



MINISTÉRIO DA FAZENDA

AMS

Sessão de 12 de dezembro de 19 85

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.602

Recurso n.º RP/104-0.145 - IRPF - EX.: 1977

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrid 4a. CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: ANSELMO ALMEIDA MONTEIRO

IRPF - LANÇAMENTO - NULIDADE RELATIVA - CONTRIBUINTE CUJO FALECIMENTO A AUTORIDADE LANÇADORA IGNORAVA - IMPUGNAÇÃO DO ESPÓLIO - IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - ERRO SANADO.

Face ao pragmatismo subjacente na tributação do espólio, o lançamento contra contribuinte cujo falecimento a autoridade lançadora ignorava, mas impugnado, no mérito, pela inventariante, teve sua nulidade relativa sanada, face aos princípios da finalidade (atingida) e do prejuízo (inexistente para as partes), o que torna insubsistente a tese de nulidade (absoluta) do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo.

Reforma do Acórdão recorrido e retorno dos autos à Câmara de origem para apreciação do mérito do litígio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial, para, reformando a decisão recorrida, devolver os autos à Câmara recorrida para a apreciação do mérito do litígio, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luiz Miranda e Pedro Martins Fernandes.

15 7.

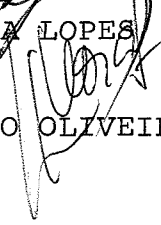
Sala das Sessões, em 12 de dezembro de 1985


AMADOR OUTEREIRO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE


URGEL PEREIRA LOPES

- RELATOR


LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZENDA
NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conse
lheiros: RAUL PIMENTEL, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, WALDEVAN AL
VES DE OLIVEIRA, ANTONIO DA SILVA CABRAL, CARLOS ROBERTO MONTEI
RO BERTAZI, JOSÉ AUGUSTO SALLES DE CARVALHO, CARLOS AGOSTINHO
ALÉSSIO OLIVETO e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0880/018.810/82-10
RECURSO Nº RP/104-0.145
ACÓRDÃO Nº CSRF/01-0.602
RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

R E L A T Ó R I O

A Fazenda Nacional, por seu Procurador junto à 4a. Câmara, apela para esta Câmara, pleiteando a reforma do Acórdão nº 104-4.682, de 13.08.84.

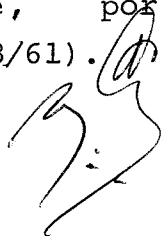
2. Em 28.05.82 o contribuinte ANSELMO ALMEIDA MONTEIRO foi intimado para comprovar, no prazo de três dias, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem dos rendimentos declarados no anexo 2 - Rendimentos não tributáveis - do exercício de 1977, ano-base de 1976.

3. A informação de fls. 16, produzida na Repartição, aduz que ali compareceu o representante do contribuinte, prestando esclarecimentos, mas não juntou provas.

4. Por isso, promoveu cálculos do imposto, mediante lançamento de ofício, conforme minuta de cálculo de fls. 15.

5. Desse lançamento o contribuinte foi notificado em julho de 1982. Em 27 do mesmo mês ofereceu a impugnação de fls. 19/20, atacando o mérito da autuação. Ao mesmo ensejo informou que ANSELMO ALMEIDA MONTEIRO havia falecido em 03.04.82. Aliás, a impugnação, subscrita pela viúva, meeira e inventariante, já foi feita em nome do ESPÓLIO DE ANSELMO ALMEIDA MONTEIRO.

6. Seguiram-se intimações e informações mencionando o ESPÓLIO e a decisão de primeiro grau, também mencionando o espólio como interessado, excluiu da tributação valores consideráveis e reduziu a multa para 10%. Tudo isto com ciência ao espólio em 13.12.82, consoante veio a ser esclarecido mais tarde, por força da Resolução nº 104-829 da C. 4a. Câmara (fls. 58/61).



7. Interposto o recurso voluntário, foi prolatado o Acórdão nº 104-4.682, assim ementado:

"NULIDADE - LANÇAMENTO - De vez que a morte coloca termo final à personalidade do ente humano, o lançamento efetuado em nome de contribuinte já falecido é nulo, por erro na identificação do sujeito passivo, impondo-se formalizar nova exigência fiscal em nome do espólio ou dos legítimos sucessores, enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública."

8. No seu recurso especial, apresentado no prazo legal, o douto Procurador, Dr. Geraldo Nagib Nunes, destaca passagens do voto vencido do Conselheiro Mário Rodrigues Teixeira e transcreve lições de conhecidos Processualistas com relação aos princípios da finalidade e do prejuízo, e sobre as nulidades relativa e absoluta.

Finalizando, invoca os princípios da brevidade, simplicidade e economia processual, para pleitear a rejeição da nulidade declarada e consequente determinação à Colenda Quarta Câmara do exame do mérito.

9. Não houve contra-razões, não obstante aberto o prazo para esse fim.

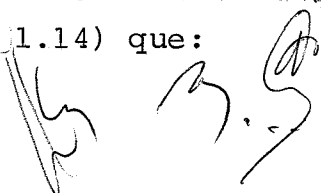
É o relatório.

V O T O

Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, Relator:

O recurso reúne as condições de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

Informa BULHÕES PEDREIRA(in Imposto de Renda, Rio, 1969, Aprec. Editora, § 1.14) que:



"Para a lei fiscal a pessoa do contribuinte pessoa física residente no País prolonga-se após a morte, através do seu espólio, até a partilha ou adjudicação dos bens: "aplicam-se ao espólio as normas a que estão sujeitas as pessoas físicas, observadas as disposições especiais da lei." (DL 5.844, art. 45, par. único, RIR, art. 5º).

Razões de ordem prática exigem essa solução: enquanto não se completa a partilha ou adjudicação seria difícil, senão impossível, ratear os rendimentos do espólio entre meeiros, herdeiros e legatários, de modo a permitir que cada um os inclua se na sua renda anual.

A lei fiscal trata o espólio como universalidade que continua a pessoa do falecido, contribuinte do imposto distinto do meeiro, dos herdeiros e legatários. O que, aliás, não se ajusta aos dispositivos da lei civil, segundo os quais o domínio e a posse da herança transmitem-se aos herdeiros legítimos e testamentários com a abertura da sucessão (C.Civil, art. 1.692)."

Define De Plácido e Silva (in Vocabulário Jurídico, 2º vol., Forense, 2a. ed., 1967, pág. 623):

".....

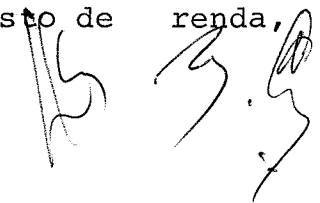
Espólio, com o sentido do que resta, que fica, significa a soma ou a totalidade de bens deixados por uma pessoa, após sua morte.

Hoje lhe dão sentido amplo, indicando o acervo hereditário ou simplesmente os bens deixados pelo falecido.

Mas, outrora, integrando-se seu sentido no conceito de despojo, como tal se entendia simplesmente a herança ou o conjunto de bens deixados pelo falecido, que não tinha herdeiros usuais.

Espólio, assim, é a massa de bens, deixada pelo de cujus e que constitui os bens da herança." (Grifos do original).

O espólio não tem personalidade jurídica. No plano jurídico nem é pessoa física nem é pessoa jurídica. Se não é possível o falecido ser polo de relação jurídica após sua morte, o espólio só o poderá ser para os efeitos do imposto de renda,

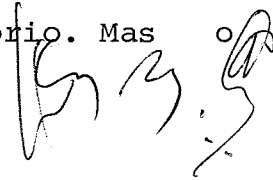


"ex vi legis", não por ser ente jurídico distinto, mas sim como substituto e continuador do contribuinte falecido, por razões de natureza pragmática, eleitas pelo legislador.

Com a morte transmite-se, automaticamente, a herança aos herdeiros, segundo a lei civil. Entre a morte e concomitante transmissão, e a futura homologação da partilha ou adjudicação dos bens, corre tempo, mais ou menos longo, conforme o caso. Nesse interstício, o conjunto de bens que constitui o espólio produz rendimentos tributáveis. Conforme assinalado no trecho de Bulhões Pedreira, acima transcrito, seria difícil, senão impossível, ratear os rendimentos entre os meeiros, herdeiros e legatários, tributando cada um individualmente por sua parte na meação, herança ou legado. Recorre-se, então, com apoio na lei, à tributação do espólio, conjunto de bens deixados, despojos ou acervo hereditário, como um prolongamento ou continuação do "de cujus", ou, se preferível, como uma espécie de síntese dos meeiros, herdeiros e legatários, em relação à herança, meação ou legado.

Do ponto de vista fiscal, o interstício citado só poderia eleger o espólio como sujeito passivo recorrendo ao processo de técnica legislativa consistente na ficção legal, tomando o que não é como se fosse. Os rendimentos costumeiramente tributados no espólio, no mundo dos fatos, ou são rendimentos que haviam sido percebidos pelo "de cujus", ou que são percebidos pelos meeiros, herdeiros e legatários, que têm o domínio e a posse (mediata ou imediata, conforme o caso) dos bens ou direitos que constituem o espólio e que produzem os rendimentos. O espólio é um conjunto patrimonial composto de bens, direitos e obrigações. O conjunto patrimonial não pode ser titular de si mesmo. Os bens ou direitos têm titular, que é uma pessoa natural ou uma pessoa jurídica, em sentido estrito. Logo, os rendimentos desses bens ou direitos não podem ser adquiridos pelos próprios bens ou direitos que os produzem. É o que se passa no mundo dos fatos e de sua interpretação lógica.

Contudo, como já se viu, o legislador elegeu o espólio como sujeito passivo. Não o espólio em si próprio. Mas o



espólio de Fulano, ou de Cicrano.

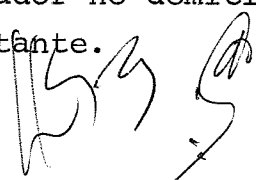
Assim, é impossível lançamento contra um espólio sem indicação de quem ele provém, pois só dessa maneira se individualiza e identifica um espólio.

É neste ponto que a distinção dicotômica estabelecida no acórdão recorrido pecou, a meu ver, por formalismo exacerbado, pelo menos.

Como não é possível tributar o contribuinte falecido, porque ele não é mais, nem seu representante, porque quem deixou de ser não pode ter representação, faz-se o lançamento contra algo que legalmente lhe dá continuação. (O que deixou de ser não pode ser prorrogado mas pode ser continuado).

Essa continuação, nas circunstâncias especiais do espólio, dentre as quais avulta a do nome do "de cujus" para indicar de que espólio se trata, conforme visto acima, permite a adoção de procedimentos de ordem prática eventualmente inaceitáveis noutras situações de continuação, como, por exemplo, a continuação do negócio. O pragmatismo subjacente na eleição do espólio como sujeito passivo constitui-se em idéia mestra que só conheceu por limites, no plano jurídico, as hipóteses que ocasionem danos ou lesões a direitos subjetivos. Ou, no caso, mais especificadamente, a exigência de imposto indevido.

Ademais, não parece haver sentido em que uma forma de tributação de caráter eminentemente pragmático obrigasse a administração a procedimentos em que todo o pragmatismo cairia por terra. Tal ocorreria, sem dúvida, se a Administração Tributária, antes de efetuar qualquer lançamento de imposto apurado em revisão de declaração de rendimentos, houvesse de certificar-se de que o sujeito passivo estava vivo quando do lançamento e, mais ainda, continuava vivo ao receber a respectiva notificação em sua casa. Como esta é feita por via postal, com Aviso de Receção (AR) que pode ser assinado por qualquer morador no domicílio do notificado, fácil é depreender o caos resultante.



É fato que os paladinos da formalidade objetariam de pronto: se e quando a Repartição tomar conhecimento de que o contribuinte faleceu, revê seu próprio lançamento identificando o espólio como sujeito passivo.

É claro que assim se procede na maioria dos casos, a meu ver por simples cautela, que penso ser excessiva quando o primeiro lançamento obteve concordância com o correspondente pagamento, ou foi impugnado.

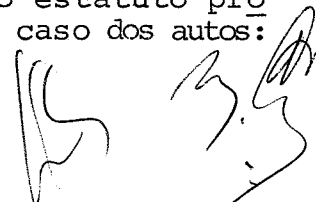
Se foi impugnado e o espólio não invocou o erro na identificação do sujeito passivo que a autoridade lançadora ignorava, está certíssima, a meu juízo, a tese exposta pelo douto Procurador da Fazenda Nacional, Dr. Geraldo Nágib Nunes, no seu recurso especial, na parte em que, com a devida vênia, passo a transcrever:

11. "Essa consideração seria fundamental ao deslinde da questão, porque sendo o Decreto nº 70.235/72 um diploma moderno e atualizado teria de refletir - e de fato reflete - os princípios processuais mais recentes sobre a teoria das nulidades, já incorporados ao nosso Código de Processo Civil de 1939, e mantidos no estatuto de 1973.

12. Pode-se dizer, em visão ampla, que o legislador processual de 1939 (e o de 1973 também) partiu dos princípios da finalidade, conversão, prejuízo e repressão ao dolo processual, além de atribuir poderes inquisitoriais ao juiz e estabelecer o suprimento como norma de conduta, tanto para a nulidade como para a anulabilidade. Mas, há casos que são insanáveis (Galeno Lacerda, Despacho Saneador, 1953, pág. 69).

13. Para o processo administrativo tributário, parece-nos que são pertinentes os princípios da finalidade e do prejuízo, face à especificidade dos da conversão e da repressão ao dolo processual, mas sem descartar de todo a aplicação deste último.

14. O princípio da finalidade recomenda aproveitar o ato que, mesmo contendo algum vício, tenha atingido o fim a que se destinara. E.D. Moniz de Aragão oferece exemplo típico do estatuto processual civil em tudo semelhante ao caso dos autos:



"O exemplo mais característico é o da invalidade da citação inicial que, nada obstante produziu efeito - cientificar o réu da propositura da ação - e em razão disso foi apresentada a resposta. Se nesta se argüi, preliminarmente, o vício da citação, não será de acolher-se nem de se lhe decretar a invalidade pois o fim, que através dela era visado, foi atingido" (Comentários ao Código de Processo Civil, Forense, II vol. 1a. ed., pág. 286/287).

15. Segundo o princípio do prejuízo, o ato contaminado de defeito deve ser aproveitado, deste que não causa dano a qualquer das partes ou ao ordenamento jurídico. É a aplicação do brocardo francês pas de nullité sans grief.

16. No Direito Processual, os vícios contaminadores dos atos vão desde a inexistência do ato, passando pela nulidade absoluta, nulidade relativa, anulabilidade, até a simples irregularidade.

17. A inexistência pode referir-se ao que se costuma dizer não-ato (processo forjado ou simulado), ou ao ato que tem aparência de conformidade com o Direito, mas que é juridicamente inexistente. Os comentadores indicam como exemplo o art. 110 do CPC/39 e art. 37 do CPC/73.

18. A nulidade absoluta ocorre, segundo o Prof. Galeno Lacerda, quando a norma violada contém princípios ditados pelo interesse público (ob. cit., pág. 72). E o Prof. Moniz de Aragão esclarece e exemplifica:

"Sempre que a norma tutelar um interesse público, sobre o qual as partes não têm o poder de disposição, a infringência acarretará nulidade absoluta. É o que sucede, por exemplo, com as regras sobre competência funcional, ditadas no exclusivo interesse do Estado, cujo desrespeito redundará em nulidade absoluta" (ob. cit., pág. 276).

19. A nulidade relativa resulta da violação de uma norma cogente, tuteladora do interesse da parte. De toda pertinência ainda o exemplo formulado pelo Prof. Moniz de Aragão:

"Como exemplo podemos apontar a ilegitimidade processual provocada pela falta de representação, assistência ou autorização. Sendo imperativa a norma que or-



dena a integração da capacidade, não pode o juiz tolerar-lhe o desrespeito. Como ela visa a proteger o interesse da parte, a consequência é que o vício poderá ser sanado. Daí decorre a faculdade de o juiz proceder de ofício, ordenando o saneamento, pela repetição ou ratificação do ato ou pelo suprimento da omissão" (ob. cit., pág. 277).

20. Nesse ponto, esclarece o ilustre Mestre que o bem protegido pela norma é o interesse do Estado, mas sua razão é a consideração com o particular, que pode ser o próprio Estado litigante.

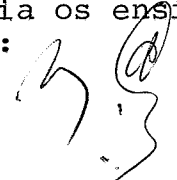
21. A anulabilidade ocorre com a violação de uma norma dispositiva de interesse da parte e dependente de sua alegação.

22. As irregularidades são vícios de pequena importância, sem repercussão sobre o ordenamento jurídico e que não afetam o interesse do Estado nem da parte. São as inexatidões materiais, a falta de numeração de folhas, erros de cálculos, e outros.

23. Interligando os conceitos precedentes com as disposições do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, infere-se que o processo administrativo tributário adaptou as noções de competência e de prejuízo como informadores de nulidades. De fato, como vimos de ver, a competência é causa de nulidade insanável, do mesmo modo que a preterição do direito de defesa causa dano à parte.

24. O exame do caso concreto demonstra que a finalidade do ato foi atingida, embora o lançamento efetuado em nome do contribuinte falecido: procedeu-se à intimação da inventariante, como representante do espólio, para responder à exigência tributária de responsabilidade deste. Assegurou-se ampla defesa ao espólio, com discussão de toda a matéria de mérito, inclusive com solicitação de esclarecimentos e seu atendimento. Nenhum prejuízo adveio ao espólio, quer de natureza substancial, quer de natureza processual.

24. Parece-nos que estamos diante de uma nulidade relativa, violadora de norma cogente de determinação do sujeito passivo, mas de interesse preponderante da parte, que não alegou em qualquer momento. Foi atingida a finalidade do ato e não causado qualquer dano à parte. Em termos gerais, o ato com nulidade relativa pode ser sanado; no caso, além de não alegada a nulidade, o ato foi ratificado pela representante legal do espólio. Ajustam-se à circunstância os ensinamentos do Prof. José Frederico Marques:



"Quando o defeito do ato nulo reside em aspectos subjetivos do ato, como a legitimação para o praticar, a nulidade pode deixar de ser decretada, em alguns casos, com ratificação do ato pela pessoa legitimada" (Instituições de Direito Processual Civil, vol. II, 2a. ed., pág. 415, grifos originais).

26. O Prof. Moacyr Anaral Santos não discrepa dos doutores, ao falar das nulidades:

"Diz-se que o CPC adotou o sistema da finalidade da lei e do prejuízo. Não deixa de estar certo. Preferimos, entretanto, dizer que o sistema das formas e das nulidades processuais se rege pelo princípio da instrumentalidade das formas e dos atos processuais, conforme o qual estes são havidos como válidos ou inválidos segundo os atos tenham ou não atingido sua finalidade. Implícito está no princípio que, onde o ato, embora inobservada a forma, houver atingido sua finalidade, não haverá prejuízo, como haverá na hipótese de não haver atingido" (Enciclopédia Saraiva do Direito vol. 55, pág. 167, grifos originais).

27. Esse ilustre Mestre, ao discorrer sobre o princípio da legalidade das formas, ensina que há forma expressa com cominação de nulidade e forma expressa sem cominação de nulidade; se violada aquela, o juiz tem o dever de declarar a nulidade do ato e até do processo, ao passo que, se violada a segunda, mas alcançada a finalidade do ato ou do processo, não é de se decretar nulidade (Ibidem, págs. 168/169). Se reconhecemos que o art. 142 CTN é uma forma expressa para o lançamento, temos de reconhecer que não há cominação de nulidade para sua violação. Então, se o lançamento feito em nome do falecido atingiu a finalidade de intimar a representante do espólio da exigência tributária que lhe é feita, não há razão para se decretar a nulidade desse ato.

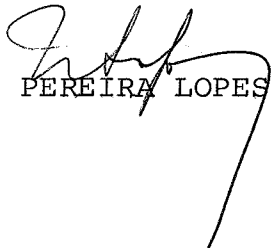
28.....

29. Pelo exposto, temos que as nulidades absolutas, no processo administrativo tributário, são as relativas à competência e à preterição do direito de defesa. Erro na identificação do sujeito passivo, como está na respeitável decisão recorrida, é nulidade relativa, que foi convalidada, tendo o ato atingido sua finalidade, sem causar qualquer prejuízo à parte. No mesmo passo, a forma expressa do lançamento não estabelece cominação de

nulidade para sua violação, podendo sua decretação causar prejuízo à parte."

Acolhendo, por inteiro, as considerações transcritas, assim como suas conclusões, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial para, reformando o Acórdão nº 104-4.682, de 13.08.84, devolverem-se os autos à Câmara recorrida para apreciação do mérito do litígio.

Brasília-DF., em 12 de dezembro de 1986.


URGEL PEREIRA LOPES - RELATOR