



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13984.721565/2013-72
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-011.011 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 24 de agosto de 2023
Recorrente SAULO BIANCHINI AMORIM
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2009

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).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencido o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, que dava provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (relator), Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires

Cartaxo Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (suplente convocado), Maurício Dalri Timm do Valle (suplente convocado) e Régis Xavier Holanda (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial, interposto pelo sujeito passivo, contra o Acórdão nº 2202-007.292 da 2ª Turma Ordinária/ 2ª Câmara/ 2ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que por unanimidade deu provimento parcial ao recurso voluntário apresentado, relativo a lançamento suplementar do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), do exercício de 2009.

Conforme a “Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is)” da Notificação de Lançamento, após regularmente intimado, o sujeito passivo não comprovou a isenção da área de pastagens declarada. Também foi procedido ao arbitramento do Valor da Terra Nua (VTN), com base no Sistema de Preços de Terra (SIPT) da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, uma vez que, após regularmente intimado, o sujeito passivo não comprovou o valor da terra nua declarado, por meio de Laudo de Avaliação do imóvel, conforme estabelecido na norma NBR 14.653-3 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT). Dessa forma, o Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT) foi alterado e os seus valores encontram-se no “Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido”.

O espólio de Saulo Bianchini Amorim apresentou a impugnação de e.fls. 30/43, anexando documentos e suscitando preliminarmente nulidade do lançamento. Aduz que não teria recebido as intimações, além de erro na sujeição passiva do contribuinte apontado na notificação, haja vista seu falecimento em data anterior às intimações para apresentação de documentos. Requer assim, anulação da Notificação de Lançamento, possibilitando a intimação do espólio para apresentação dos documentos e posteriormente, caso apurado algum débito, emissão de novo lançamento, em nome do espólio e não do falecido.

A impugnação foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF (DRJ/BSB), conforme decisão de e.fls. 98/116, onde foi afastada a suscitada nulidade da notificação. Relevante destacar a seguinte informação, constante do Relatório do acórdão prolatado pela DRJ/BSB (e.fl. 101):

Da Impugnação

A Notificação de Lançamento nº 09205/00048/2013 de fls. 03/08, foi encaminhada ao contribuinte em 06/11/2013 (fls. 97), contudo foi devolvida, em 20/11/2013. Diante disso, foi dada a ciência pessoal à inventariante do espólio, em 13/12/2013 (sexta-feira), conforme se verifica às fls. 14.

Inconformado com a decisão da DRJ/BSB, o espólio apresentou o recurso voluntário de e.fls. 127/138, onde, em sede preliminar novamente advoga nulidade do lançamento, por erro na identificação do sujeito passivo. Argui ainda a total nulidade do procedimento fiscal, uma vez que a intimação para apresentação dos documentos teria sido direcionada ao falecido e devolvida à fiscalização, resultando em intimação por edital. Assim, devido ao não recebimento da intimação e desconhecimento das exigências, teria impossibilitado aos herdeiros do contribuinte de participar do lançamento fiscal, trazendo os elementos solicitados pela fiscalização, ainda durante o procedimento de auditoria. Requer novamente a anulação do lançamento, possibilitando a intimação do espólio para apresentar os documentos

indispensáveis e, posteriormente, emitir a notificação fiscal em nome deste, e não do falecido, acaso remanesça algum débito.

A 2ª Turma Ordinária / 2ª Câmara desta 2ª Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reconhecer 39,85 ha como área de reflorestamento. Entendeu-se, no acórdão recorrido, como correta a análise feita pela DRJ/BSB, quanto à inoccorrência da nulidade suscitada pela recorrente, uma vez que não importou em prejuízo à defesa do sujeito passivo, sendo assim afastada tal preliminar. O acórdão 2202-007.292, de 6 de outubro de 2020 (e.fls. 142/159), apresenta a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2009

CONHECIMENTO. DA MATÉRIA TRAZIDA EM SEDE DE IMPUGNAÇÃO - ANALISADA PELA DRJ - REPLICADA NA RECURSO VOLUNTÁRIO - ERRO DE FATO

Uma vez trazida pelo contribuinte questões de erro de fato na instauração da lide, esta deverá ser analisada considerado o Princípio da Verdade Material e da estrita legalidade.

ERRO NA INDICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Não cabe a nulidade do lançamento, por 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 de defesa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2009

DAS ÁREAS AMBIENTAIS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE, RESERVA LEGAL E FLORESTAS NATIVAS.

Para serem excluídas da área tributável do ITR, exige-se que essas áreas ambientais, pretendidas pelo contribuinte, estejam comprovadas de forma cabal pela documentação dos autos.

DA ÁREA DE PRODUTOS VEGETAIS.

As áreas destinadas à atividade rural utilizadas na produção vegetal cabem ser devidamente comprovadas com documentos hábeis, referentes ao ano-base do exercício relativo ao lançamento.

DA ÁREA OCUPADAS COM REFLORESTAMENTO.

Comprovada mediante contrato de parceria e pelo reconhecimento da dívida contraída para financiamento de sua implantação em DIRPF do mesmo exercício financeiro da DITR em foco, deve ser restabelecida a área de reflorestamento de que trata o contrato firmado e devidamente registrado em cartório.

DA ÁREA DE PASTAGENS.

Não comprovada, por meio de documentos hábeis, a existência de rebanho no imóvel objeto da lide, deverá ser mantida a glosa da área de pastagem declarada para o exercício de 2009, observada a legislação de regência.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso, vencido o conselheiro Caio Eduardo Zerbeto Rocha (relator), que dele conheceu parcialmente exceto quanto às matérias áreas ambientais e de benfeitorias, para no mérito, por unanimidade de votos, dar-lhe provimento parcial para reconhecer 39,85 ha

como área de reflorestamento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Juliano Fernandes Ayres.

Foi apresentado Recurso Especial pelo espólio (e.fls. 176/179), onde busca rediscutir:

a) questão da ilegitimidade passiva do sujeito passivo apontado na notificação. Volta a alegar que a intimação por edital ocorreu, quando do início do procedimento de fiscalização, em nome do falecido, não se permitindo o acompanhamento do feito desde o início. Assim, somente quando lançado o tributo e notificado no endereço, é que se tomou conhecimento do valor complementar devido a título de ITR, de forma que, ao contrário do alegado, a ausência de regular intimação ao sujeito passivo - que já era falecido - teria comprometido toda a fase mais primordial do lançamento, onde se teriam apresentados os esclarecimentos aptos a evitar a imputação fiscal. São estes os argumentos articulados no recurso, atinentes ao tema da nulidade:

Da Nulidade do lançamento

Foi afastada a alegação de nulidade do procedimento, porquanto o Espólio teria apresentado impugnação, oportunizando o exercício de defesa.

Contudo, desde a origem ficou evidenciado que a intimação editalícia ocorreu, quando da abertura do PAF, **em nome do falecido**, não se permitindo o acompanhamento do feito desde o início.

Somente quando lançado o tributo e notificado no endereço, é que se tomou conhecimento do valor complementar devido à título de ITR.

Então, ao contrário do alegado, a ausência de regular intimação ao sujeito passivo - que já era falecido - comprometeu a fase mais primordial do lançamento, onde se teriam apresentados os esclarecimentos aptos a evitar a imputação fiscal.

Seja como for, então, a decisão atacada confronta o precedente da 1ª Câmara, *in verbis*:

ITR. ILEGITIMIDADE PASSIVA. O espólio é responsável pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão. PROCESSO ANULADO AB INITIO.

Demonstrada a divergência, deve ser provido o recurso para o fim de anular o procedimento fiscal, porque a intimação inicial se deu em nome de pessoa falecida, e realizada por edital.

Foi apresentado como paradigma o Acórdão 301-33.406, que apresenta a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 1996

ITR. ILEGITIMIDADE PASSIVA.

O espólio é responsável pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão.

PROCESSO ANULADO AB INITIO.

b) o reconhecimento das áreas apontadas como não tributáveis, onde afirma que o acórdão recorrido teria desprezado o laudo apresentado em substituição ao Ato Declaratório Ambiental (ADA), diversamente do que se decidiu no paradigma, bem ainda em inúmeros julgados do STJ. Aponta como paradigma o Acórdão 2301-007.333, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2005

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. DEVIDO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRINCÍPIOS DO PAF.

Havendo comprovação de que o sujeito passivo demonstrou conhecer o teor da acusação fiscal formulada no auto de infração, considerando ainda que todos os termos, no curso da ação fiscal, foram-lhe devidamente cientificados, que logrou apresentar esclarecimentos e suas razões de defesa dentro dos prazos regulamentares, não há que se falar em cerceamento ao direito de defesa bem assim não há que se falar em nulidade do lançamento.

Nesse sentido, estando o auto de infração em conformidade com os princípios constitucionais e tributários que regem a administração pública e o processo administrativo fiscal, inexistente nulidade.

GLOSA DE ÁREA DECLARADA. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE (APP) E ÁREA DE INTERESSE ECOLÓGICO.

Para fins de exclusão da tributação relativamente às áreas de preservação permanente e de reserva legal e de interesse ecológico, é dispensável a protocolização tempestiva do requerimento do Ato Declaratório Ambiental (ADA) junto ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA), ou órgão conveniado. Tal entendimento alinha-se com a orientação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para atuação dos seus membros em Juízo, conforme Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016, tendo em vista a jurisprudência consolidada no Superior Tribunal de Justiça, desfavorável à Fazenda Nacional.

ITR. VALOR DA TERRA NUA - VTN. SIPT.

O lançamento que tenha alterado o VTN declarado, utilizando valores de terras constantes do Sistema de Preços de Terras da Secretaria da Receita Federal - SIPT, nos termos da legislação, é passível de modificação somente se, na contestação, forem oferecidos elementos de convicção, embasados em Laudo Técnico, elaborado em consonância com as normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas- ABNT, que apresente valor de mercado diferente relativo ao ano base questionado.

Recurso Parcialmente Provido.

Ao final, requer o interessado, o conhecimento e provimento de seu Recurso Especial, para: *“declarar a nulidade do processo administrativo em razão de intimação inicial ser expedida em nome do falecido, ou então reconhecer a dispensabilidade da apresentação do ADA para fins de dedução das áreas de preservação permanente destacadas no laudo totalizando 274,6ha, harmonizando-se a decisão com os precedentes invocados.”*

Em Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial do Contribuinte, datado de 21/09/2022 (e.fls. 200/205) o então Presidente desta 2ª Seção de Julgamento deu seguimento parcial ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte, sendo somente admitida a rediscussão da matéria: **“ilegitimidade passiva – nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa em função de desde o início do procedimento fiscal a intimação ter sido efetuada em nome do de cujus.”** Foi apresentado e acatado como paradigma o seguinte acórdão:

Acórdão 301-33.406

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 1996

ITR. ILEGITIMIDADE PASSIVA.

O espólio é responsável pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão.

PROCESSO ANULADO *AB INITIO*.

Cientificada do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial do Contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou as contrarrazões de e.fl.s. 220/233, onde sustenta o não provimento do recurso. Afirmar não assistir razão à recorrente ao suscitar a nulidade do lançamento, uma vez que a Notificação de Lançamento além de estar de acordo com o art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 1966), contém todos os requisitos do art. 11 do Decreto nº 70.235, de 1972, inclusive quanto a ter sido lavrada por servidor competente (Auditor-Fiscal da Receita Federal responsável pelo órgão que administra o tributo), com atribuições legais para tal fim, e que a descrição dos fatos nela contida permitiu ao representante do sujeito passivo impugnar o lançamento efetuado. Para melhor compreensão dos argumentos da Fazenda Nacional, peço vênia para parcial reprodução das contrarrazões apresentadas:

(...)

10. A Intimação e a Notificação de Lançamento foram feitas no teor do inciso II do art. 23 do Decreto nº 70.235/1972, e a última contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 11 do mesmo decreto, que rege o Processo Administrativo Fiscal - PAF, trazendo as informações obrigatórias previstas nos incisos I, II, III e IV, necessárias para que se estabeleça o contraditório e permita a ampla defesa da autuada.

11. O principal argumento do impugnante para requerer a nulidade da ação fiscal é o fato desses documentos estarem em nome de contribuinte já falecido, o que, para ele, caracterizaria erro na identificação do sujeito passivo, com conseqüente cerceamento de defesa.

12. Ocorre que a exigência do ITR, relativa ao exercício de 2009, que aqui se analisa, foi calculada com base nos dados cadastrais constantes da respectiva DITR, de fls. 15/21, apresentada pelo Sr. Saulo Bianchini Amorim, que só viera a falecer em 12/05/2012. Portanto, tais informações o identificaram como contribuinte do imposto.

13. Quanto a esse tema, a RFB pronunciou-se por meio da SCI - Solução de Consulta Interna nº 08, de 08/03/2013, onde esclarece que o art. 59 do PAF determina serem nulos os atos lavrados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa; e que o art. 60 dispõe que meras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidades, mormente quando não influírem na solução do litígio. No subitem 6.3 da referida SCI, esclarece, conforme transcrito a seguir:

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.**

14. Tem-se, ainda, a manifestação da RFB quanto a erros ocorridos na identificação do sujeito passivo, apresentada na mesma referida Solução de Consulta Interna, que trata, entre outros, da situação em que ocorre lançamento em face de falecido, quando dá o seguinte entendimento:

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.

15. Portanto, além de a DITR/2009 ter sido apresentada em nome do Sr. Saulo Bianchini Amorim, identificado como contribuinte do imposto, o mesmo, à época do fato gerador do imposto (1º/01/2009), ainda cabia ser considerado o legítimo proprietário do referido imóvel rural e, conseqüentemente, contribuinte do imposto,

observada a legislação de regência da matéria (artigos 29 e 31 do CTN e artigos 1º e 4º da Lei 9.393/96).

16. Ressalte-se, ainda, que em nenhum momento o impugnante teve seu direito de defesa cerceado, uma vez que, embora não tenham sido apresentados documentos na fase de intimação, todos os documentos apresentados na fase de impugnação estão sendo analisados para efeito de julgamento das suas alegações, tanto na preliminar de nulidade quanto no mérito.

17. Quanto ao direito a ampla defesa ou ao contraditório, este se encontra previsto no art. 5º, LV, da Constituição da República, que assim dispõe:

(...)

18. O contraditório no processo administrativo fiscal tem por escopo a oportunidade do sujeito passivo conhecer dos fatos apurados pela fiscalização, devidamente tipificados à luz da legislação tributária, e, dentro do prazo legalmente previsto, poder rebater, de forma plena, as irregularidades então apontadas pela Autoridade Fiscal, apresentando a sua versão dos fatos e juntando os elementos comprobatórios de que dispuser. Em suma, é o sistema pelo qual a parte tem a garantia de tomar conhecimento dos atos processuais e de reagir contra esses.

19. No presente caso, a Notificação de Lançamento identificou as irregularidades apuradas no exercício abrangido pela ação fiscal (falta de comprovação das áreas de produtos vegetais, de reflorestamento, de pastagem e do valor das culturas, pastagens cultivadas e melhoradas e florestas plantadas, além da subavaliação do VTN informado) e motivou, em conformidade com a legislação aplicável a cada matéria, as alterações efetuadas na DITR/2009, o que foi feito de forma clara, como se pode observar na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

20. Tanto é verdade, que o interessado refutou, de forma igualmente clara e precisa, a imputação que lhe foi feita, como se observa do teor de sua impugnação, às fls. 30/43, em que o autuado expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, nos termos do inciso III, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72, não restando dúvidas de que compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência.

21. Cumpre destacar que nem mesmo a ausência de intimação prévia acarreta prejuízo ao contribuinte e não implica nulidade ou violação aos princípios constitucionais do contraditório, do devido processo legal ou cerceamento do direito de defesa, uma vez que, depois de cientificado da exigência, o mesmo dispõe do prazo de trinta dias para apresentar sua impugnação, nos termos do art. 15 do Decreto nº 70.235/1972.

(...)

23. A partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, com a instauração do litígio e formalização do processo administrativo, é assegurado ao contribuinte o direito constitucional do contraditório e da ampla defesa.

24. Nesse contexto, no caso concreto, não há que se falar em ofensa ao direito ao contraditório e à ampla defesa, uma vez que é justamente pela impugnação ora em análise que o contribuinte o está exercendo.

25. Portanto, de acordo com os documentos e afirmações constantes do processo, e observado o disposto no art. 131, inciso III, do CTN, o espólio, por meio do seu representante legal, assumiu a condição de responsável pelo crédito tributário exigido nos autos.

26. Portanto, diante das alegações apresentadas e documentos comprobatórios analisados, pela legislação pertinente à matéria e considerando a instrumentalidade das formas, a inventariante do espólio, por meio do seu procurador, assumiu a condição de responsável pelo crédito tributário exigido nos autos.

27. Diante disto, entende-se ser incabível a pretendida anulação de lançamento, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado.

Portanto, a Notificação de Lançamento n.º 09205/00048/2013 de fls. 03/08, deve ser convalidada, conforme entendimento dado na Solução de Consulta Interna/RFB nº 08/2013.

Registro que foram apresentados memoriais pelo espólio (e.fls. 213/216), onde são ratificadas as razões recursais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos - Relator, Relator.

Conforme relatado, a matéria devolvida para apreciação deste colegiado refere-se à **“ilegitimidade passiva – nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa em função de desde o início do procedimento fiscal a intimação ter sido efetuada em nome do de cujus.”**

Admissibilidade

Verifica-se que os acórdãos recorrido e paradigma tratam de processos onde houve decisões que retratam similitude fática autorizativas do seguimento de Recurso Especial. Tanto no caso do recorrido, quanto no paradigma, foi analisada a questão da legitimidade passiva em hipótese de falecimento do proprietário do imóvel, sendo que as notificações de lançamento foram lavradas em nome do falecido.

Entendeu-se no acórdão recorrido, pela inocorrência de nulidade por suposto erro na identificação do sujeito passivo, uma vez que da eventual irregularidade, quanto à não indicação do nome do *de cujus* seguido da palavra “espólio”, não decorreu nenhum prejuízo à defesa do sujeito passivo, não implicando na anulação da notificação. Nesse sentido, destaco o seguinte excerto do recorrido:

Acórdão 2202-007.292

(...)

Já no que diz respeito à alegada nulidade por erro na identificação do sujeito passivo, haja visto que tanto o Termo de Intimação quanto a Notificação de Lançamento não indicarem se tratar de espólio, é certo que os artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72 prescrevem que:

(...)

As disposições acima são expressões normativas do que se entende por formalismo moderado aplicável ao Processo Administrativo Fiscal-PAF e que visa não apenas facilitar o acesso, pelos contribuintes, à contestação administrativa dos atos proferidos pelo Poder Público em sua atividade fiscalizatória, mas que se refletem também em situações como a dos autos, em que, em que pese o correto ser a indicação desde logo que se trata de um espólio e não do próprio contribuinte que está sendo fiscalizado e demandado, a falta dessa indicação não resulta em nenhum prejuízo à defesa.

De fato, o lançamento foi decida e corretamente cientificado pessoalmente à representante legal do espólio que, de posse dessa intimação, teve todo o prazo de defesa disponível para sua elaboração e o fez de forma bastante minuciosa, haja visto a Impugnação e agora este Recurso Voluntário apresentados inclusive com indicação de erros de fato que teriam sido cometidos pelo “de cujus” na DITR/2009 e que sequer foram objeto do lançamento fiscal.

Não se pode esquecer que a caracterização do espólio como figura distinta do “de cujus” é uma construção meramente formal, inexistindo de fato qualquer implicação diversa

entre as obrigações tributárias do falecido e do espólio, tão somente verificando-se, em alguns casos pontuais, eventual responsabilização pessoal do inventariante pelo cometimento de irregularidades ou descumprimento de obrigações acessórias que, ordinariamente, seriam de responsabilidade do falecido.

Fora isso, o que se tem, de fato, é uma identidade de obrigações tributárias entre a pessoa falecida e seu espólio.

Nesse sentido, estou de acordo com a análise feita pelo Acórdão recorrido quanto à inocorrência de nulidade no presente caso também por esse motivo, visto que desta mera irregularidade não decorreu nenhum prejuízo à defesa do sujeito passivo, devendo ser encarada nestes autos como mera irregularidade.

(...)

A seu turno, no paradigma, decidiu-se pela anulação do lançamento por ilegitimidade passiva, nos termos do voto do relator, onde destaco:

Acórdão 301-33.406

(...)

Verifico, preliminarmente, antes de quaisquer considerações, que a notificação de ITR questionada, relativa ao exercício de 1996, foi emitida em nome do sr. OMAR TUPA BORGES, conforme documento de fl. 03, que, àquela data, já era falecido (vide documento de fl. 04).

Com extrema clareza, vislumbra-se que um falecido não pode ser parte de nenhuma relação jurídica.

Por oportuno, vejamos o que dispõe a Legislação:

(...)

A simplicidade e clareza da situação posta a julgamento dispensam maiores delongas.

Assim, face ao exposto, voto no sentido que seja anulado o lançamento por vício formal.

Constata-se assim, nítida divergência entre o acórdão recorrido e o adotado como paradigma, onde, diante de situações semelhantes, provieram conclusões opostas.

Portanto, o recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Mérito

Sustenta o recorrente a necessidade de decretação da nulidade da Notificação, uma vez que o contribuinte já se encontrava falecido por ocasião do lançamento. Para dar suporte a tal tese, argumenta que desde a origem ficou evidenciado que a intimação editalícia ocorreu, quando da abertura do procedimento de fiscalização, em nome do falecido, não se permitindo o acompanhamento do feito desde o início. Assim, somente quando lançado o tributo e notificado no endereço, é que teria tomado conhecimento do valor complementar devido a título de ITR. Complementa que, ao contrário do alegado, a ausência de regular intimação ao sujeito passivo - que já era falecido - comprometeu a fase mais primordial do lançamento (fase de fiscalização), onde teriam sido apresentados os esclarecimentos aptos a evitar a imputação fiscal, caso tivesse sido regularmente intimado para tal.

Afirma o recorrente, textualmente, que: *“Somente quando lançado o tributo e notificado no endereço, é que se tomou conhecimento do valor complementar devido à título de ITR.”* Ou seja, em que pese a alegação de ilegitimidade passiva, o próprio recorrente deixa claro em sua peça recursal que foi cientificado da Notificação Fiscal, em seu endereço, tendo tomado conhecimento do valor do ITR constante do lançamento.

Tanto no acórdão recorrido, quanto naquele prolatado pela DRJ/Brasília, há expressa informação, em destaque, de que o contribuinte foi pessoalmente intimado da Notificação de Lançamento, na pessoa da inventariante do espólio de Saulo Bianchini Amorim. Tal fato pode ser facilmente constatado na folha 6 da própria Notificação de Lançamento (e.fl. 14), onde consta a assinatura da inventariante, com a seguinte notação: *“Na qualidade de Inventariante, declaro que recebi, nesta data, uma via da presente notificação de lançamento”*

Verifica-se assim, preliminarmente, que o espólio do Sr. Saulo Bianchini Amorim foi regularmente cientificado da Notificação de Lançamento, sendo-lhe plenamente garantido o direito ao contraditório e ampla defesa. Ademais, conforme explicitado no Relatório do presente voto, 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.

A situação quanto à regular intimação do espólio vem sendo realçada desde o julgamento procedido pela DRJ/BSB, onde se destacou que, da análise das peças que compõem o presente processo, verifica-se que, à época da fiscalização o contribuinte já havia falecido, porém tal fato não geraria nulidade do ato administrativo de lançamento, pois não acarretou prejuízo algum ao seu representante legal, visto que o inventariante do espólio impugnou corretamente o ato, qualificando-se adequadamente e exercendo na totalidade o direito de defesa, arguindo, não somente a preliminar de nulidade por eventual erro na identificação do sujeito passivo, como também, questionando o mérito da exigência, referente às matérias envolvidas, tudo nos do inciso III, do art. 16, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Também foi demonstrado não assistir razão a alegação de nulidade da Notificação de Lançamento, posto que o documento de autuação, além de estar de acordo com o art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 1966), contém todos os requisitos do art. 11 do Decreto nº 70.235/1972, inclusive quanto a ter sido lavrada por servidor competente (Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil - responsável pelo órgão que administra o tributo), com atribuições legais para tal fim, e que a descrição dos fatos nela contida permitiu ao representante do sujeito passivo impugnar todos os pontos do lançamento efetuado.

Portanto, em que pese as afirmações trazidas pelo autuado em sua peça recursal, está cabalmente demonstrado que o espólio foi regularmente cientificado da notificação, pessoalmente por meio da inventariante, e exerceu plenamente seu direito ao contraditório e ampla defesa.

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 nº 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, consequentemente, 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.

A exigência do ITR relativo ao exercício objeto do presente lançamento baseou-se nos dados cadastrais constantes da respectiva Declaração do ITR (DITR), apresentada pelo Sr. Saulo Bianchini Amorim, ainda em vida (somente veio a falecer em 12/05/2012), de forma que tais informações o identificaram como contribuinte do imposto. Resta assim, análise quanto a eventual erro/vício no documento da notificação, devido à ausência da notação “espólio” após o nome do contribuinte, 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 autuado 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 pelo contribuinte e no mérito negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Relator

