



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

Processo nº 11075.720791/2011-00
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-005.904 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de julho de 2017
Matéria IRPF. GANHO DE CAPITAL
Recorrente EUFRASIA FERREIRA BICCA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2008

IRPF. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. CONHECIMENTO DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE E LEGITIMIDADE DO ESPÓLIO. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ANTERIOR À DATA DO FALECIMENTO.

1. A ausência de legitimidade deve ser conhecida independentemente de provocação das partes.
2. O Regulamento do Imposto de Renda prevê que o espólio é responsável pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão, sendo exatamente esta a hipótese dos autos, em que a obrigação tributária é anterior à data da morte (abertura da sucessão). Na mesma toada dispõe o art. 131, inc. III, do CTN.
3. Evidenciado o desconhecimento do fato pela autoridade lançadora, a afastar o erro de interpretação da regramatriz de incidência, estamos diante de um vício formal, a ensejar novo lançamento, consoante dispõe o artigo 173, II do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso; por maioria de votos, em conhecer de ofício a existência de erro na identificação do sujeito passivo, vencidos os conselheiros Ronnie Soares Anderson, Mauricio Nogueira Righetti e Mário Pereira de Pinho Filho; pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para anular o lançamento por vício formal, vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Theodoro Vicente Agostinho, Jamed Abdul Nasser Feitoza e Bianca Felícia Rothschild que votaram por cancelar o lançamento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

(Assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ronnie Soares Anderson, João Victor Ribeiro Aldinucci, Luís Henrique Dias Lima, Theodoro Vicente Agostinho, Mauricio Nogueira Righetti, Jamed Abdul Nasser Feitoza e Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

Contra a contribuinte em epígrafe foi lavrado Auto de Infração de IRPF, ano-calendário 2008, para a exigência de IRPF incidente sobre ganho de capital.

Segundo se depreende do relatório fiscal e do relatório da decisão recorrida (fls. 90 e seguintes), que ora se reproduz, eis um resumo dos principais acontecimentos deste processo:

A fiscalização cita que em 05/04/2011, o sujeito passivo foi cientificado via Correios, mediante Aviso de Recebimento, do Termo de Início do Procedimento Fiscal, de 31/03/2011, e intimado a apresentar esclarecimentos a respeito da data da aquisição de um imóvel, registrado com o nº 810, bem como memorial de cálculo do valor declarado de aquisição do imóvel. Informa que não houve qualquer resposta do contribuinte aos pedidos de esclarecimentos.

Descreve que o sujeito passivo vendeu uma fazenda no ano calendário de 2008, apresentando em 2009 Declaração de Ajuste Anual com a informação da venda do imóvel e o valor desta venda. Cita que na planilha de ganho de capital, informou que a aquisição da referida propriedade se dera em 1967, fazendo jus a uma redução do ganho de capital na alienação dos bens de 100%.

Informa que constatou que na Certidão do Registro de Imóveis a data da aquisição do imóvel matrícula nº 810 consta como sendo 18/06/1976 e referindo-se à uma Escritura Pública de Compra e Venda de 11/06/1976.

Que desta forma resta comprovada a data de aquisição do imóvel, bem como seu valor de aquisição, também presente na certidão do registro de imóveis. De posse destes dados calculou o valor atualizado do imóvel, de acordo como estabelecido pela IN SRF 84 de 11/10/2001, artigo 7º e anexo único.

[...]

Conforme demonstrativo de apuração do ganho de capital acostado aos autos, fls. 15/17, o valor tributável, já considerado as reduções legais foi de R\$ 637.993,35, o que resultou em um imposto no montante de R\$ 95.699,00.

O contribuinte apresenta impugnação, fls. 40/42, a qual em síntese apresenta os seguintes argumentos:

Identifica-se como espólio de EUFRÁSIA FERREIRA BICCA, falecida em 13.07.2009, conforme certidão de óbito que anexa.

O inventariante do espólio, Mário Ferreira Bicca, CPF 036.296.350-91, cita que foi intimado do Auto de Infração no dia 28 de junho de 2011, sendo, portanto, tempestiva a impugnação.

Alega que não concorda com o referido Auto de Infração, pelo motivos abaixo relacionados:

Entende que, em virtude de já ter entregue a DIPF Exercício 2010, Ano Calendário 2009, já na condição de espólio, e conseqüentemente o Termo de Início do Procedimento Fiscal deveria ser remetido ao seu inventariante, cujos dados já constavam naquela DIPF entregue em 27.04.2010.

Solicita a extinção do referido Auto de Infração, por não ter tido a oportunidade de fazer sua prévia defesa.

Relata que não concorda com a data de aquisição do imóvel objeto do presente Termo descrito pela Auditora Fiscal, a qual se baseou na matrícula 810 do CRI de São Borja como sendo 18.06.1976.

Sustenta que o referido imóvel já tinha sido adquirido através de Contrato de Compra e Venda firmado anterior ao ano de 1972, ano este, do falecimento de seu cônjuge Crescêncio João Rodrigues Bicca, conforme Certidão de Óbito em anexo. Conseqüentemente o imóvel tem como data de aquisição a data do Contrato de Compra e Venda, firmado anteriormente ao falecimento de seu cônjuge.

Cita que está solicitando o desarquivamento do processo de inventário de seu cônjuge Crescêncio João Rodrigues Bicca, junto a 2ª Vara Cível do Fórum da Comarca de São Borja-RS, para solicitar cópia do referido Contrato de Compra e Venda, para posterior encaminhamento do referido documento à RFB. Informa que está anexando o Formal de Partilha e Esboço de Partilha no qual consta os direitos e ações sobre as referidas terras.

assim ementada:

A DRJ julgou a impugnação parcialmente procedente, conforme decisão

GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO.

Há incidência de Imposto de Renda sobre ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, sendo este considerado a diferença positiva entre o valor de alienação e o respectivo custo de aquisição dos bens ou direitos.

95):

O motivo que ensejou a parcial procedência da impugnação foi o seguinte (fl.

Observando-se o disposto no artigo 23, parágrafo 1º do Decreto n.º 3000, de 26 de março de 1999 - RIR/99, acima referenciado, quando apurada infração à legislação tributária praticada pelo de cujus (omissão de rendimentos de ganho de capital), mas com a ciência depois da abertura da sucessão, a multa a ser aplicada ao espólio por infração cometida pelo de cujus até a data da abertura da sucessão é de dez por cento sobre o imposto

apurado, prevista no artigo 964, inciso I, alínea b do mesmo diploma legal.

Portanto, entendo, no presente caso, que a multa de ofício de setenta e cinco por cento (75%) deve ser alterada para a multa de mora de dez por cento (10%).

Todos os demais argumentos do sujeito passivo foram rechaçados pela decisão *a quo*.

O montante exonerado não desafiou a interposição de recurso de ofício.

O sujeito passivo foi intimado da decisão em 10/06/2015 (fls. 101 e 105) e interpôs recurso voluntário em 08 de julho daquele mesmo ano (fls. 107 e seguintes), no qual sustenta o seguinte:

*[...] os documentos ora juntados "**Recibo Arras**", a cópia do cheque nº 30/044601 do Banco Industrial e Comercial do Sul S.A. e a Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física, ano base 1972- Exercício 1973, [...] comprovam definitivamente o negócio jurídico consubstanciado na compra do referido imóvel.*

Sucessivamente, o sujeito passivo requereu o reconhecimento do termo da abertura da sucessão, em 20/12/1972, como sendo a data de aquisição do bem.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

1 Conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

A propósito, o CPC atual, de conformidade com o Código anterior, preleciona que o espólio é representado pelo seu inventariante, ao passo que a certidão de fl. 44 demonstra que o Sr. Mário Ferreira Bicca, signatário da impugnação e do recurso, é o inventariante do espólio da falecida Eufrásia Ferreira Bicca.

2 Do erro na identificação do sujeito passivo

O erro na identificação do sujeito passivo é matéria que deve ser pronunciada de ofício.

O CPC, em seu art. 337, § 5º, preleciona que a ausência de legitimidade deve ser conhecida independentemente de provocação das partes, sendo amplamente conhecida a aplicação subsidiária do Código aos processos administrativos, por força de seu art. 15.

Neste caso concreto, observa-se que o Auto de Infração (fls. 03/08), o Relatório Fiscal (fls. 09/14) e o Aviso de Recebimento (fl. 39) trazem a incorreta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária em questão, uma vez que a Senhora Eufrásia Ferreira Bicca era pré-falecida à lavratura e ciência do Auto, fato este já declarado à Receita Federal por intermédio da DIRPF de fl. 56.

Veja-se que o Auto foi lavrado em 24/06/2011 e comunicado em 28/06/2011, ao passo que a DIRPF do ano-calendário 2009 já registrava o falecimento.

Tal fato, ademais, é incontroverso no acórdão recorrido, que adotou a seguinte premissa fática equivocada (fl. 94) - com destaques:

Portanto, o lançamento, cuja lavratura ocorreu em 24/06/2011, está regularmente constituído, tendo como sujeito passivo o espólio de Eufrásia da Costa Ferreira.

Ora, ao contrário do que afirmou o acórdão recorrido, não se vislumbra nem no Auto, nem no Relatório, tampouco no Aviso de Recebimento, a identificação do sujeito passivo como sendo o espólio.

Conforme adiante se verá, a autuação deveria ter sido dirigida ao espólio, e não à pessoa física da falecida, como equivocadamente ocorreu; e de forma alguma o lançamento foi feito no nome do sujeito passivo legitimado.

O Regulamento do Imposto de Renda prevê que o espólio é responsável pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão, sendo exatamente esta a

Processo nº 11075.720791/2011-00
Acórdão n.º **2402-005.904**

S2-C4T2
Fl. 5

hipótese dos autos, em que a obrigação tributária é anterior à data da morte (abertura da sucessão). Na mesma toada dispõe o art. 131, inc. III, do CTN.

Em sendo assim, é indubitável que o lançamento deve ser cancelado, pois houve erro na identificação do sujeito passivo, convindo lembrar que o art. 142 do CTN impõe à autoridade administrativa a identificação do aludido sujeito da obrigação tributária.

3 Conclusão

Diante do exposto, vota-se no sentido de CONHECER DE OFÍCIO do erro na identificação do sujeito passivo, para CANCELAR O LANÇAMENTO, nos termos do voto.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Redator Designado

Superada a questão relativa a se conhecer - de ofício - do equívoco cometido na identificação do sujeito passivo, o presente voto abordará, especificamente, o tema atinente à sua consequência na lavratura de novo Auto de Infração.

A exata identificação do sujeito passivo é um dos requisitos para que se tenha aperfeiçoado o lançamento realizado pela autoridade competente, consoante estabelece o inciso I do artigo 10 do Decreto 70.235/76, *verbis*:

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

I - a qualificação do autuado;

No caso em exame, como bem relatado, no Auto de Infração, no Relatório Fiscal e no Aviso de Recebimento foi feito constar a falecida como contribuinte e não seu espólio como responsável tributário.

Posta a situação, cumpre estabelecer se a nulidade em função do vício na identificação do sujeito passivo comportaria a lavratura de novo lançamento observada a regra do inciso I ou II do artigo 173 do CTN. É dizer, se nulo o lançamento por vício formal, aplica-se a regra constante do inciso II; se material, a do inciso I. Nesse sentido, ganha relevo a identificação da natureza do vício.

Como auxílio, sirvo-me da fundamentação da Solução de Consulta Interna COSIT nº 8/2013, cujo excerto reproduzo a seguir:

O que os diferencia, basicamente, é se o vício está no instrumento de lançamento ou no próprio lançamento. O vício formal está no elemento forma do ato administrativo, enquanto o vício material está no objeto. Para ajudar na distinção entre vício formal e material, utiliza-se a base teórica de Eurico Marcos Diniz de Santi:

Assim, o ato administrativo (processo) produz o ato administrativo (produto), ao passo que o ato legislativo (processo) produz a lei (produto) e o ato judicial (processo) produz a sentença (produto).

(...)

Assim, convencionaremos chamar ato fato administrativo, ao ato da autoridade administrativa que configura o fato do exercício da competência administrativa, e ato norma administrativo, à norma individual e concreta produzida por esse ato fato, deixando a expressão ato administrativo para designar o gênero que envolve essas duas espécies. (SANTI, Eurico Marcos Diniz. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 104 e 106)

O vício formal ocorre no instrumento de lançamento (ato fato administrativo). É quando o produto do lançamento está corretamente direcionado ao sujeito passivo, ou seja, está correto o critério pessoal da regramatriz de incidência. Contudo, há erro formal no instrumento de lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento) que tem o condão de prejudicar o direito de defesa do autuado ou notificado. São os atos considerados anuláveis.

(...)

Num caso concreto, como verificar se o erro na identificação do sujeito passivo é procedimental? Analisandose se ocorreu um erro de fato. Mas uma adequada solução à presente consulta passa pela definição do que é erro de fato. Para Paulo de Barros Carvalho:

(...) o erro de fato é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, por insuficiência de dados lingüísticos informativos ou pelo uso indevido de construções de linguagem que fazem às vezes de prova. Esse vício na composição semântica do enunciado pode macular tanto a oração do fato jurídico tributário como aquela do conseqüente, em que se estabelece o vínculo relacional. Ambas residem no interior da norma e denunciam a presença do erro de fato. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 485).

O entendimento acima, com o qual me filio, conduz à conclusão de que em havendo **erro na interpretação da regramatriz de incidência** (ERRO DE DIREITO - INTRÍNSECO AO LANÇAMENTO) no que concerne ao sujeito passivo da obrigação tributária (o que inclui tanto o contribuinte como o responsável tributário) gerará um lançamento nulo por vício material, não se aplicando a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN.

Por sua vez, caso o erro tenha se dado por hipótese diversa da da valoração jurídica da norma, como, por exemplo, por desconhecer do fato à época do lançamento ou por mero erro procedimental (ERRO DE FATO - EXTRÍNSECO AO LANÇAMENTO), gerará um lançamento nulo por vício formal, aplicando-se a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN.

Estipuladas as bases, tenho que a definição quanto à natureza do vício deve ser levada a efeito, caso a caso, investigando-se, no que toca à identificação do sujeito passivo, a interpretação da norma conferida pela autoridade lançadora e expressa em seu Relatório Fiscal (ou equivalente) e Auto de Infração.

Em outras palavras: se o Auditor-Fiscal, à vista da Certidão de Óbito do contribuinte e após confrontar as hipóteses possíveis para a identificação do autuado, (FALECIDO x ESPÓLIO x HERDEIROS), decidir por aquela que não encontra amparo na regramatriz de incidência (se, por exemplo, expusesse seu entendimento de que é o próprio *de cujus*, e não seu espólio, o responsável pelos tributos devidos até a data da abertura da sucessão), estaremos diante de um Erro de Direito, que acarretará a nulidade por vício material.

Caso contrário, diante do desconhecimento do fato ou do mero erro de procedimento, estaremos diante de um Erro de Fato, que acarretará a nulidade do lançamento por vício formal.

A título exemplificativo, trago à colação excerto daquela SCI COSIT nº 8/2013:

"... se comprovado que o administrador de determinada sociedade deve ser responsabilizado por determinada infração, mas houve erro de quem era o administrador naquela época, houve erro de fato. Situação distinta seria se houvesse erro em identificar que o administrador (independentemente de quem fosse) deveria ou não ser o responsável, situação em que haveria um erro de direito."

Compulsando os autos, nota-se que até a data da lavratura do Auto de Infração (24.06.2011), não constava notícia do falecimento da autuada, que se dera em 07/2009, em que pese o recebimento do Termo de Início de Fiscalização em seu endereço (fls. 21).

Nesse sentido, evidenciado o desconhecimento do fato pela autoridade lançadora, a afastar o erro de interpretação da regramatriz de incidência, estamos diante de um vício formal.

Forte no exposto, em função do reconhecimento do erro na identificação do sujeito passivo, VOTO por ANULAR o LANÇAMENTO, por vício formal, a teor do artigo 173, II do CTN.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti