantes e diante do mesmos arcabouço jurídico normativos, foram adotadas interpretações divergentes da lei tributária por diferentes turmas do CARF, conheço do Recurso Especial

Mérito

No mérito, conforme relatado acima, a discussão cinge-se à aplicação, ao caso concreto, da multa instituída pelo art. 49 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, previsão legal do art. 964, I, "b", do RIR/1999.

De acordo com a decisão recorrida, contra a Contribuinte foi lavrado Auto de Infração, exigindo-se o recolhimento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, acrescidos da multa moratória de 10% (art. 964, I, "b", do RIR/1999) e de juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda relativo ao exercício de 2003.

A exigência fiscal em exame originou-se de procedimento de fiscalização de IRPF contra o espólio de HAROUTIUN SEFERIAN, tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados / comprovados.

A multa de mora objeto de discussão foi afastada, sob os seguintes argumentos:

Há muito venho defendendo que as multas originadas em lançamentos de ofício, ou seja, as multas de ofício, só são aplicáveis as pessoas que praticaram a irregularidade fiscal (pessoas físicas ou jurídicas), já que são atos personalíssimos e não podem passar da pessoa do infrator (quem praticou a irregularidade). Assim não há como imputar a penalidade (multa) a outra pessoa distinta. Não se pode confundir ilícito fiscal com ilícito penal.

É de se ressaltar, que nos casos de imposto de renda pessoa física existe a previsão legal de que a multa aplicável ao espólio é a de mora de 10% (dez por cento), prevista no art.

49 do Decreto-Lei n.º 5.844, 1943, entretanto, para o caso do sucessor a qualquer título e para o cônjuge meeiro não há previsão de nenhuma multa (de ofício ou de mora).

Assim, descabida a penalidade estabelecida no art. 49 do Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, previsão legal do art. 964, I, “b”, do RIR/99, quando se tratar de sucessor a qualquer título e para o cônjuge meeiro.

De início, insta ressaltar que aqui não se discute a aplicação, no sucessor, de multa de ofício em virtude de irregularidades praticadas pela pessoa do sucedido. No caso, o que se analisa é especificamente a aplicação da multa de caráter moratório.

Nesse passo, entendo que o deslinde da controvérsia passa, preliminarmente, pelo exame dos dispositivos do Código Tributário Nacional que tratam da responsabilidade dos sucessores, sobretudo pelo que estabelecem o art. 129 e o inciso II do art. 131, cuja transcrição mostra-se imperiosa:

CAPÍTULO V

Responsabilidade Tributária

[...]

SEÇÃO II

Responsabilidade dos Sucessores

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

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.

[...] (Grifou-se)

Da análise sistemática dos dispositivos em referência verifica-se que a responsabilidade dos sucessores abrange os créditos tributários devidos pelo *de cujus*, definitivamente constituídos ou em curso de constituição e aqueles constituídos em momentos posteriores à data da partilha. A expressão crédito tributário, gravada no art. 129 do CTN, há de ser compreendida na sua acepção ampla, o que abrange, além do quantum referente ao imposto, os valores decorrentes de juros e multa moratória.

Na mesma linha de raciocínio desenvolvida pela Recorrente, considero desacertada a exclusão da multa moratória a partir da análise isolada dos incisos II e III do art. 131, sem que se considere o comando do art. 129, o qual é aplicável a toda a Seção II do Capítulo V do Código Tributário Nacional.

Assim, uma vez apurado, pela abertura da sucessão, que o *de cujus* não apresentou declaração de exercícios anteriores, ou o fez com omissão de rendimentos, é lícito a exigir dos sucessores o imposto devido, além dos juros e da multa moratória respectivos.

Reitere-se que a exigência fiscal ora em exame teve como origem fiscalização realizada em face do espólio de HAROUTIUN SEFERIAN, sendo aplicável ao caso, nos termos dos dispositivos encimados, a multa moratória referida na alínea “b” do inciso I do art. 964 do RIR/1999.

Conclusão

Ante o exposto, conheço e acolho os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para, sanando o vício apontado, conhecer e dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho