



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

Processo n° 10805.002711/2002-87
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2802-002.806 – 2ª Turma Especial
Sessão de 14 de abril de 2014
Matéria IRPF
Recorrente FERNANDO PASCUAL RONCERO (ESPÓLIO)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1998

Ementa:

LANÇAMENTO EM NOME DE CONTRIBUINTE FALECIDO.

Verificado nos autos que a Administração Tributária não havia sido comunicada do falecimento do contribuinte ocorrido duas semanas antes da formalização do auto de infração, configura-se correto o lançamento realizado em nome do *de cujos*.

NOVA INTIMAÇÃO EM NOME DO ESPÓLIO. ERRO FORMAL. INEXISTÊNCIA.

A ocorrência de eventual erro de identificação do sujeito passivo não configura hipótese de vício formal, por estar relacionado a um dos elementos constitutivo do crédito tributário pelo lançamento, previstos no art. 142 do CTN.

DECADÊNCIA.

Cancela-se o lançamento quando verificado que a ciência do auto de infração foi dada ao representante do *de cujos* após expirado o prazo decadencial.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Jorge Cláudio Duarte Cardoso - Presidente.

(assinado digitalmente)

Jaci de Assis Junior - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Claudio Duarte Cardoso (Presidente), Jaci de Assis Junior, German Alejandro San Martín Fernández, Cleber Ferreira Nunes Leite, Jimir Doniak Júnior e Carlos André Ribas de Mello.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração, fls.46 a 50 (fls. 50 a 54 do processo digital) que exige do contribuinte o pagamento de crédito tributário de Imposto de Renda Pessoa Física, relativamente ao ano-calendário 1997, exercício financeiro de 1998. As infrações atribuídas ao contribuinte são omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada e omissão de rendimentos em decorrência de acréscimo patrimonial a descoberto, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 44 e 45 (fls. 48 e 49 do processo digital).

Não tendo havido impugnação ou pagamento, o débito foi inscrito em dívida ativa e, conseqüentemente, proposta a execução fiscal. Em sede de embargos à execução (2007.61.26.0032173), o espólio do contribuinte alegou a nulidade do lançamento por falta de intimação da exigência fiscal, sob o fundamento de que na data da lavratura do auto de infração o contribuinte já havia falecido.

Em Sentença, fls. 365 do processo digital, a Juíza Federal da Subseção Judiciária de Santo André/SP, decidiu que:

“No caso dos autos, a intimação foi recebida por pessoa diversa do sujeito passivo da exação. Não obstante a legalidade do procedimento de intimação postal, é certo que quando se trata de pessoa física não se pode presumir a ciência do sujeito passivo pelo simples fato de se encaminhar a correspondência para seu domicílio tributário. A pessoa que assina o aviso de recebimento pode não ter qualquer vínculo jurídico com o contribuinte.

(...)

As circunstâncias dos autos indicam que o contribuinte não poderia ter sido cientificado do auto de infração, pois, havia morrido. A nomeação para o cargo de inventariante somente se deu em 28 de fevereiro de 2003, conforme cópia da decisão de fl. 35, sendo que a intimação só ocorreu em 03 de abril de 2003 (fl. 35 verso). Segundo consta da certidão de dívida ativa 80 1 03 001115-85, a dívida foi inscrita em 12 de março de 2003. Portanto, antes que o representante legal do espólio pudesse exercer qualquer direito de defesa.

Assim, o ato de inscrição da dívida é nulo, pois, desrespeitou, no âmbito administrativo, o devido processo legal. Conseqüentemente, a certidão de dívida ativa n. 80 1 03 001115-85, extraída daquela inscrição, e que instrui a execução fiscal em apenso, também é nula e, portanto, inexigível.

Isto posto e o que mais dos autos consta, julgo procedente os embargos, para declarar a inexigibilidade da certidão de dívida ativa n. 80 1 03 001115-85, diante da nulidade da inscrição da dívida ativa, conforme fundamentação supra, extinguindo a

execução fiscal n. 2003.61.26.006369-3, com fulcro no artigo 795 do Código de Processo Civil.”

A extinção assim determinada por sentença foi confirmada pelo Acórdão da Apelação, fls 377 a 380 (fls. 398 a 404 do processo digital), ao fundamento de que houve ofensa ao princípio do devido processo legal, na esfera administrativa, “*pois no momento da notificação do auto de infração o contribuinte já havia falecido, porém ainda não havia sido nomeada a inventariante, sendo a notificação recebida por terceiro*”.

Os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional foram rejeitados pelo TRF da 3ª Região nos termos da seguinte ementa proferida no Acórdão juntado às fls.388 a 390 (fls. 412 a 417 do processo digital):

“DIREITO PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO-FISCAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DEVEDOR FALECIDO ANTES DA NOTIFICAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO. INVALIDADE DO ATO. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO.

1. Caso em que inexistente qualquer omissão no acórdão, pelo qual se confirmou a sentença que reconheceu a nulidade do processo fiscal, por irregularidade na intimação. Com efeito, conforme já constou da própria sentença, mantida pelo v. acórdão embargado, a notificação da autuação foi recebida por Solange de Oliveira, em 19.11.02, quando já falecido o executado. Não consta em nenhum documento dos autos que referida pessoa seja filha - e, muito menos, "filho" como afirmado nas razões do recurso - do falecido.

2. Certo que a intimação, por via postal, no procedimento fiscal, é considerada válida "com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo" (artigo 23, II, do Decreto nº 70.235/72). Necessário, pois, que no local resida o contribuinte, ainda que não esteja presente no momento da intimação, na medida em que a legislação presume que sua intimação será efetivada através da pessoa que, no endereço, tenha recebido a correspondência postal.

3. Sendo, porém, falecido o contribuinte, evidente que não poderia ali residir e, portanto, a presunção estabelecida pela lei deixa de existir, pois aquele que recebeu a intimação, naquele endereço, não poderia, por meios naturais e conhecidos, dar ciência da intimação fiscal ao morto. O falecido não pode, pelo que de ordinário se sabe mesmo nos dias atuais, aceitar intimação e a que for expedida em seu nome e recebida, ainda que no seu endereço fiscal, não tem qualquer eficácia, devendo ser renovado o ato na pessoa do representante legal, sendo impróprio esperar que a atribuição que cabe ao Fisco seja exercida por terceiros.

4. A inventariante, viúva, nomeada somente em 28.02.03 – com publicação em 03.04.03 -, deu início à representação do espólio do executado apenas quando da intimação da penhora, não se podendo presumir que tenha agido com omissão intencional ou torpeza.

5. Ainda que, por hipótese, os residentes no local não tenham adotado a iniciativa de comunicar o falecimento, disto não resulta que a intimação, que era dirigida ao falecido, seja válida na pessoa de Solange de Oliveira, seja esta quem for. O ato não se convalida porque teria havido omissão, ainda que intencional, de terceiro em comunicar ao Fisco o falecimento. A Administração cabe, ainda que diante da tardia ciência do fato, regularizar o procedimento fiscal, para garantir o devido processo legal.

6. Embargos declaratórios rejeitados.

A Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN, fls. 393 a 396 (fls. 420 a 423 do processo digital), considerando inexistir dúvida quanto ao fato de “*que a notificação deveria ter sido feita na figura do ESPOLIO*”, firmou o entendimento de que o art. 173, II, do Código Tributário Nacional autoriza a “*possibilidade de se renovar a notificação do auto de infração na pessoa da inventariante legal do espólio do contribuinte, cumprindo os trâmites legais até a inscrição e ajuizamento de novo executivo fiscal*”. Diante disso, encaminhou o presente processo administrativo para a Delegacia da Receita Federal do Brasil para que esta providenciasse a “*notificação do auto de infração na pessoa da inventariante legal do espólio do contribuinte, cumprindo os trâmites legais até a inscrição e ajuizamento de novo executivo fiscal, se for o caso, nos termos do art. 173 do Código Tributário Nacional*”.

A unidade competente da Receita Federal do Brasil, fls. 405 a 407 (fls. 433 a 435 do processo digital), manifestou-se contrariamente ao despacho da PFN de fls. 394 a 396, ao entendimento de “*que não se aplica o art. 173, II, do CTN, por tratar-se de questão do devido processo legal (falta de ciência do contribuinte ou seu representante legal) e não de aspecto formal do lançamento*”, no que transcreve excerto da Sentença proferida pelo Poder Judiciário. A seguir, sustenta que o espólio seria responsável *ex lege*. Nesse aspecto, conclui a autoridade administrativa local:

“8) Excluindo, portanto, a aplicação do disposto no art.173, II, do CTN, a nova ciência agora, por tratar-se de fato gerador relativo ao ano de 1997, decorrido o prazo de decadência quer pelo artigo 150 ou 173, I, do CTN, não tem nenhuma eficácia no sentido de restaurar o direito da Fazenda.

9) Por outro lado, se considerarmos que o Auto de Infração, ao se extinguir a execução fiscal, foi também anulado implicitamente por decorrência lógica, não há como se aplicar o artigo 173, II, pelo mesmo motivo citado anteriormente, por não tratar-se de anulação por vício formal.

(...)”

Instaurada a divergência de posicionamentos, a Divisão de Consultoria e Assessoramento Jurídico da PFN acolheu as conclusões da Sub-Procuradora Regional da 3ª Região, expostas às fls. 416 a 417, ao entendimento de, em primeiro lugar, não haver dúvida “*que, in casu, a ofensa – judicialmente reconhecida - ao devido processo foi de mera forma, pois relativa a uma formalidade, qual seja, a notificação do contribuinte*”. Em segundo, conclui que o posicionamento exposto pela DRF “*implica excluir permissivo legal que existe precisamente para casos como o vertente, ou seja, permitir à Fazenda Pública uma nova oportunidade de constituir o crédito tributário após ‘decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado’ (cf. inciso II do art. 173 do CTN)*”. Diante disso, encaminhou os presentes autos novamente à unidade da Receita Federal do Brasil para que esta procedesse como indicado às fls. 393 a 396, ou seja: “*para notificação do auto de infração na pessoa da inventariante legal do espólio do contribuinte*”.

Em atendimento, a DRF formalizou o Termo de Ciência do Auto de Infração em nome do Espólio de Fernando Pascual Roncero, fls. 448 do processo digital, descrevendo o seguinte contexto:

“O presente termo destina-se a dar ciência do Auto de Infração controlado pelo processo 10805.002711/2002-87, lavrado contra o contribuinte FERNANDO PASCUAL RONCERO, CPF 493.559.108-00.

O representante legal entregou resposta à intimação datada de 22/07/2011 informando que o processo de inventário ainda não está encerrado e que a inventariante é Suzete Pascual Roncero.

Neste ato o representante legal do contribuinte recebe cópia do Termo de Verificação Fiscal e Auto de Infração.”

A inventariante foi, então, cientificada do lançamento em 30/05/2011, conforme Aviso de Recepção de fls. 449 e, inconformada, apresentou a impugnação de fls. 479/505, em que alega, em síntese, que:

- 1- como forma excepcional de suspensão do prazo decadencial, o CTN previu a possibilidade da autoridade fiscal proceder a novo lançamento nos casos em que o lançamento originário tenha sido anulado por vício formal;
- 2- tendo a autoridade fiscal cometido equívocos de natureza formal no ato do lançamento, poderá usufruir da benesse de constituir outro lançamento no prazo de 05 anos contados da data do trânsito em julgado da decisão que anular o ato administrativo anterior;
- 3- por outro lado, verifica-se a precisão técnica do legislador que, ao contrário de conceder tal benefício para quaisquer casos de erro cometidos pela autoridade fiscal, limitou tal possibilidade para os casos em que o erro cometido é meramente formal, ou seja, para aqueles erros que não sejam de conteúdo;
- 4- no presente caso, a autoridade fiscal, supostamente com amparo no artigo 173, II do CTN, pretendeu convalidar o lançamento original simplesmente emitindo novo "Termo de Ciência de Auto de Infração", como se tal fato fosse possível, olvidando-se para o fato de que é impossível convalidar o que foi declarado nulo, sendo necessária proceder a um novo lançamento;
- 5- mesmo que a autoridade fiscal tivesse feito um novo lançamento, o que de fato não fez, mesmo assim o presente auto de infração seria absolutamente nulo na medida em que o vício do lançamento originário é manifestamente material, reportando-se à própria regra-matriz de incidência tributária, não sendo aplicável à espécie, pois, o artigo 173, II, do Código Tributário Nacional;
- 6- a autoridade fiscal acabou por cometer um erro crasso de interpretação quanto ao disposto no artigo 173, II do CTN. Segundo o parecer da PGFN, bastaria dar nova citação ao lançamento originário para que aquele ato administrativo, de forma mágica, voltasse a produzir efeitos. Ora, se o auto de infração originário foi declarado nulo, ou seja, se foi banido do sistema pelo poder judiciário, não poderá mais produzir efeitos;
- 7- para que fosse possível a cobrança dos valores descritos no auto originário, a autoridade fiscal deveria proceder a novo lançamento, o que não logrou fazer. Ora, um simples "Termo de Ciência de Auto de Infração" não é capaz de convalidar ato administrativo declarado nulo;
- 8- quisesse a d. autoridade fiscal utilizar-se do artigo 173, II, do CTN, deveria proceder a um novo lançamento, e não apenas dar ciência ao antigo auto de infração, eis que o ato administrativo, se declarado nulo, não pode mais voltar do além para produzir efeitos;
- 9- ciência em 16.08.2011, de auto de infração lavrado em 12.11.2002, para exigir créditos tributários relativos ao IRPF/97, estão atingidos pela decadência, seja

pelo artigo 150, § 4º, seja pelo artigo 173 do CTN, ao que também por este motivo deverá o auto de infração ser cancelado;

- 10- se for considerado que a decisão judicial de fato declarou nulo o auto de infração, necessário seria que a autoridade fiscal procedesse a um novo lançamento, o que não logrou fazer, tendo somente dado ciência do lançamento originário (que foi declarado nulo), culminando em impossível convalidação de atos nulos;
- 11- o artigo 142 do CTN pretende nada mais do que estabelecer o critério para que a autoridade administrativa materialize a "Hipótese de Incidência Tributária", muito bem desenvolvida por Geral Ataliba e profundamente estudada por Paulo de Barros Carvalho;
- 12- o artigo 142 do CTN ao estabelecer que a autoridade administrativa deverá identificar o sujeito passivo da obrigação tributária, faz clara alusão ao critério pessoal do conseqüente da regra-matriz da hipótese de incidência tributária, sendo pois, elemento material do auto de infração;
- 13- com o evento morte abre-se automaticamente a sucessão, transmitindo-se aos herdeiros todos os bens e direito do *de cujos*. Assim, no momento do óbito o *de cujos* não mais possui personalidade jurídica, não podendo em hipótese alguma figurar como sujeito passivo de obrigação tributária;
- 14- esse, inclusive é o entendimento do próprio Auditor Fiscal que procedeu a nova intimação, ao afirmar que não há como considerar a falta de ciência do inventariante de erro formal no lançamento;
- 15- a Taxa Selic, na forma como calculada, jamais poderia ser utilizada como "juros moratórios", uma vez que possui natureza jurídica totalmente diferente da "mora" por parte do devedor, qual seja, a remuneratória;
- 16- ainda que se entenda correta a utilização da taxa Selic para cobrança dos juros de mora incidentes sobre os tributos supostamente devidos, o que se alega apenas a título argumentativo, é certo que os juros calculados com base nessa taxa não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal.

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II – DRJ/SP2, proferiu o Acórdão nº 17-58.418, fls. 581 a 594 (processo digital), julgando improcedente a impugnação, para, entretanto, afastar a matéria tributada a título de acréscimo patrimonial a descoberto, e também alterar a multa de ofício aplicada para o percentual de 10% (dez por cento), por se tratar de crédito tributário cobrado de espólio. Abaixo se transcreve os principais trechos do referido voto que fundamentaram a decisão de primeira instância:

“Ora, quando a decisão judicial faz o alerta à Administração de que o procedimento fiscal deve ser regularizado por meio de nova intimação, ainda que diante de tardia ciência do fato, está, também, sinalizando que entende tratar-se o caso de vício formal e não de vício material, pois de outra forma não seria possível atender a essa determinação, em razão da decadência.

(...)

Dessa forma, entendo que a decisão da Terceira Turma do TRF da 3ª Região deu claros indícios de que a nulidade declarada era de vício formal, porquanto indicou que cabia à Administração renovar a ciência do lançamento, ainda que tardiamente, reitere-se. Diante dessa constatação, não cabe, no âmbito do Processo

Administrativo Fiscal, examinar novamente a questão acerca da natureza do vício da falta de intimação, se formal ou material.

É de se considerar nesse lançamento tratar-se de vício formal e aplicar as regras de decadência estabelecidas no art. 173, II, do Código Tributário Nacional.

(...)

O acórdão dos Embargos de Declaração transitou em julgado em 03/08/2010, conforme consulta processual ao sítio do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (fl. 440). A nova ciência à representante legal do espólio foi dada em 27/07/2011. Como a ciência ocorreu antes dos cinco anos contados da decisão definitiva, não há que se falar em decadência.

(...)

Acréscimo Patrimonial a Descoberto.

O lançamento de omissão de rendimentos sob o fundamento de acréscimo patrimonial a descoberto deve ser feito por meio de demonstrativos de origens e aplicações de recursos fluxo financeiro – que demonstrem ter o contribuinte efetuado gastos além da disponibilidade de recursos declarados.

(...)

Em que pese as normas acima transcritas verifica-se no caso em tela que a autoridade fiscal apenas considerou no lançamento uma despesa específica, sem examinar em demonstrativos de fluxo de caixa se o contribuinte possuía recursos para justificá-la. Como já exposto acima, para caracterizar a omissão de rendimentos com base em acréscimo patrimonial não justificado é requisito essencial a comprovação de saldo negativos mensais.

(...)

Essa despesa isolada não tem nenhum valor para fins de apurar omissões de rendimentos. Diante de tão flagrante ilegalidade, ainda que o impugnante não tenha se insurgido especificamente contra ela, o lançamento deve ser alterado de ofício para retirar da base de cálculo esse montante de R\$ 20.000,00.

Multa de Mora. Espólio.

A multa aplicada sobre o imposto apurado no lançamento foi de 112,5%, conforme art.44, I, e art. 44, §1º, I, da Lei 9.430/96. Entretanto, quando se trata de espólio, a multa a ser aplicada é a prevista no art. 964, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000, de 26 de março de 1999.

(...)

Na Certidão de Casamento de fl. 107, consta a informação de que Fernando Pascual Roncero faleceu em 26 de outubro de 2002. Assim como a omissão de rendimentos objeto do lançamento foi cometida ante da abertura da sucessão e como o crédito está sendo cobrado do espólio, a multa de ofício aplicada deve ser alterada para a multa de mora de 10%.

Juros de Mora. Taxa Selic.

(...)

Sobre o tema, a Súmula nº 4 do CARF reconhece que os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários são devidos à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (DOU, Seção 1, dia 22/12/2009):

Súmula 1º CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Logo, havendo previsão legal para o cálculo dos juros de mora, efetuado em percentual equivalente à taxa referencial SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, correta a aplicação.

Juros Sobre Multa.

(...)

Assim, tem plena previsão legal a incidência de juros moratórios sobre a multa aplicada, haja vista esta compor o crédito tributário. No entanto, ressalto que no demonstrativo de juros e multa constante do auto de infração, não há, ainda, o acréscimo dos juros sobre a parcela referente às multas, mas tão-somente sobre o imposto de renda, tal acréscimo será apurado a partir da data do vencimento da multa. A bem da verdade, esta questão adiantou-se em relação a sua cobrança.

Cientificado em 09/04/2012, fls. 623, o representante do espólio ingressou recurso voluntário em 02/05/2012, fls. 597 a 621, reiterando as alegações apresentadas na impugnação, para aduzir, em síntese, que:

- não houve, por parte do acórdão exarado pelo E. TFR da 3ª Região, que declarou nula a notificação realizada em face de terceira pessoa diversa daquela titular do débito tributário, qualquer indicação a respeito da natureza material ou formal da nulidade declarada, muito menos da aplicação, ao caso, do art. 173, II, do CTN;

- a afirmação, meramente marginal (*obter dictum*), no sentido de que caberia à Administração, ainda que diante da tardia ciência do fato, regularizar o procedimento fiscal, para garantir o processo legal, deve ser interpretada no contexto em que foi exarada; esta deveria ter ocorrido quando da ciência de que o contribuinte houvera falecido antes da realização da notificação, isto é, por ocasião a oposição de embargos, e não após exauridas todas as instâncias judiciais;

- além disso, a possibilidade de renovação tardia da notificação, deve ser interpretada à luz dos limites impostos pela legislação para a renovação do ato, restando óbvia a conclusão de que a renovação tardia do ato deverá ocorrer dentro dos limites impostos pela legislação tributária, o que não ocorreu;

- a renovação da notificação da pessoa do representante legal do Espólio do contribuinte, após o trânsito em julgado do acórdão, encontra pelo menos dois óbices legais: (i) um de natureza material, relativo à necessidade de alteração do sujeito passivo da obrigação tributária, para somente depois renovar a notificação (como de fato ocorreu); (ii) e outro de natureza temporal, concernente a decurso do prazo decadencial para a realização da modificação antes mencionada;

- mesmo que se admita, por hipótese, que a questão da nulidade da notificação tenha natureza meramente formal, diante da impossibilidade de ser ela (notificação) realizada na pessoa do sujeito passivo originário (Sr. Fernando), sua renovação implica a

necessária alteração do pólo passivo da obrigação tributária, para incluir os responsáveis por sucessão em substituição ao *de cujus*;

- trata-se, portanto, de autêntica revisão de ofício do lançamento, tendente a (re)identificar o sujeito passivo da obrigação tributária, e realizada a pretexto de possibilitar a renovação da notificação que fora declarada nula, em razão de ter sido realizada em face de terceiro estranho à obrigação tributária;

- nos termos do parágrafo único do art. 149, do CTN, a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública;

- , sendo (i) o débito de IRPF exigido relativo à competência de 1997 (fato gerador); (ii) tendo o primeiro lançamento sido realizado em 19/11/2002; e, por fim, (iii) realizada sua renovação, com a inclusão da Recorrente no pólo passivo, somente em 16/08/2011, não parece restar dúvida a respeito extemporaneidade do auto de infração ora atacado;

- tanto pela contagem realizada na forma do art. 150, § 4º, do CTN, seja pela contagem do art. 173, I, do mesmo diploma, a fluência, *in albis*, do prazo decadencial parece patente;

- mesmo que se leve em conta a data do falecimento do de cujos (26/10/2002), ocasião em ocorrera a sucessão e, portanto, a incidência da norma de responsabilidade veiculada no art. 131, III, do CTN, não há que se falar em possibilidade de cobrança, pois a inclusão do Espólio no pólo passivo da relação jurídico-tributária deu-se tão somente em 16/08/2011, isto é, quase 9 anos depois;

- apresenta novamente os argumentos contra qualquer futura eventual exigência de juros moratórios incidentes sobre a multa lançada, caso seja mantida a exigência fiscal, o que se admite apenas por argumentação, e ainda que o tema não tenha sido objeto do lançamento;

- destaca que, em recente julgado da 1ª Turma da CSRF realizado no dia 09/11/2010, por maioria de votos, foi afastada a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício (Recurso nº 161.331, Processo Administrativo nº 10680.002472/2007-23, acórdão não formalizado);

- requer (i) a reforma do acórdão recorrido, a fim de que seja integralmente cancelado o auto de infração; (ii) caso assim não se entenda, requer o provimento parcial do Recurso Voluntário para que seja determinado que não haja a incidência de juros sobre a multa aplicada sobre as contribuições lançadas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jaci de Assis Junior, Relator

O recurso foi tempestivamente apresentado e preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

disposto no § 1º do art. 3º, da Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, a saber:

“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.”

Portanto, no caso tratado nos presentes autos, entendo correto o lançamento que, no momento da sua lavratura, a Administração Tributária não havia sido comunicada do falecimento do contribuinte ocorrido cerca de duas semanas antes da formalização do auto de infração em nome do *de cujos*.

A situação seria diferente, contudo, no caso de eventual conhecimento do falecimento do contribuinte por parte da autoridade fiscal. Nesse contexto, consubstanciaria em erro de identificação do sujeito passivo, o que sujeita a declaração de nulidade do respectivo lançamento, por vício material, uma vez que tal falha está relacionada a um dos elementos constitutivo do crédito tributário pelo lançamento, previstos no art. 142 do CTN, nos seguintes termos:

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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Portanto, entendo inaplicável ao presente caso o art. 173, inciso II, do CTN mencionado pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Por sua vez, a decisão judicial menciona a possibilidade de a Administração regularizar o procedimento fiscal para garantir o devido processo legal, *ainda que diante da tardia ciência do fato*. Em que pese o esforço, tanto da Procuradoria da Fazenda Nacional, quanto da decisão proferida pela primeira instância administrativa, entendo que tal possibilidade deve ser interpretada no contexto descrito pela decisão judicial.

Assim se pronunciou a decisão em referência:

5. Ainda que, por hipótese, os residentes no local não tenham adotado a iniciativa de comunicar o falecimento, disto não resulta que a intimação, que era dirigida ao falecido, seja válida na pessoa de Solange de Oliveira, seja esta quem for. O ato não se convalida porque teria havido omissão, ainda que intencional, de terceiro em comunicar ao Fisco o falecimento. A Administração cabe, ainda que diante da tardia ciência do fato, regularizar o procedimento fiscal, para garantir o devido processo legal.

Da leitura desse trecho da ementa do acórdão do TRF, percebe-se que a expressão “*ainda que diante da tardia ciência do fato*” está relacionada à hipótese de os residentes, intencionalmente ou não, não comunicarem o fato do falecimento do contribuinte à RFB. Na linha desse raciocínio, para que a intimação do lançamento fiscal fosse considerada válida tornar-se-ia imprescindível a renovação da ciência na pessoa do representante do espólio. Portanto, não há como considerar que “*a decisão da Terceira Turma do TRF da 3ª Região deu claros indícios de que a nulidade declarada era de vício formal*”, conforme entendeu a decisão proferida pela autoridade administrativa de primeira instância.

Outra questão que merece ser examinada diz respeito à natureza do vocábulo “ato” utilizado pela decisão proferida pelo TRF da 3ª Região nos seguintes termos:

“3. Sendo, porém, falecido o contribuinte, evidente que não poderia ali residir e, portanto, a presunção estabelecida pela lei deixa de existir, pois aquele que recebeu a intimação, naquele endereço, não poderia, por meios naturais e conhecidos, dar ciência da intimação fiscal ao morto. O falecido não pode, pelo que de ordinário se sabe mesmo nos dias atuais, aceitar intimação e a que for expedida em seu nome e recebida, ainda que no seu endereço fiscal, não tem qualquer eficácia, devendo ser renovado o ato na pessoa do representante legal, sendo impróprio esperar que a atribuição que cabe ao Fisco seja exercida por terceiros. (grifo não é do original).”

Da simples leitura desse trecho constante da ementa do Acórdão proferido na esfera judiciária, verifica-se que expressão descrita quanto à necessidade de renovação do “ato” está relacionada ao procedimento de se “*dar ciência da intimação fiscal*”, o qual não compete ao terceiro que recebeu a intimação exercitá-lo, por constituir-se em ato próprio do Fisco.

Diante de tal contexto, entendo não ser correta a interpretação no sentido de que a decisão judicial tenha sugerido a renovação do lançamento fiscal propriamente dito.

Observe-se que ainda que tal procedimento se faça presente, como de fato ocorre no caso dos presentes autos, conforme se vê das fls. 448 do processo digital, o fato de o lançamento original ter sido realizado às vésperas de se expirar o prazo decadencial previsto para a constituição do crédito tributário, a nova intimação dada ao representante do contribuinte não produz nenhuma eficácia no sentido de se restaurar o direito da Fazenda Nacional, haja vista que o conhecimento *a posteriori* do falecimento do contribuinte se deu após haver expirado o prazo decadencial estabelecido para tanto.

A despeito disso, um exame mais apurado do Aviso de Recepção – AR de fls 55 (fls. 59 do processo digital) – revela que a NATUREZA DO OBJETO encaminhado ao espólio do contribuinte contém a seguinte descrição:

“NATUREZA DO OBJETO: Proc. nº 10805. ___/02 ___ e Termo de Ciência e Cont.de Procedimento Fiscal.”

Chama atenção nessa descrição, pois, o fato de nenhuma menção nesse AR haver sido realizada com respeito à entrega do Auto de Infração, objeto do presente processo. Outro fato que também chama atenção nesse AR diz respeito à constatação de que dele nem mesmo se consignou o número do processo que representa.

Por outro lado, compulsando-se os autos, verifica-se que o “*Termo de Ciência e Cont.de Procedimento Fiscal*” citado como natureza do objeto por tal AR, na verdade, se refere ao TERMO DE CIÊNCIA E CONTINUAÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL que se

encontra juntado às fls. 54 dos presentes autos (fls. 58 do processo digital). Do exame do contexto desse Termo, contudo, não se verifica qualquer indicação que possa correlacioná-lo à ciência do Auto de Infração que integra os presentes autos. O que se depreende, na verdade, é que esse Termo trata de mera informação ao contribuinte acerca da continuidade da fiscalização determinada pelo MANDADO.DE PROCEDIMENTO FISCAL Nº 08.1.14.00-2002-00067-6 , que teve a sua validade prorrogada até 01 de dezembro de 2002 , conforme o "DEMONSTRATIVO DE EMISSÃO E PRORROGAÇÃO DE MPF" cuja cópia foi entregue ao contribuinte naquele ato.

Ainda do exame dos presentes autos, evidencia-se que o primeiro ato administrativo encaminhado ao sujeito passivo informando-lhe acerca da existência do débito constituído nos presentes autos se encontra juntado às fls. 58/59 (fls. 62/63 do processo digital), representado pela Carta Cobrança nº 003/2003 e respectivo demonstrativo de débito. De acordo com o Aviso de Receção – AR de fls. 60 (fls. 64 do processo digital) o recebimento dessa carta cobrança aconteceu em 29/01/2003.

Nesse contexto, fica evidenciado que somente em 29/01/2003 a autoridade administrativa formalizou ciência ao sujeito passivo a respeito da existência de débito figurado em seu nome, em razão da lavratura do auto de infração que integra o presente processo. Levando-se em consideração que, em relação ao ano-calendário de 1997, o contribuinte declarou pagamento de imposto a título de carnê-leão, conforme se vê do item 19 da Declaração de Ajuste Anual de fls. 32, tem-se que, nessa data, o fenômeno da decadência também se estabelece, haja vista que expirado o limite temporal de cinco anos para a Fazenda Nacional constituir o referido crédito tributário, segundo a regra prevista no § 4º do art. 150.

Em face do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigência formalizada pelo auto de infração.

(assinado digitalmente)

Jaci de Assis Junior