

MINISTÉRIO DA FAZENDA

MAT

Sessão de 13 de dezembro de 1985

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.620

Recurso n.º RP/104-0.158

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido 4ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: ABDALLA CHIEDDE (ESPÓLIO)

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

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

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

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

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

Sala das Sessões, em 13 de dezembro de 1985

AMADOR OUTEIRELO FERNÁNDEZ

PRESIDENTE

URGEL PEREIRA LOPES

RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES PROCURADOR DA
FAZENDA NACIO
NAL

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



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13818/000.044/84-03

RECURSO Nº: RP/104-0.158

ACÓRDÃO Nº: CSRF/ 01-0.620

RECORRENTE Nº: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: 4ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEIRO PASSIVO: ABDALLA CHIEDDE (ESPÓLIO)

R E L A T Ó R I O

A Fazenda Nacional, por seu Procurador junto à 4ª Câmara, recorre para esta Câmara Superior pleiteando a reforma do Acórdão nº 104-04.929, de 29.01.85, prolatado no julgamento do recurso voluntário nº 44.156, interposto por ABDALLA CHIEDDE (ESPÓLIO).

2. Houve lançamento suplementar referente ao exercício de 1983, por omissão de rendimentos na cédula "E" (aluguéis). A notificação do lançamento indicou como sujeito passivo ABDALLA CHIEDDE, e foi emitida em 13.03.84.

3. A impugnação foi feita pelo Espólio de Abdalla Chiedde e subscrita pela inventariante Matilde Chiedde Portela.

4. A decisão de fls. 46/47 indicou como interessado Abdalla Chiedde (Espólio) e manteve o lançamento.

5. O recurso voluntário de fls. 49/50 também foi apresentado pelo "Espólio de Abdalla Chiedde".

6. No acórdão recorrido a Maioria acolheu preliminar levantada pelo Conselheiro Presidente e declarou a nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13818/000.044/84-03
Acórdão nº CSRF/ 01-0.620

7. A Procuradoria recorre com base no art. 3º, I, do Decreto nº 83.304/79.

Relata que a declaração de rendimentos do exercício de 1983 foi entregue em 30.03.83, em nome de Abdalla Chiedde. Em nome deste foi expedida a notificação do lançamento, sendo que nos demais atos, impugnação inclusive, já se mencionou o espólio de Abdalla Chiedde.

Salienta que a declaração foi apresentada em nome do contribuinte, embora já falecido, fato que, no mínimo, induziu a repartição em erro.

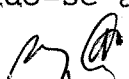
Assinala que o Decreto nº 70.235/72, por ser um diploma moderno e atualizado, reflete a teoria das nulidades, incorporadas aos nossos Códigos de Processo Civil de 1939 e 1973, como sejam os princípios da finalidade, conversão, prejuízo e repressão ao dolo processual, além de atribuir poderes inquisitórios ao juiz e estabelecer o suprimento como norma de conduta, tanto para a nulidade como para a anulabilidade, salvo em casos insanáveis.

O douto Procurador crê serem pertinentes ao processo administrativo fiscal os princípios da finalidade e do prejuízo.

O princípio da finalidade recomenda aproveitar o ato que, mesmo contendo algum vício, tenha atingido o fim a que se destinara. Cita E. D. Moniz Aragão, "in Comentários ao Código de Processo Civil", Forense, II vol., 1ª ed., págs. 286).

Quanto ao princípio do prejuízo, esclarece que o ato contaminado de defeito deve ser aproveitado, desde que não cause dano a qualquer das partes ou ao ordenamento jurídico. É a aplicação do brocardo francês: "pas de nullité sans grief".

Prossegue desenvolvendo a idéia, com aportes doutrinários, e termina pedindo que seja declarada a nulidade do Acórdão, determinando-se à Colenda 4ª Câmara o exame do Mérito do recurso voluntário.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13818/000.044/84-03
Acórdão nº CSRF/01-0.620

8. O recurso foi admitido pelo despacho de fls. 170 do Sr. Presidente da 4ª Câmara.

9. Ciente em 08.08.85 (AR de fls. 73), o contribuinte ofereceu as contra-razões de fls. 74, com recibo de protocolo de 26.08.85, valendo transcrever os seguintes tópicos.

"c) A procuradoria da Fazenda Nacional, não aceitando a decisão do Conselho de Contribuintes recorreu da mesma, por entender que os objetivos de identificação do sujeito passivo foi conseguido, sem prejuízo para a defesa. A que teve direito, e o exerceu.

d) Em aceitando, portanto, o lançamento considerado nulo, e não tendo em qualquer instante invocado tal anormalidade, o que vem a demonstrar a boa fé do contribuinte e, na certeza de não ter auferido qualquer rendimento superior ao já oferecido à tributação, julga nada dever ao fisco."

No mais, tece considerações sobre o mérito.

É o relatório.

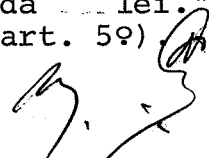
V O T O

Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, Relator:

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

Informa BULHÕES PEDEREIRA (in Imposto de Renda, Rio, 1969, Aprec. Editora, § 1.a4) que:

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



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

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

Define De Plácido e Silva (in Vocabulário Jurídico, 29 vol., Forense, 2a. ed., 1967, pág. 623):

".....

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

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

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

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

O espólio não tem personalidade jurídica. No plano jurídico nem é pessoa física nem é pessoa jurídica. Se não é possível o falecido ser polo de relação jurídica após sua morte, o espólio só o poderá ser para os efeitos do imposto de renda, "ex vi legis", não por ser ente jurídico distinto, mas sim como substituto e continuador do contribuinte falecido, por razões de natureza pragmática, eleitas pelo legislador.

Com a morte transmite-se, automaticamente, a herança aos herdeiros, segundo a lei civil. Entre a morte e concomitante transmissão, e a futura homologação da partilha ou adjudicação

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

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

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

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

É neste ponto que a distinção dicotômica estabelecida no acórdão recorrido pecou, a meu ver, por formalismo, exacer

bado, pelo menos.

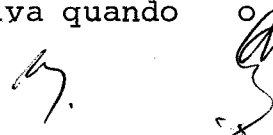
Como não é possível tributar o contribuinte falecido, porque ele não é mais, nem seu representante, porque quem deixou de ser não pode ter representação, faz-se o lançamento contra algo que legalmente lhe dá continuação. (O que deixou de ser não pode ser prorrogado mas pode ser continuado).

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

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

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

É claro que assim se procede na maioria dos casos, a meu ver por simples cautela, que penso ver excessiva quando



primeiro lançamento obteve concordância com o correspondente pagamento, ou foi impugnado.

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

"13 - O exame dessas disposições do processo administrativo tributário seria fundamental à decisão, porque sendo o Decreto nº 70.235/72 um diploma moderno e atualizado teria de refletir e de fato reflete - os princípios processuais mais recentes sobre a teoria das nulidades, já incorporados ao nosso Código de Processo Civil de 1939 e mantidos no estatuto de 1973.

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

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

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

"O exemplo mais característico é o da invalidade da citação inicial que, nada obstante, produziu efeito - cientificar o réu da propositura da ação - e em razão disso foi apresentada a resposta. Se nesta se argui, preliminarmente, o vício de citação, não será de acolher-se

nem de se lhe decretar a invalidade pois o fim, que através dela era visado, foi atingido" (Comentários ao Código de Processo Civil, Forense, II vol., 1.ª ed., págs. 286/287).

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

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

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

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

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

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

"Como exemplo podemos apontar a ilegitimidade processual provocada pela falta de representação, assistência ou autorização. Sendo imperativa a norma que ordena a integração da capacidade,

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

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

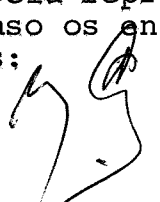
23 - A anulabilidade ocorre com a violação de uma norma dispositiva de interesse da parte e dependente de sua alegação.

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

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

26 - O exame do caso concreto demonstra que a finalidade do ato foi atingida, embora o lançamento efetuado em nome do contribuinte falecido: a inventariante, como representante do espólio, respondeu à exigência tributária que seria deste. Assegurou-se ampla defesa ao espólio, com discussão de toda a matéria de mérito, observando-se todas as fases do processo. Nenhum prejuízo adveio ao espólio, quer de natureza substancial, quer de natureza adjetiva.

27 - Parece-nos, sempre com todo respeito ao entendimento dos doutos, que estamos diante de uma nulidade relativa, violadora da norma cogente de determinação do sujeito passivo, mas de interesse preponderante da parte, tendo o ato atingido sua finalidade e não causado dano ao contribuinte. O ato pode ser sanado em termos gerais; in casu, foi ratificado pela representante legal do espólio. Ajustam-se ao caso os ensinamentos do Prof. José Frederico Marques;



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

28. O eminente Prof. Moacyr Amaral Santos não discrepa dos doutores, ao falar das nulidades:

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

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

30. -

31. - Pelo exposto, temos que as nulidades absolutas no processo administrativo tributário são relativas à competência e à preterição do direito de defesa. Erro na identificação do sujeito passivo

M. 

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 13818/000.044/84-03
Acórdão nº CSRF/01-0.620

como está na respeitável decisão recorrida, é nulidade relativa, que foi convalidada, tendo o ato atingido sua finalidade, sem causar qualquer prejuízo à parte. No mesmo passo, a forma expressa do lançamento não está sujeita à cominação de nulidade para sua violação, podendo sua decretação causar prejuízo à parte."

Acolho, por inteiro, as considerações e conclusões transcritas.

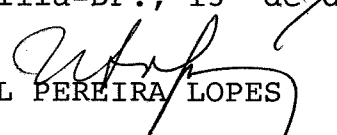
Cumpra ainda sublinhar a distinção feita pela melhor doutrina entre o Direito Tributário material, relativo à obrigação tributária, e o Direito Tributário formal, integrado nas normas processuais atinentes à administração do imposto, aí incluído o lançamento.

Ora, sendo o lançamento parte da atividade administrativa de aplicação das leis sobre impostos, de fiscalização dos deveres tributários, dos meios administrativos e judiciais de garantia dos direitos emergentes da relação jurídica tributária, conforme assinala ALBERTO XAVIER ("Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro, Ed. Res. Tributária, São Paulo, 1977, pág. 6), tudo que lhe diz respeito está informado pelos princípios do Direito Processual.

Isso, sem dúvida, realça a pertinência da invocação dos pressupostos da nulidade absoluta e da nulidade relativa presentes no Direito Processual Civil.

Nessas condições, voto no sentido de se dar provimento ao recurso especial para, reformando o Acórdão nº..... 104-4.929, de 29.01.85, devolverem-se os autos à Câmara recorrida para apreciação do mérito do litígio.

Brasília-DF., 13 de dezembro de 1985


URGEL PEREIRA LOPES

- RELATOR