



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 10670.721715/2012-11
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-010.895 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 26 de julho de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JOSE NATALINO DIAS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

EXERCÍCIO: 2010

RECURSO ESPECIAL. DEMONSTRAÇÃO DE SIMILITUDE FÁTICO-JURÍDICA ENTRE OS JULGADOS. CONHECIMENTO.

Atendidos os demais pressupostos recursais, a demonstração de similitude fático-jurídica entre os julgados implica o conhecimento do recurso especial, por evidenciação da divergência interpretativa.

LANÇAMENTO SEM A INFORMAÇÃO DE TRATAR-SE DE ESPÓLIO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há vício se a Notificação foi lavrada em nome do “de cujus”, sem acréscimo da palavra “espólio” após o nome, ainda que a fiscalização tivesse conhecimento do falecimento à época da autuação.

Não cabe a nulidade do lançamento, por suposto erro na identificação do sujeito passivo, quando o responsável pela obrigação tributária, demonstrando ter pleno conhecimento das matérias abrangidas pela ação fiscal, exercer plenamente o seu direito ao contraditório e ampla defesa.

NÃO PARTICIPAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO NA FASE DE AUDITORIA FISCAL. NULIDADE INEXISTENTE. SÚMULA CARF Nº 162.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento (Súmula CARF nº 162).

Acordam os membros colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento, determinando o retorno dos autos à Turma Ordinária para análise dos demais argumentos de defesa apresentados no Recurso Voluntário. Vencido o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci e os conselheiros Marcelo Milton da Silva Rizzo e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que negavam provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-

lhes aplicado o decidido no Acórdão n.º 9202-010.894, de 26 de julho de 2023. prolatado no julgamento do processo 10670.721713/2012-13, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Mário Hermes Soares Campos, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Regis Xavier Holanda (Presidente em Exercício).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão de recurso voluntário 2402-009.396, que foi totalmente admitido pela Presidência da 4ª Câmara da 2ª Seção, para que sejam rediscutidas as seguintes matérias: (a) ausência de vício; e (b) vício formal. Segue a ementa da decisão nos pontos que interessam ao presente julgamento:

ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. ESPÓLIO. NULIDADE.

Com a ciência da morte do contribuinte antes da lavratura da notificação de lançamento, este deveria ser lavrado em nome do espólio, responsável pelo tributo devido pelo *de cujus*. A ausência de indicação da expressão "espólio" é erro material que torna insubsistente o lançamento.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em anular o lançamento, de ofício, por vício material, em razão de ilegitimidade passiva. Vencidos os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz (relator) e Denny Medeiros da Silveira, que não conheceram da ilegitimidade passiva e deram provimento parcial ao recurso voluntário, determinando o recálculo o imposto devido, de modo que fosse considerada uma Área de Reserva Legal (ARL) de 23,0 ha e considerada como área total do imóvel a área de 1.212,8862 ha. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão n.º 2402-009.394, de 14 de janeiro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10670.721714/2012-68, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Neste tocante, em seu recurso especial, e no tocante aos paradigmas admitidos, a Fazenda Nacional basicamente alegou que:

Ausência de vício

- conforme paradigma 9202-003.160, não há vício se o auto de infração foi lavrado em nome do “de cujus”, sem acréscimo da palavra “espólio” após o nome, ainda que a fiscalização tivesse conhecimento do falecimento à época da autuação.

Vício formal

- conforme paradigma 9202-006.031, a incompleta identificação do sujeito passivo, no que diz respeito à não utilização do sufixo "espólio" é vício formal, não havendo que se cogitar de nulidade absoluta por vício material decorrente de ilegitimidade passiva sempre que inexistir preterição ao direito de defesa;
- conforme paradigma 9202-007.249, constatado o falecimento do contribuinte, deve o lançamento ser realizado em nome do espólio, eleito como responsável tributário, observado o prazo do art. 173, II do CTN e demais condições estabelecidas na legislação de regência

O sujeito passivo foi intimado do acórdão de recurso voluntário, do recurso especial e do seu exame de admissibilidade, e apresentou contrarrazões, nas quais afirmou que o recurso não deve ser conhecido, ou, subsidiariamente, deve ser desprovido.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerado, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto ao conhecimento, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, *caput*, do Regimento Interno do CARF), e foi demonstrada a existência de divergência na interpretação da legislação tributária, de modo que deve ser conhecido.

Ao contrário do que alega o sujeito passivo, as situações fáticas do paradigma e do acórdão recorrido são similares e as interpretações foram divergentes. Enquanto no acórdão recorrido decidiu-se que *“com a ciência da morte do contribuinte antes da lavratura da notificação de lançamento, este deveria ser lavrado em nome do espólio, responsável pelo tributo devido pelo de cujus”* e que *“a ausência de indicação da expressão ‘espólio’ é erro material que torna insubsistente o lançamento”*, no paradigma se decidiu em sentido diametralmente oposto, no sentido de que *“não há vício se o auto de infração foi lavrado em nome do “de cujus”, sem acréscimo da palavra “espólio” após o nome, ainda que a fiscalização tivesse conhecimento do falecimento à época da autuação”* (acórdão 9202-003.160).

Das razões de decidir do paradigma, depreende-se que se entendeu que *“o espólio representa o patrimônio do de cujus em continuação de atividade (apuração de haveres para distribuição da herança)”* e que *“não se trata [...] de sujeitos distintos, mas do mesmo sujeito em*

diferente momento de existência lógica”, de tal modo que, sob a ótica do paradigma, o lançamento efetuado em nome do espólio não implicaria violação do direito de defesa.

Ou seja, o fato de o acórdão recorrido falar em violação do direito de defesa é circunstância inapta para afastar a divergência de interpretação, pois, sob o olhar da decisão paradigmática, a relação de continuidade e a inexistência de sujeitos distintos afastaria o argumento da violação do direito retro mencionado.

Conheço, pois, do recurso.

Quanto ao mérito, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Em que pese o esmerado e bem fundamentado voto, peço vênias ao e. Relator para apresentar respeitosa divergência, posto que vislumbro evidências que me inclinam a entendimento favorável ao provimento do presente Recurso Especial da Fazenda Nacional, conforme passo a demonstrar.

Conforme bem relatado, o que se discute no presente Recurso Especial é a decisão da 2ª Turma / 4 Câmara desta 2ª Seção Julgamento, que anulou o lançamento, de ofício, por vício material, em razão de ilegitimidade passiva, entendendo que a autuação deferia ter sido lavrada em nome do espólio (responsável pelo tributo devido pelo *de cujus*). Acorde asseverado na ementa do acórdão recorrido, considerou-se que: “A ausência de indicação da expressão “espólio” é erro material que torna insubsistente o lançamento”.

Para melhor entendimentos dos fatos, oportuna a descrição cronológica de alguns atos do presente procedimento:

a) a Notificação de Lançamento foi recebida no endereço do autuado informado na DITR em 19/12/2012., conforme AR de e.fl. 8; e à vista da ausência de impugnação foi lavrado o Termo de Revelia de e.fl. 20, sendo os autos encaminhados à Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) para inscrição em Dívida Ativa;

b) em 09/08/2013 a inventariante do espólio de José Natalino Dias apresentou o “Requerimento de Revisão e Extinção da Dívida Ativa”, juntamente com petição destinada ao Sr. Procurador-Chefe da PFN em Montes Claros/MG e outros documentos, onde requer a anulação da Notificação de Lançamento e emissão de novas notificações endereçadas à inventariante (documentos de e.fl. 27/30);

c) à vista do requerimento e documentos referidos no item anterior, foi elaborado o Despacho de e.fl. 45/48, de lavra do Sr, Procurador Seccional em Montes Claros, onde determina as seguintes providências:

a) o cancelamento das inscrições nº 60813000058-64, 60813000059-45, 60813000060-89 e 60813000061-60;

b) a restituição dos processos administrativos 10670.721712/2012-79, 10670.721713/2012-13, 10670.721714/2012-68 e 10670.721715/2012-11 à

Receita Federal do Brasil para que seja retificado o polo passivo para ESPÓLIO DE JOSÉ NATALINO DIAS e renovadas as notificações de lançamento no endereço da inventariante, reabrindo-se os respectivos prazos para impugnação;

d) procedido ao cancelamento da inscrição em Dívida Ativa e retornados os autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Montes Claros/MG, foi expedida a “Intimação Sacat n.º 312/2013” (e.fl. 63/64), destinada à inventariante do “espólio de José Natalício Dias” (recebida em 26/09/2013), onde a mesma é novamente cientificada da Notificação de Lançamento e intimada ao pagamento, sendo ainda reaberto o prazo para oferecimento de impugnação.

e) regularmente notificada, a inventariante apresentou a impugnação de e.fl. 68/74, onde não suscita qualquer tese de ilegitimidade passiva.

Tanto no acórdão recorrido, quanto naquele prolatado pela DRJ/Campo Grande, há expressa informação dos fatos acima narrados, onde destaco: *“Em atendimento foi dada ciência da NL à inventariante em 26/09/2013, fls. 63 a 66, sendo apresentada impugnação em 25/10/2013, fls. 68 a 74.”*

Verifica-se assim, que o espólio do Sr. José Natalino Dias foi regularmente cientificado da Notificação de Lançamento, sendo-lhe plenamente garantido o direito ao contraditório e ampla defesa. Ademais, conforme se verifica nos autos, o espólio exerceu, em todas as fases do presente procedimento administrativo fiscal, plenamente seu direito de defesa, apresentando impugnação, recurso voluntário, recurso especial e fazendo juntada de documentos, sempre em nome do espólio.

Portanto, está cabalmente demonstrado que o espólio foi regularmente cientificado da notificação, por meio da inventariante, e exerceu plenamente seu direito ao contraditório e ampla defesa. Saliente-se informação contida na Recurso Voluntário apresentado, onde é afirmado (e.fl. 144): *“O sujeito passivo foi regularmente intimado da ação fiscal somente em 26/09/2013 (fls. 63/66), quando foi notificado do lançamento.”* Destarte, não se trata de lançamento realizado na pessoa do falecido, uma vez que houve a regular intimação do espólio.

Quanto às alegações de nulidade pelo fato de não ter tido ciência da Intimação expedida pela fiscalização, para efeito de apresentação de documentos, cabe os esclarecimentos que se seguem. Conforme o comando do art. 14 do Decreto n.º 70.235, de 1972, a impugnação tempestiva da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo fiscal, sendo que não há cerceamento ao direito de defesa antes de iniciado o prazo para impugnar o auto de infração, haja vista que, no decurso da ação fiscal, não existe litígio ou contraditório. Os princípios do contraditório e da ampla defesa estão garantidos aos litigantes, no processo administrativo após a instauração do litígio, que ocorre a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, não se cogitando de preterição do direito de defesa antes de materializada a própria exigência fiscal, por intermédio de auto de infração ou notificação do lançamento. A ação fiscal é uma fase pré-processual, ou seja, é uma fase de atuação exclusiva da autoridade

tributária, na qual os agentes da Administração Tributária, imbuídos dos poderes de fiscalização que lhes são conferidos, verificam e investigam o cumprimento das obrigações tributárias e obtêm elementos que demonstrem a ocorrência do fato gerador. Assim, a primeira fase do procedimento, a fase oficiosa, é de atuação exclusiva da autoridade tributária, não havendo ainda exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, conseqüentemente, resistência a ser oposta, pois, antes da impugnação, não há litígio, não há contraditório e o procedimento é levado a efeito de ofício, pela autoridade fiscal. Logo, não há que se falar em preterição ao direito de defesa da contribuinte no transcurso da ação fiscal, posto que a pretensão da Administração Tributária ainda não se materializou.

Ademais, o ato do lançamento é privativo da autoridade, e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo, nesse diapasão os ditames da Súmula CARF nº 162: *“O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.”* Dessa forma a Notificação se efetuou com estrita observância do disposto na legislação vigente, tendo o sujeito passivo, ao apresentar sua impugnação, instaurado a fase litigiosa do procedimento, como previsto no art. 14 do Decreto nº 70.235/1972. Nenhum procedimento administrativo dificultou ou o impediu de apresentar impugnação/recursos e comprovar suas alegações, bem como não foi violado qualquer direito assegurado pela Carta Constitucional.

Resta assim, análise quanto a eventual erro/vício no documento da notificação, devido à ausência da notação “espólio” após o nome do sujeito passivo, haja vista a morte do contribuinte. Debruçando-se sobre o tema, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil elaborou a Solução de Consulta Interna nº 8, de 2013, onde destaco:

Solução de Consulta Interna nº8Cosit

(...)

6.3. Não há nulidade sem prejuízo da parte. No caso de erro na identificação do sujeito passivo que não macule o seu direito de defesa nem o normal andamento do processo administrativo fiscal, não há necessidade de se proceder a um novo lançamento.

(...)

8.5. Quando há erro de fato o vício na identificação do sujeito passivo é formal, o lançamento é anulável e portanto convalidável (ao menos teoricamente). A questão é: necessita-se de um novo lançamento?

8.5.1. Se o sujeito passivo correto impugnou o mérito do ato, qualificando-se adequadamente e exercendo na totalidade o direito de defesa, não há por que se proceder a um novo lançamento. Basta consignar no processo a correta identificação do sujeito passivo e dar andamento a ele, em prol da instrumentalidade das formas. O ato está convalidado.

Conforme explicitado, a falta da indicação de tratar-se de espólio no documento de lançamento em nada maculou o direito ao contraditório e ampla defesa do autuado. Também restou demonstrado que o sujeito passivo (espólio) impugnou amplamente o mérito da notificação, tendo

corretamente se qualificado e exercendo, na totalidade, o seu direito de defesa. Não se justifica portanto, proceder à anulação do lançamento, posto não se verificar qualquer prejuízo ao normal andamento do processo administrativo fiscal.

O tema não é estranho a esta Câmara Superior, que em outras ocasiões já decidiu que a mera falta de aposição do termo “espólio” ao nome do sujeito passivo atuado não configura nulidade que justifique o cancelamento do auto de infração. Nesse sentido os seguintes julgados:

Acórdão CSRF 9202003.160 –2ª Turma

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002

LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. ESPÓLIO. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

Não há vício se o auto de infração foi lavrado em nome do “de cujus”, sem acréscimo da palavra “espólio” após o nome, ainda que a fiscalização tivesse conhecimento do falecimento à época da autuação.

Recurso Especial Provido.

Acórdão CSRF/04-00.398

LEGITIMIDADE - ESPÓLIO - LANÇAMENTO - FORMA INCOMPLETA

As formas e os atos processuais têm caráter instrumental. Alcançando a lei sua finalidade, ainda que sob forma imperfeita, há de se ter a forma ou o ato como válidos.

Mesmo que não conste o termo "espólio" na identificação do sujeito passivo mas o representante legal apresenta a impugnação em nome do espólio, validado está o lançamento.

(...)"

Acórdão CSRF/01-0.607

NULIDADE - LANÇAMENTO - EMPREGO DE FORMA INCOMPLETA

Uma vez que as formas e os atos processuais têm caráter instrumental, se a finalidade da lei for alcançada, embora mediante forma imperfeita, há de se ter a forma ou o ato como válidos. Se a notificação for feita em nome do de cujus, esquecendo-se a repartição de mencionar a palavra "espólio" após o nome próprio do falecido, mas o representante legal impugnar o lançamento em nome do espólio e todos os demais atos forem praticados em nome ou contra o espólio, a finalidade da lei foi alcançada, mesmo que a forma adotada no lançamento não tenha sido perfeita.”

Repise-se o fato de que o espólio foi regularmente notificado na pessoa da inventariante e o lançamento foi efetuado com total observância do disposto na legislação tributária, sendo descritas com clareza as irregularidades apuradas, o enquadramento legal, tanto da infração, como da cobrança da multa e dos juros de mora, e vêm sendo oportunizadas todas as possibilidades de apresentação de argumentos e documentos em sua defesa.

Baseado em todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dar-lhe provimento,

devendo os autos retornarem à Turma Ordinária para análise dos demais argumentos de defesa apresentados no Recurso Voluntário.

Considerando o resultado do presente lançamento, resta prejudicada a discussão da matéria atinente à natureza do vício, uma vez que o colegiado entendeu pela inocorrência de nulidade (vício).

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, dar-lhe provimento, determinando o retorno dos autos à Turma Ordinária para análise dos demais argumentos de defesa apresentados no Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator