



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.720586/2013-16
ACÓRDÃO	9202-011.582 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	27 de novembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	LINO MARTINS PINTO (ESPÓLIO)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

LEGITIMIDADE PASSIVA. ESPÓLIO.

É válido o lançamento efetuado sem a identificação do espólio quando o erro for ocasionado pelo descumprimento, por parte do responsável (sucessor, inventariante, etc.), de informações obrigatórias à Receita Federal e, ademais, não ficar configurado prejuízo à defesa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso especial da Fazenda Nacional, e no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento. Vencida a conselheira Fernanda Melo Leal (relatora) que negava provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relatora

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Redator designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Marcos Roberto da Silva, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), previsto no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), interposto em face do Acórdão de Recurso Voluntário 2201-009.768 (e-fls. 98 a 110), assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. ESPÓLIO.

Ciente da morte do contribuinte antes da lavratura da notificação de lançamento, esta deveria ser efetuada em nome do espólio, responsável pelo tributo devido pelo de cujus.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Francisco Nogueira Guarita, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Relator, e Carlos Alberto do Amaral Azeredo, que negaram provimento. Designando para redigir o voto vencedor o Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya.

Os autos foram encaminhados à PGFN, para ciência do acórdão recorrido, em 21/10/2022 (despacho de encaminhamento na e-fl. 111). Apresentou, tempestivamente, o recurso das e-fls. 112 a 121 (Ricarf, Anexo II, art. 68, *caput*), interposto em 03/11/2022 (e-fl. 138). Foi suscitada a matéria **“lançamento; espólio; erro de identificação do sujeito passivo; consideração da existência de prejuízo”**.

Roga que seja reformado o v. acórdão ora recorrido e seja mantida a r. decisão de 1ª instância. Foi indicado como paradigma o **Acórdão 2202-002.639**, o qual (a) consta no sítio do CARF e (b) não foi reformado, na questão sujeita ao recurso especial, até a data de sua interposição.

A recorrente trouxe trechos dos acórdãos recorrido e paradigma. Ambos os acórdãos recorrido e paradigma tratam da matéria erro de identificação do sujeito passivo em lançamento atinente ao imposto sobre a renda da pessoa física (IRPF)

O acórdão recorrido expressou o entendimento de que, independente da existência ou não prejuízo, ciente da morte do contribuinte antes da lavratura da notificação de lançamento, essa deveria ser efetuada em nome do espólio, responsável pelo tributo devido pelo *de cujus*.

Em franco dissenso jurisprudencial, o acórdão paradigma expressa o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo, pelo que se o erro na identificação do sujeito passivo não maculou o direito de defesa, não há nulidade. Nesse sentido, a recorrente aponta que o acórdão paradigma foi utilizado na fundamentação do acórdão recorrido.

Desse modo, resta estabelecida a divergência jurisprudencial, devendo o recurso especial ter seguimento.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Fernanda Melo Leal - Relatora

1 CONHECIMENTO

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, *caput*, do Regimento Interno do CARF - RICARF).

Para o paradigma que foi admitido – **Acórdão nº2202-002.639**, de fato nota-se o entendimento de que não há qualquer nulidade no lançamento se o erro na identificação do sujeito passivo não maculou o direito de defesa do contribuinte.

No acórdão recorrido, noutro giro, o entendimento foi de que independente da existência ou não prejuízo, ciente da morte do contribuinte antes da lavratura da notificação de lançamento, essa deveria ser efetuada em nome do espólio, responsável pelo tributo devido pelo *de cujus*.

Neste cenáculo, sem maiores esforços no cotejo dos acórdãos apresentados, de fato entendo que restou demonstrada a divergência jurisprudencial necessária ao conhecimento, quanto ao tema.

É o voto do conhecimento.

2 DA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - ESPÓLIO

Adoto como razões de decidir os fundamentos expostos no acórdão recorrido. Vejamos os principais pontos.

O Código Tributário Nacional quis diferenciar de forma contundente o de cujus do seu espólio, dispondo serem pessoas diferentes. No caso em questão, a pessoa natural já havia falecido quando do recebimento dos valores objeto de cobrança nos presentes autos, uma vez que está devidamente comprovado que o Contribuinte autuado faleceu em 24/02/2007, conforme cópia da certidão de óbito (fl. 37).

A fiscalização não considerou tal informação. O Código Tributário Nacional, em seu art. 142, prevê que compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário através do lançamento, no qual deve identificar corretamente o sujeito passivo.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Igualmente, o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, norma geral que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estabelece os requisitos obrigatórios que devem constar no auto de infração:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá, obrigatoriamente:

I – a qualificação do autuado;

II – o local, a data e a hora da lavratura;

III – a descrição do fato;

IV – a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V – a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la e impugna-la no prazo de trinta dias;

VI – a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O art. 131, III, do CTN, define o espólio como sujeito passivo da obrigação tributária que não pode ser constituída contra quem não mais existe (de cujus), senão vejamos:

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

III – o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Assim, nos casos de sucessão, temos a transferência da obrigação jurídica tributária: falecida uma pessoa física, ou extinta uma pessoa jurídica, que ocupavam posições passivas numa relação jurídica tributária, a pessoa sucessora (o espólio, no caso em análise) passa a responder pela obrigação.

Todavia, no caso em tela, o auto de infração foi lavrado em face de contribuinte já falecido, conquanto tivesse a fiscalização ciência desse fato. Isto é, deveria a fiscalização ter lavrado o auto de infração tendo como polo passivo o espólio, pois à época do lançamento era de conhecimento da autoridade administrativa que ele era falecido, bem como quem representava seu espólio, pois, nos termos do art. 131 do CTN, o espólio é pessoalmente responsável. Vejamos decisões nesta linha:

ASSUNTO: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

EXERCÍCIO: 2001

ITR, ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, NULIDADE DO LANÇAMENTO.

É nulo o lançamento feito em face de pessoa que na data do fato gerador já se encontrava morta. No caso o lançamento deveria ter ocorrido em face do espólio do morto e não contra este.

Decisão recorrida nula.

Vistos, relatos e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade, declarar a nulidade do lançamento, nos termos do voto do relator, suscitada de ofício pelo relator por erro de identificação do sujeito passivo. (CARF. 2ª Seção. 2ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Ac. 2201-000.725. Julg. Em 17/06/10).

Classificação de Mercadorias

Exercício: 2003

IRPF – DEDUÇÃO DE DESPESAS DE LIVRO-CAIXA – LANÇAMENTO LAVRADO QUANDO JÁ FALECIDO O CONTRIBUINTE – ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Se comprovadamente o contribuinte já havia falecido muito antes da lavratura do auto de infração, sem sequer ter participado dos atos antecedentes da fiscalização, há de reconhecer-se a ilegitimidade passiva do contribuinte. Recurso provido.

(CARF. 2ª Seção. 2ª Câmara. 2ª Turma Especial. Ac. 2802-001.027. Rel. Dayse Fernandes Leite. Julg. em 16/07/13).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. IMÓVEL TRIBUTATO. VIÚVA MEEIRA. CO-PROPRIETÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INCLUSÃO NO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL POR DECISÃO JUDICIAL. SUBSTITUIÇÃO DA CDA.

1. O cônjuge meeiro deve ser incluído no lançamento do crédito tributário e, a fortiori, na CDA, para viabilizar sua letigatio ad causam (sic) passiva para a execução fiscal.

2. O falecimento do cônjuge virago, por si só, no curso da execução fiscal, com fulcro em lançamento efetivado apenas em nome do de cujus, não autoriza a execução direta contra o cônjuge supérstite.

3. É que, resulta cediço na Corte que: a. Iniciada a execução, é vedada a substituição da CDA para a inclusão do cônjuge sobrevivente na condição de contribuinte do IPTU (CTN, art. 34) e não como sucessor (CTN, art. 131, II). b. É que a presunção de legitimidade da CDA alcança as pessoas nela referidas. Por isso que este e. STJ firmou entendimento no sentido de que “A Fazenda Pública pode substituir a certidão ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou forma, veda a modificação do sujeito passivo da execução” (Súmula 392/STJ). Precedente: REsp 1045472/BA,

Rel. Ministro LUIZ FUX, DJe 18/12/2009 c. In casu, o cônjuge supérstite não é sucesso do cônjuge falecido, senão titular da metade do imóvel.

4. O falecimento do contribuinte não impede o Fisco de prosseguir na execução dos seus créditos, sendo certo que, na abertura da sucessão, o espólio é responsável pelos tributos devidos pelo “de cujus”, nos termos do art. 133, III, do CTN.

5. A doutrina nos revela que “se a dívida é inscrita em nome de uma pessoa, não pode a Fazenda ir cobrá-la de outra nem tampouco pode a cobrança abranger outras pessoas não constantes do termo e da certidão, salvo, é claro, os sucessores, para quem a transmissão do débito é automática e objetiva, sem reclamar qualquer acerto judicial ou administrativo. Em suma, a co-responsabilidade tributária não pode, em regra, decorrer de simples afirmação unilateral da Fazenda no curso da execução fiscal”. (Humberto Theodoro Júnior. Lei de Execução Fiscal. 11ª ed., p.40).

6. No mesmo sentido: “Quando haja equívocos no próprio lançamento ou na inscrição em dívida, fazendo-se necessária alteração de fundamento legal ou do sujeito passivo, nova apuração do tributo com aferição de base de cálculo por outros créditos, imputação de pagamento anterior à inscrição etc..., será indispensável que o próprio lançamento seja revisado, se ainda viável em face do prazo decadencial, oportunizando-se ao contribuinte o direito à impugnação, e que seja revisada a inscrição, de modo que não se viabilizará a correção do vício apenas na certidão de dívida. A certidão é um espelho da inscrição que, por sua vez, reproduz os termos do lançamento.

Não é possível corrigir, na certidão, vícios do lançamento e/ou da inscrição. Nestes casos, será inviável simplesmente substituir-se a CDA.” (Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrida Schroder Sliwka, in Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência”, Livraria do Advogado, 5ª ed., Porto Alegre, 2009, pág..205

7. In casu, incontroverso que a ora recorrente é co-proprietária do imóvel tributado, do mesmo modo, irrefragável que os lançamentos de ofício do IPTU e da TLCVLP foram realizados exclusivamente em nome do “de cujus”, por opção do fisco municipal, que poderia tê-los realizado em nome dos coproprietários.

8. Os embargos de declaração que enfrentam explicitamente a questão embargada não ensejam recurso especial pela violação do artigo 535, II, do CPC.

9. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

10. Recurso especial provido. (REsp 1124685/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUZ, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/10/2010, DJe 03/11/2010). grifei.

No mesmo sentido dispõe o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999):

Art. 23. **São pessoalmente responsáveis** (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 50, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 131, incisos II e III):

I - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelo tributo devido pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado, da herança ou da meação;

II - o espólio, pelo tributo devido pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

§ 1º Quando se apurar, 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 do espólio o imposto respectivo**, acrescido de juros moratórios e da multa de mora prevista no art. 964, I, "b", observado, quando for o caso, o disposto no art. 874 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 49).

§ 2º Apurada a falta de pagamento de imposto devido pelo de cujus até a data da abertura da sucessão, será ele exigido do espólio acrescido de juros moratórios e da multa prevista no art. 950, observado, quando for o caso, o disposto no art. 874.

§ 3º Os créditos tributários, notificados ao de cujus antes da abertura da sucessão, ainda que neles incluídos encargos e penalidades, serão exigidos do espólio ou dos sucessores, observado o disposto no inciso I.

Destarte, concluo que deve ser mantido o decisum do colegiado a quo no sentido de reconhecer a nulidade do lançamento em decorrência de erro na identificação do sujeito passivo.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial da fazenda nacional.

3 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer e NEGAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, redator designado

Em que pese o costumaz acerto, bem como os lógicos argumentos expostos pela Ilustre Relatora em seu voto, com a devida vênia, ousou dela discordar em relação ao mérito recursal.

Ademais, entendo especialmente necessária a presente manifestação de minha parte, haja vista que eu integrava o Colegiado que proferiu o acórdão recorrido nº 2201-009.768 e, na ocasião, acompanhei o Voto Vencedor para acolher o pleito de nulidade apresentado pelo contribuinte, no sentido de que o lançamento fiscal foi erroneamente dirigido ao contribuinte falecido, quando deveria ter sido intimado o espólio, na pessoa do seu inventariante.

Contudo, ao analisar a questão de forma mais aprofundada, revisei meu posicionamento no caso concreto, especialmente ao considerar que a análise transcende a mera discussão envolvendo a sanabilidade do vício e seu potencial para causar o cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Isto porque, a despeito de todas as normas expostas no acórdão recorrido sobre a responsabilidade tributária, demonstrou-se que desde o falecimento do contribuinte não foram cumpridas obrigações envolvendo a entrega da declaração de espólio, que deveriam ter sido apresentadas em modelo próprio desde o ano seguinte ao falecimento do contribuinte.

Consta dos autos que o contribuinte autuado faleceu em 24/02/2007, conforme cópia da certidão de óbito (fl. 37). Neste sentido, em atenção ao disposto pela Instrução Normativa SRF – IN/SRF nº 81, de 11 de Outubro de 2001, deveria ter sido apresentada a declaração inicial de espólio já no exercício 2008 (declaração relativa ao ano-calendário 2007), conforme adiante exposto:

Art. 1º As declarações de espólio devem ser efetuadas de conformidade com as normas estabelecidas para as declarações de pessoas físicas e com o disposto nesta Instrução Normativa.

Art. 2º Considera-se espólio o conjunto de bens, direitos e obrigações da pessoa falecida.

DISPOSIÇÕES GERAIS

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

§ 1º Ocorrendo o falecimento a partir de 1º de janeiro, mas antes da entrega da declaração correspondente ao ano-calendário anterior, esta não se caracteriza como declaração de espólio, devendo ser apresentada como se o contribuinte estivesse vivo e assinada pelo inventariante, cônjuge ou convivente, sucessor a qualquer título ou por representante do de cujus.

§ 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. 4º As declarações de espólio devem ser:

I - **apresentadas com o nome do espólio**, endereço e número de inscrição no Cadastro das Pessoas Físicas (CPF) do de cujus;

II - assinadas pelo inventariante, que indicará seu nome, CPF e endereço.

§ 1º Enquanto não iniciado o processo de inventário ou arrolamento, as declarações de espólio devem ser apresentadas e assinadas pelo cônjuge meeiro, sucessor a qualquer título ou por representante destes.

§ 2º Se o de cujus ou o inventariante não estiver inscrito no CPF, ser-lhe-á conferido número de inscrição quando da entrega da declaração.

MEIOS E PRAZOS DE ENTREGA DAS DECLARAÇÕES DE ESPÓLIO

Art. 5º As declarações inicial e intermediárias devem obedecer ao mesmo tratamento previsto para a Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário correspondente.

Em outras palavras, é indiscutível que, desde 2008 (exercício para apresentação da declaração correspondente ao ano-calendário do falecimento), a declaração do espólio deveria ter sido apresentada, em substituição à declaração de imposto de renda em nome do contribuinte. No entanto, o documento de fl. 45 expõe que, pelo menos até 08/08/2013 (data de sua expedição), não havia qualquer comunicação à Receita Federal acerca do falecimento do contribuinte. Assim, verifica-se que, mesmo após o ano de 2008, nenhuma declaração de espólio foi apresentada, configurando completo descumprimento das normas relativas às declarações de imposto de renda, conforme anteriormente exposto.

Ademais, o documento de fl. 46 indica que a DIRF relativa ao ano-calendário 2008 (originária do presente lançamento) foi entregue em nome do próprio contribuinte.

Desta feita, o erro na identificação do sujeito passivo não pode ser imputado à autoridade lançadora, por total ausência de informações acerca do falecimento do contribuinte, ocasionada, sobretudo, pelo descumprimento das normas relativa à entrega de declarações de imposto de renda/declarações de espólio.

Esta constatação, aliada ao fato de que, após a notificação encaminhada ao contribuinte, o espólio, dentro do prazo legal, representado pelo inventariante e assistido por seu procurador, apresentou impugnação nos autos (oportunidade em que contestou especificamente o lançamento, abordou o mérito da questão, apresentou argumentos relacionados ao objeto da autuação e juntou documentos comprobatórios), não houve, no caso, prejuízo à defesa. Admitindo-se, apenas para fins de argumentação, que tenha ocorrido algum prejuízo, este decorreu de um erro cometido pelo próprio responsável pelo crédito tributário (sucessor, inventariante, etc.), não sendo cabível que ele se beneficie de sua própria conduta equivocada para pleitear a nulidade do lançamento.

Neste sentido, entendo que deve ser provido o recurso especial da Fazenda Nacional.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, no mérito, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional, conforme razões acima.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim