



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15746.720368/2021-84
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **2401-011.494 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 8 de novembro de 2023
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
JOSE LUIZ TEIXEIRA DE CAMARGO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2018, 2019

ADMISSIBILIDADE. RECURSO DE OFÍCIO. SÚMULA CARF nº103

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância”

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. EMOLUMENTOS AUFERIDOS POR TABELIÃO. APURAÇÃO DOS VALORES.

Tributam-se como rendimentos omitidos os recebidos a título de emolumentos pelo exercício do cargo de titular de cartório, detectadas pelo Fisco por meio de documentos hábeis e idôneos, que não foram informados na Declaração de Ajuste Anual.

LIVRO CAIXA. DESPESAS NÃO DECLARADAS. INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. DIREITO DE DEDUÇÃO. PRECLUSÃO.

As despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora podem ser deduzidas das receitas decorrentes do exercício da atividade do contribuinte, desde que o sujeito passivo as tenha escriturado no livro caixa e informado na declaração de ajuste antes de iniciado o

INVENTÁRIO. PENALIDADES. INFRAÇÕES COMETIDAS PELO INVENTARIANTE. APLICAÇÃO RESTRITA.

As infrações cometidas pelo inventariante serão punidas com as penalidades previstas nos art. 944 a 968 do RIR/99. A aplicação das penalidades previstas no art. 964 é restrita aos casos do art. 23, § 1º do mesmo diploma.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INVENTARIANTE. ART. 134, IV DO CNT. NECESSIDADE DE INCLUSÃO NO POLO PASSIVO DO LANÇAMENTO.

A responsabilidade tributária prevista pelo art. 134, IV do CTN exige dois requisitos: a omissão no encargo de inventariante, somado à impossibilidade econômica de o espólio arcar com o tributo devido pelo *de cujus*. Contudo, em se tratando de responsabilidade solidária, por força do art. 142 do CTN, deve o responsável ser incluído no polo passivo do lançamento sob pena de vício material.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício. Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte/espólio. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário do responsável solidário. Vencidos os conselheiros Guilherme Paes de Barros Geraldi (relator) que dava provimento parcial ao recurso voluntário do responsável solidário e o conselheiro Matheus Soares Leite que dava-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor, quanto à responsabilidade solidária, a conselheira Ana Carolina da Silva Barbosa.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Paes de Barros Geraldi - Relator

(documento assinado digitalmente)

Ana Carolina da Silva Barbosa - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Wilsom de Moraes Filho, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Miriam Denise Xavier (Presidente)

Relatório

Tratam-se de recursos de ofício e voluntários, estes interpostos pelo espólio de José Luiz Teixeira de Camargo (contribuinte) e por José Luiz Teixeira de Camargo Júnior (inventariante e responsável solidário), em face do acórdão de e-fls. 4.253/4.273, que julgou parcialmente procedentes as impugnações apresentadas às fls. 230/238 e 175/185.

Na origem, trata-se de auto de infração (fls. 105/119) lavrado para a cobrança de imposto sobre a renda de pessoa física (IRPF) relativo aos exercícios 2018 e 2019, anos-calendário 2017 e 2018.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (fls. 85/96), o sujeito passivo teria:

- i. omitido, no período em questão, a totalidade dos rendimentos por ele auferidos na atividade de Oficial de Registro de Imóveis, de Registro de Títulos e Documentos e Registro Civil de Pessoa Jurídica da Comarca de Indaiatuba/SP; e
- ii. deixado de promover os recolhimentos mensais via carnê-leão dos rendimentos oriundos da mesma atividade.

Em razão disso, lavrou-se o auto de infração cobrando:

- i. o tributo, acrescido de multa de ofício de 75%; e
- ii. multa isolada de 50%, em razão da falta de recolhimento mensal via carnê-leão.

Além disso, houve a imputação de responsabilidade solidária a José Luiz Teixeira de Camargo Júnior – filho do contribuinte, falecido em 30/03/2018, e inventariante de seu espólio – nos termos do art. 134, IV do CTN, pela totalidade do crédito tributário lançado.

Às fls.57/65 e 66/77, verifica-se que o espólio apresentou Declarações de Ajuste Anual do IRPF relativas aos anos calendários de 2017 e 2018, com os campos relativos a rendimentos de trabalho não assalariado, a deduções de livro caixa e de carnê-leão “zerados”. Com efeito, conforme o Termo de Verificação Fiscal, em 09/09/2020, o responsável solidário respondeu ao Termo de Início de Procedimento Fiscal informando que:

apesar de ser o inventariante do espólio do Sr. Jose Luiz Teixeira de Camargo, não tem ‘acesso às informações relativas às atividades de Oficial Delegado exercidas pelo falecido, Sr. Jose Luiz Teixeira de Camargo, junto ao Registro de Imóveis, Títulos e Documentos e Registro Civil de Pessoa Jurídica da Comarca de Indaiatuba/SP, bem como aos movimentos financeiros daquela serventia’; não possuindo, portanto, meios bastantes para “atender aos questionamentos elencados nas letra “A”, ‘B’, ‘C’, ‘F’ e ‘G’ do mandado de intimação em referência’. (e-fls. 86/87)

Ante a inviabilidade de se auditar as receitas e despesas escrituradas em livro caixa e sem outros elementos de prova apresentados pelo sujeito passivo, para apurar o imposto devido, a fiscalização solicitou informações à Corregedoria Geral da Justiça do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que enviou à fiscalização os rendimentos declarados pelo contribuinte àquele órgão (e-fls. 97/103), que se encontram sintetizados na tabela de e-fls. 92/93. Tais valores foram considerados como a base de cálculo do tributo, não tendo sido “considerada qualquer dedução decorrente do exercício da referida atividade notarial (como remuneração paga a terceiros, repasses, despesas de custeio e outras) ante a ausência de apresentação do livro-caixa e dos respectivos comprovantes das receitas e despesas nele escrituradas” (e-fl. 94).

Considerando a ocorrência do óbito em 30/03/2018, o auto foi lavrado em face do espólio, nos termos do art. 131, III do CTN.

Além disso, imputou-se responsabilidade tributária solidária ao inventariante, nos termos dos arts. 134, IV do CTN, 11, §1º do RIR/99 e 9º, § 1º do RIR/2018, eis que as DAAs dos dois exercícios autuados foram entregues após a abertura da sucessão.

Intimado, o espólio apresentou a impugnação de e-fls. 230/238, alegando, em síntese:

1. A indevida exigência de IRPF sobre ingressos e não sobre a renda, eis que a fiscalização não teria deduzido as despesas necessárias para a obtenção da renda (para tanto, instruiu a impugnação com os livros-caixa dos anos autuados, acompanhados de parte da documentação comprobatória das despesas neles escrituradas);

2. A necessidade do deferimento de posterior juntada de documentos adicionais e de realização de diligência em razão da dificuldade de acesso à integralidade da documentação comprobatória, que se encontra sob a guarda do Ofício de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos e Civil de Pessoa Jurídica da Comarca de Indaiatuba/SP;
3. Equívoco na aplicação da multa de ofício de 75%, eis que o correto seria a aplicação da multa de 10% prevista no art. 49 do Decreto-lei nº 5.443/44 (multa específica vs. Multa genérica); e
4. A necessidade de afastamento da multa isolada aplicada em decorrência da falta de recolhimento mensal via carnê-leão, eis que sua cumulação com a multa de ofício resultaria dupla penalização por uma única infração;

Por sua vez, o responsável solidário apresentou a impugnação de e-fls. 175/185, alegando, em síntese:

1. Que o inventariante só poderia ser responsabilizado pelos fatos geradores ocorridos após sua nomeação, a qual aconteceu em 10/08/2018;
2. Que a responsabilidade tributária do art. 134 do CTN é subsidiária e restrita ao tributo, não alcançando multas tributárias;
3. Que, nos termos do art. 131, III do CTN é o espólio e não o inventariante quem deve responder pelos tributos devidos pelo falecido;
4. Que as multas por infrações do falecido não podem ser atribuídas ao inventariante; e
5. Por fim, repete as alegações de mérito trazidas na impugnação do espólio.

Em razão dos documentos apresentados, a DRJ proferiu o despacho de e-fls. 4.080/4.082, determinando a realização de diligência para sua análise e elaboração de “relatório circunstanciado informando as despesas dedutíveis a título de livro-caixa, bem como a base de cálculo do imposto de renda, no período fiscalizado”.

Em resposta, a fiscalização lavrou o Termo de Informação Fiscal de e-fls. 4.085/4.087, consignando que a diligência restou infrutífera, devido às seguintes inconsistências:

1. A escrituração dos Livros-caixa apresentados, relativos aos anos-calendários de 2017 e 2018, não está em ordem cronológica – por exemplo, no ano-calendário de 2017 começa no mês 04/2017 e termina no mês 09/2017;
2. Os documentos, também, não foram apresentados em ordem cronológica de escrituração das despesas/receitas escrituradas nos livros-caixa, ou seja, “foram entregues de forma aleatória”;
3. Algumas despesas escrituradas nos livros-caixa se referem a vários comprovantes os quais não vieram agrupados;
4. Alguns comprovantes estão “inelegíveis ou com digitalização sobreposta”;

5. Alguns comprovantes estão duplicados, apresentados mais de uma vez.

Intimado do Termo de Informação Fiscal, o espólio apresentou a manifestação de e-fls. 4.092/4.097. Nesta, reiterou que a apresentação da documentação comprobatória é “tarefa de extrema dificuldade”, visto que todos os documentos do cartório estão sob a guarda do tabelião interino, não tendo o inventariante livre acesso e disponibilidade a eles, nos termos do Tomo II das Normas de Serviços da Corregedoria Geral da Justiça. Informou que a documentação foi apresentada “na forma de organização mantida pelo tabelião e determinada pela Corregedoria Geral da Justiça” e que “é extraordinário o volume da documentação que pretende o Auditor-Fiscal que seja reorganizado e reapresentado”. Afirmou que os documentos originais estão perfeitamente legíveis e com fácil identificação das informações e que a digitalização destes prejudica sua qualidade, sugerindo que a fiscalização se dirija ao cartório para exame físico da documentação no local.

Remetidos os autos à DRJ, foi proferido o acórdão de e-fls. 4.253/4.273, que julgou as impugnações procedentes em parte, apenas para cancelar a multa isolada do carnê-leão. Transcrevem-se, abaixo, a ementa e os trechos mais relevantes do voto condutor do acórdão:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2018, 2019

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO.

A prova documental deverá ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do interessado em fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstre, com fundamentos, a impossibilidade de apresentação por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INVENTARIANTE.

Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, responde solidariamente o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio, nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2018, 2019

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. EMOLUMENTOS AUFERIDOS POR TABELIÃO. APURAÇÃO DOS VALORES.

Tributam-se como rendimentos omitidos os recebidos a título de emolumentos pelo exercício do cargo de titular de cartório, detectadas pelo Fisco por meio de documentos hábeis e idôneos, que não foram informados na Declaração de Ajuste Anual.

LIVRO CAIXA. DESPESAS NÃO DECLARADAS. INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. DIREITO DE DEDUÇÃO. PRECLUSÃO.

As despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora podem ser deduzidas das receitas decorrentes do exercício da atividade do contribuinte, desde que o sujeito passivo as tenha escriturado no livro caixa e informado na declaração de ajuste antes de iniciado o procedimento fiscal, uma vez que após o início da ação fiscal o contribuinte já não goza da espontaneidade necessária ao exercício do direito de deduzi-las.

MULTA ISOLADA DO CARNÊ LEÃO. PERÍODO ANTERIOR À ABERTURA DA SUCESSÃO. LANÇAMENTO NO ESPÓLIO. INCABÍVEL.

É incabível a aplicação da multa isolada do carnê leão ao espólio, quando a infração for referente a período anterior à abertura da sucessão.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

[...]

De fato, constata-se que a Fiscalização não considerou nenhuma dedução decorrente do exercício da atividade notarial do contribuinte, como remuneração paga a terceiros, repasses, despesas de custeio e outras, porquanto não fora apresentado, durante o procedimento fiscal, o livro caixa e os respectivos comprovantes das receitas e despesas nele escrituradas. Verifica-se também que o contribuinte não declarou absolutamente nada de deduções do livro caixa, consoante declarações de ajuste anual dos exercícios 2018 e 2019 (fls. 57/77).

Assim, não cabe a essa instância julgadora promover análise de documentos que objetivam comprovar despesas não declaradas. Acatar, nesse momento processual, a dedução de despesas não informadas em sua declaração de ajuste anual, seria uma forma de efetuar uma revisão de ofício, o que não é permitido a esse órgão de julgamento. Destaque-se que, uma vez instaurado o procedimento fiscal, não há como incluir novas deduções por solicitação do contribuinte.

[...]

Por sua vez, em relação à multa isolada do carnê leão, entendo que ela deve ser cancelada, pois, nesse caso, o espólio, representado pelo inventariante, não lhe deu causa. O infrator, no caso, foi o *de cujus*, pois não recolheu os valores de carnê leão a que estavam sujeitos os seus rendimentos, no prazo legal (mês seguinte ao auferimento dos rendimentos recebidos de pessoas físicas). Ressalte-se que, no caso do carnê leão, tanto a apuração como o recolhimento do imposto devido são mensais, diferentemente do imposto de renda do exercício, cuja apuração é anual, como já exposto.

Assim, nos casos de infrações cometidas *pelo de cujus*, ao espólio somente seria cabível a multa de mora de 10% prevista no art. 964, I, “b”, do RIR/99, que incidiria apenas sobre o imposto omitido pelo falecido. Como aqui se trata apenas de multas isoladas por falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê leão, sem cobrança de imposto, não há como aplicá-las e essa infração deve ser cancelada.

[...]

Alega, ainda, o recorrente que, conforme a doutrina e a jurisprudência, a responsabilidade do artigo 134 do CTN é subsidiária, uma vez que somente será atribuída “nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”.

Nesse ponto está correto o entendimento do recorrente, contudo, a própria autoridade fiscal reconheceu isso e fez constar essa informação no Auto de Infração (fl. 106), conforme reproduzimos abaixo.

[...]

Segundo consta no Auto de Infração, o responsável tributário indicado responderá pelo crédito tributário somente na impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo sujeito passivo principal, ou seja, trata-se de responsabilidade subsidiária.

[...]

A autoridade fiscal autuante deixou claro no Auto de Infração (fl. 106) que o responsável solidário deve responder, de forma subsidiária, pelo crédito tributário constituído pelo lançamento, à exceção da multa de ofício, a qual é substituída por multa de mora.

A substituição da multa de ofício pela multa de mora somente deve ocorrer no caso de eventual responsabilidade por parte do sujeito passivo solidário, quando restar impossível a exigência do cumprimento da obrigação pelo sujeito passivo principal.

Dessarte, o lançamento de ofício deve permanecer com a aplicação da multa de ofício, pois direcionado primeiramente ao sujeito passivo José Luiz Teixeira de Camargo, CPF [...], e apenas de forma subsidiária ao seu filho, José Luiz Teixeira de Camargo Junior, CPF [...], sendo que, para esse último, a multa a ser aplicada é a multa de mora, como exposto pelo autuante.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por julgar procedente em parte a impugnação, para cancelar a multa exigida isoladamente pela falta de recolhimento do carnê leão.

A DRF de origem deverá cobrar do responsável solidário o imposto acrescido de juros de mora e multa de mora, de forma subsidiária.

Intimados, o espólio e o responsável solidário interpuseram os recursos voluntários de e-fls. 4.349/4.364 e 4.280/4.314, respectivamente.

No recurso voluntário do espólio, reiteraram-se as alegações de sua peça impugnatória, acrescentando-se unicamente que os montantes dos encargos de custeio das atividades do falecido não eram desconhecidos da fiscalização, pois tais informações eram rotineiramente transmitidas ao TJSP, mesmo órgão que transmitiu à fiscalização os valores das receitas por ele auferidas.

Por sua vez, no recurso voluntário do inventariante, foram reiteradas as razões de sua peça impugnatória.

Na sequência, os autos foram encaminhados ao CARF e a mim distribuídos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Guilherme Paes de Barros Geraldi, Relator.

1. Recurso de ofício

1.1. Admissibilidade

Nos termos da Súmula CARF nº103, “para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância”.

Nos termos da Portaria MF nº2/2023, haverá recurso de ofício “sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00” ou quando “a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário”. Nos presentes autos, verifica-se que o acórdão recorrido cancelou a multa isolada imposta pelo lançamento, cujo valor era de R\$ 3.144.607,83 (vide e-fl.105), valor inferior ao atual limite de alçada.

Ante o exposto, NÃO CONHEÇO o recurso de ofício.

2. Recursos Voluntários

2.1. Recurso Voluntário do Contribuinte/Espólio

2.1.1. Admissibilidade

O recurso é tempestivo¹ e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento. Inexistindo preliminares, passo ao exame do mérito.

2.1.2. Mérito

Conforme relatado, em seu recurso voluntário, o espólio reitera as alegações de sua peça impugnatória. Ou seja, pleiteia: **(i)** a anulação do auto em razão da dedução das despesas com a atividade cartorária escrituradas em livro caixa ou, subsidiariamente, a redução da base de cálculo; **(ii)** a anulação do auto em razão da aplicação da multa de ofício de 75%, eis que o correto, em sua visão, seria a aplicação da multa de 10% prevista no art.49 do Decreto-lei nº5.443/44 (multa específica vs. Multa genérica) ou, subsidiariamente a redução da multa; e **(iii)** a necessidade de afastamento da multa isolada aplicada em decorrência da falta de recolhimento mensal via carnê-leão, eis que sua cumulação com a multa de ofício resultaria dupla penalização por uma única infração.

De início, é necessário consignar que não existe interesse recursal em relação ao afastamento da multa isolada, eis que esta já foi cancelada pelo acórdão recorrido.

Em relação ao alegado erro na apuração da base tributável, entendo que não assiste razão ao Recorrente, visto que as despesas cuja dedução é pretendida não foram por ele declaradas nas DAAs dos exercícios de 2018 e 2019 (e-fls. 57/77). Como relatado, as DAAs em questão foram entregues, tanto com os rendimentos como com as despesas escrituradas em livro caixa, “zerados”, não tendo o contribuinte promovido sua retificação nem antes nem depois do início da fiscalização. Assim, não sendo possível, na fase contenciosa do lançamento, retificar-se a declaração feita pelo próprio contribuinte, entendo que o acórdão recorrido não merece reparos.

É essa a inteligência dos arts. 894 e 895 do RIR/2018, dos arts. 832 e 833 do RIR/99 e do art. 147, §1º e 149 do CTN.

Vale dizer que a situação que ora se apresenta já foi objeto de análise por outras turmas julgadoras deste Conselho, incluindo-se a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos

¹ Conforme o AR de e-fls. 4.277, os Recorrentes foram intimados do acórdão da DRj em 22/08/2022, tendo apresentado recursos voluntários em 16/09/2022, conforme Termos de Solicitação de Juntada de e-fls. 4.278 e 4.347.

Fiscais (CSRF). Transcrevem-se, abaixo, as ementas e os principais trechos dos acórdãos em questão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2010

[...]

LIVRO CAIXA. ENTREGA APÓS NOTIFICADO O LANÇAMENTO. TENTATIVA TRANSVERSA DE RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO DE AJUSTE SEM RESPALDO NA LEGISLAÇÃO.

A entrega de livro caixa ou documento similar após notificado o lançamento fiscal consubstancia-se, na prática, em tentativa de aproveitamento de deduções via retificação extemporânea da Declaração de Ajuste Anual, sem amparo na legislação aplicável.

[...]

No caso em exame, apurou-se omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, sendo certo que o recorrente não havia declarado qualquer valor a esse título, tampouco qualquer despesa com livro caixa. Nesse ponto, cumpre destacar que tais rendimentos teriam sido auferidos pelo Sr Moacir Santana, ora recorrente, que constou como cônjuge e dependente na declaração da Sra, Rosângela, então autuada e devedora principal.

[...]

Aqui, não vejo que a discussão repouse na aplicação do artigo 145, III c/c 149, V e VIII, ambos do CTN. A uma, porque a alteração do lançamento, no curso do contencioso, dá-se com fulcro nos incisos I e II daquele artigo 145, nos limites da lide inaugurada na impugnação naquilo que se relaciona ao lançamento atacado, sendo que o inciso III seria reservado à autoridade administrativa, em relação à matéria não submetida à instância julgadora; *a duas, porque o que se pretende, ao fim e ao cabo, é a retificação da DIRPF após iniciado o procedimento de ofício e mesmo após o lançamento.*

Apenas como registro, veja-se que a declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício, nos exatos termos da Súmula CARF nº 33.

[...]

Aperceba-se que a primeira condição já se mostra suficiente para rechaçar o pleito sob análise. Exige-se, aqui, a comprovação do “erro em que se funde”, o que não se confunde com a escolha tomada pelo recorrente de não declarar qualquer rendimento recebido de pessoa física sem vínculo empregatício, o que o levou a, de igual forma e coerentemente, a não declarar eventuais despesas com livro caixa.

Note-se, não se trata de retificação para rearranjar despesas declaradas em rubricas erradas ou para corrigir equívocos na designação da parcela a deduzir da base de cálculo, a exemplo do remanejamento das ARL e APP no âmbito da apuração do ITR.

Nesse rumo, apresentado pela declarante o recibo onde ficou configurada a omissão de rendimentos, demonstrando conhecimento da atividade desenvolvida por seu cônjuge, ora recorrente, poderia aquela ter apresentado o pretenso livro caixa antes de notificado o lançamento.

(Acórdão nº 9202-010.074, 2ª Turma da CSRF, Sessão de 29/10/2021)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2017 DEDUÇÃO. MOMENTO. DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DE DESPESAS NÃO INFORMADAS NA DIRPF. O contribuinte exerce seu direito a deduzir despesas na Declaração de Ajuste Anual, sujeitando-se, desta forma, ao dever de comprovar à fiscalização, quando intimado para tanto. Não é admitida a inclusão de deduções não registradas na DIRPF e somente pleiteadas na fase contenciosa.

(Acórdão nº 2402-011.850, 2ª TO da 4ª Câmara da 2ª Seção, Sessão de 13/07/2023)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2004 [...] DEDUÇÃO. MOMENTO. DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DE DESPESAS NÃO INFORMADAS NA DIRPF. O contribuinte exerce seu direito a deduzir despesas na Declaração de Ajuste Anual, sujeitando-se, desta forma, ao dever de comprovar à fiscalização, quando intimado para tanto. Não é admitida a inclusão de deduções não registradas na DIRPF e somente pleiteadas na fase contenciosa.

(Acórdão nº 2002-006.285, 2ª TE da 2ª Seção, Sessão de 25/05/2021)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2012, 2013, 2014 [...] LIVRO-CAIXA. DESPESAS NÃO ESCRITURADAS. INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. DIREITO DE DEDUÇÃO. PRECLUSÃO. As despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora podem deduzir as receitas decorrentes do exercício da atividade do contribuinte desde que o sujeito passivo as tenha escriturado no livro-caixa e informado na declaração de ajuste antes de iniciado o procedimento fiscal, uma vez que após o início da ação fiscal o contribuinte já não goza da espontaneidade necessária ao exercício do direito de deduzi-las

(Acórdão nº 2402-008.155, 2ª TO da 4ª Câmara da 2ª Seção, Sessão de 06/02/2020)

Diante do exposto, não prosperam as alegações do Recorrente, não havendo reparos a serem feitos em relação à base tributável lançada no auto de infração.

Por fim, sustenta o Recorrente que multa de ofício de 75% aplicada pelo auto de infração seria indevida, eis que a situação concreta atrairia a aplicação da multa moratória de 10%, prevista no art. 49 do Decreto-lei nº 5.844/43, e no art. 23, II e § 1º, c/c com o art. 964, I do RIR/99. A alegação se pauta na premissa de que, havendo previsão legal específica para o caso concreto (multa de 10%), não se deve aplicar a multa genérica, de 75%.

O acórdão recorrido afastou a alegação do Recorrente com base nos seguintes fundamentos:

[...]

Observa-se que a aplicação da multa de mora de 10% ao espólio (art. 964, I, “b”), como pretendem os recorrentes, somente é cabível quando se apurar que o de cujus não apresentou a declaração de exercícios anteriores ou o fez com omissão de rendimentos até a abertura da sucessão, consoante § 1º do art. 23 do RIR/99, acima transcrito. Tal dispositivo visa justamente a não penalizar com a multa de ofício o espólio, que não deu causa à infração, quando quem infringira a legislação fora o de cujus.

No entanto, no presente caso, o óbito ocorreu em 30/03/2018, antes, portanto, do prazo final de entrega da declaração do exercício 2018, que foi em 30/04/2018, e a referida declaração de ajuste anual foi entregue em 06/04/2018 pelo responsável pelo espólio. A DIRPF do exercício 2019 foi entregue em 25/04/2019, já como declaração de espólio (fl. 67).

Vê-se, desse modo, que a responsabilidade pela apuração do imposto de renda do contribuinte (de cujus), submetida ao ajuste anual, era do administrador do espólio/inventariante, o qual omitiu os rendimentos da atividade de tabelião do falecido na declaração, assim como não efetuou o recolhimento devido do imposto de renda apurado anualmente, dando causa à infração.

[...]

Portanto, quem deveria ter apurado o imposto anual devido pelo contribuinte fiscalizado e efetuado o devido recolhimento era o responsável pelo espólio. Não o tendo feito, foi o espólio quem cometeu a infração de omissão de rendimentos, sujeitando-se à multa de ofício de 75%.

[...]

Analizando a questão, entendo que ao acórdão recorrido não merece reparos.

O art. 11 do RIR/99, correspondente ao art. 9º do RIR/2018², estabelece o seguinte:

Art. 11. Ao espólio serão aplicadas as normas a que estão sujeitas as pessoas físicas, observado o disposto nesta Seção e, no que se refere à responsabilidade tributária, nos arts. 23 a 25 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 45, § 3º, e Lei nº 154, de 25 de novembro de 1947, art. 1º).

§ 1º A partir da abertura da sucessão, as obrigações estabelecidas neste Decreto ficam a cargo do inventariante (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 46).

§ 2º As infrações cometidas pelo inventariante serão punidas com as penalidades previstas nos arts. 944 a 968 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 49, parágrafo único).

Vê-se, assim, que, a partir da abertura da sucessão (ou seja, a partir do óbito), as penas decorrentes de infrações cometidas pelo inventariante ficam a cargo do espólio.

Como bem consignou o acórdão recorrido, a despeito de o fato impositivo tributário ter sido praticado pelo *de cujus*, quem omitiu rendimentos nas DAAs não foi o *de cujus*, mas sim o espólio, por meio de seu representante, o inventariante. Tendo tal omissão sido constatada em sede de lançamento de ofício, correta a aplicação da multa de 75%, prevista no art. 957, I do RIR/99 (art. 998, I do RIR/2018).

Ademais, é necessário destacar que a aplicação da multa moratória de 10%, prevista no art. 964, I, “b” do RIR/99 é restrita aos casos do § 1º do art. 23 do mesmo diploma, aos quais não amoldam os fatos do presente caso concreto. Transcrevem-se, abaixo, os dispositivos legais em referência para melhor compreensão da questão:

Art. 23. São pessoalmente responsáveis (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 50, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 131, incisos II e III):

² Art. 9º Ao espólio serão aplicadas as mesmas normas a que ficam sujeitas as pessoas físicas, observado o disposto nesta Seção e, no que se refere à responsabilidade tributária, no art. 21 ao art. 23 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 45, § 3º ; e Lei nº 154, de 25 de novembro de 1947, art. 1º) .

§ 1º A partir da abertura da sucessão, as obrigações estabelecidas neste Regulamento ficam a cargo do inventariante (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 46).

§ 2º As infrações cometidas pelo inventariante serão punidas em seu nome com as penalidades previstas no art. 989 ao art. 1.013 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 49, parágrafo único).

[...]

II - o espólio, pelo tributo devido pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão.

§1º Quando se apurar, pela abertura da sucessão, que o *de cujus* não apresentou declaração de exercícios anteriores, ou o fez com omissão de rendimentos até a abertura da sucessão, cobrar-se-á do espólio o imposto respectivo, acrescido de juros moratórios e da multa de mora prevista no art. 964, I, "b", observado, quando for o caso, o disposto no art. 874 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 49).

§2º Apurada a falta de pagamento de imposto devido pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão, será ele exigido do espólio acrescido de juros moratórios e da multa prevista no art. 950, observado, quando for o caso, o disposto no art. 874.

§3º Os créditos tributários, notificados ao *de cujus* antes da abertura da sucessão, ainda que neles incluídos encargos e penalidades, serão exigidos do espólio ou dos sucessores, observado o disposto no inciso I.

O § 1º descreve a situação de não apresentação de declaração ou apresentação de declaração com omissão de rendimentos pelo *de cujus* em exercícios anteriores ao falecimento (abertura da sucessão). Para tal situação, a consequência jurídica prescrita é a responsabilização do espólio pelo pagamento do tributo, acrescido da multa de mora prevista no art. 964, I, "b" (de 10%). Não é essa a situação do caso concreto, vez o óbito ocorreu em 30/03/2018, antes, portanto, do fim do prazo para a entrega das DAAs de 2018 e 2019. Assim, não foi o *de cujus* quem apresentou as DAAs com omissão de rendimentos, mas o inventariante, como bem observado pelo acórdão recorrido.

O § 2º descreve a hipótese de mero inadimplemento do imposto e prescreve, como consequência jurídica, a imputação de responsabilidade do espólio pelo pagamento do tributo, dos juros e da multa moratória prevista no art. 950 do RIR/99. Todavia, no presente caso não se está diante de situação de mero inadimplemento do imposto, mas de omissão de rendimentos, como já esclarecido.

Já o § 3º prevê, no antecedente normativo, a situação de o *de cujus* ter sido notificado pela RFB antes da abertura da sucessão (ou seja, antes do óbito). A consequência jurídica prescrita para essa situação é a responsabilização do espólio pelo tributo, encargos e penalidades. A penalidade em questão, tratando-se de lançamento de ofício, seria a multa de ofício, de 75%. Todavia, a situação descrita no antecedente normativo também não se amolda ao caso concreto, já que o lançamento foi feito diretamente em face do espólio, ou seja, ocorreu após a abertura da sucessão.

Assim, conclui-se que foi correta a aplicação da multa de ofício de 75%.

Diante o exposto, voto por dar negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte/espólio.

2.2. O recurso voluntário do responsável tributário/inventariante

2.2.1. Admissibilidade

O recurso é tempestivo³ e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento. Inexistindo preliminares, passo ao exame do mérito.

2.2.2. Mérito

Sustenta o recorrente que não se fazem presentes as condições para a sua responsabilização, na condição de inventariante, pelos créditos tributários imputados ao espólio. Alega que o CTN teria imputado ao espólio a responsabilidade pelos créditos tributários cujos fatos geradores tenham ocorrido até o falecimento (art. 131, II) e ao inventariante a responsabilidade pelos créditos tributários cujos fatos geradores tenham ocorrido após o falecimento (art. 134, IV). Ou seja, a tese do Recorrente é que o espólio seria responsável pelo *de cujus* e o inventariante seria responsável pelo espólio. Adotando essa tese como premissa, o Recorrente defende que ele, na condição de inventariante, não poderia ser responsabilizado pelos créditos tributários objetos do presente processo, visto que estes tiveram como origem fatos geradores praticados pelo *de cujus* e não pelo espólio.

Sustenta, subsidiariamente, que nem sequer era inventariante no momento da entrega da DAA de 2018, visto que somente foi nomeado como tal em 10/08/2018. Desse modo, só poderia ser responsabilizado pelo IRPF do exercício de 2019.

Além disso, defende que a responsabilidade do art. 134 do CTN é subsidiária, pressupondo prévia demonstração de impossibilidade de cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte e que as multas por infrações do falecido não podem ser atribuídas ao inventariante.

Por fim, sustenta a improcedência do lançamento em razão dos mesmos argumentos apresentados pelo devedor principal, ou seja, o erro na base de cálculo, que não levou em conta as deduções e o equívoco na aplicação da multa de ofício de 75%.

Pois bem.

Em relação as alegações atinentes à base de cálculo e à multa de ofício, remeto-me aos fundamentos apresentados no item 2.1 deste voto para refutá-las.

Em relação à tese principal defendida pelo Recorrente, de que a responsabilidade do inventariante é limitada aos fatos geradores ocorridos entre o óbito e a partilha, entendo serem necessários alguns apontamentos.

Em primeiro lugar, destaca-se que, no entendimento deste relator, a diferença entre a responsabilidade de sucessores, prescrita pelo art. 131, II e III do CTN e responsabilidade de terceiros prescrita pelo art. 134, IV não é cronológica, mas material – isto é, não é o momento da ocorrência dos fatos imponíveis que atrairá a incidência de uma ou de outra, mas a materialidade concretamente verificada.

O art. 131, II e III do CTN prescreve hipótese clássica de responsabilidade por sucessão:

³ Conforme o AR de e-fls. 4.277, os Recorrentes foram intimados do acórdão da DRJ em 22/08/2022, tendo apresentado recursos voluntários em 16/09/2022, conforme Termos de Solicitação de Juntada de e-fls. 4.278 e 4.347.

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

[...]

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão.

A leitura do dispositivo revela que os tributos devidos pelo *de cujus* serão de responsabilidade de espólio. Como este deixa de existir com a partilha, a partir desse momento, se não forem integralmente adimplidos, tais débitos passam a ser de responsabilidade dos herdeiros ou meeiros, nos limites do legado ou da meação.

Já a hipótese normativa descrita pelo art. 134, IV do CTN não é de mera responsabilização por sucessão, mas de sanção pelo mau exercício do encargo de inventariante, somado à impossibilidade econômica de o espólio arcar com o tributo devido pelo *de cujus*. Senão vejamos:

Art. 134. Nos casos *de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte*, respondem solidariamente com este *nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis*:

[...]

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

[...]

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Ou seja, havendo impossibilidade econômica de o espólio arcar com o tributo em decorrência de atos ou omissões do inventariante, este torna-se responsável pelo pagamento do tributo originalmente devido pelo espólio. Vale mencionar, neste sentido, a doutrina de Renato Lopes Becho,⁴ Hugo de Brito Machado,⁵ Luis Eduardo Schoueri,⁶ Aliomar Baleeiro,⁷ e Misabel Derzi,⁸ entre outros.

⁴ Em relação ao art. 134 do CTN, entendemos que existem dois pressupostos para sua aplicação: a impossibilidade econômica de o contribuinte solver o débito e a atuação culposa do responsável para que isso ocorresse. Além disso, após refletir sobre o assunto, parece-nos razoável sustentar o caráter subsidiário da responsabilidade de terceiros. Talvez o legislador, por equívoco, tenha estipulado uma aparente solidariedade apenas no intuito de manter o contribuinte no polo passivo da ação de cobrança do crédito tributário. Mas a subsidiariedade (e não a solidariedade) é identificada racionalmente, pois o primeiro pressuposto para o redirecionamento da cobrança do contribuinte para o responsável é a impossibilidade de a dívida ser cobrada do primeiro (Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014. p.88).

⁵ A responsabilidade de terceiros, prevista no art. 134 do CTN, pressupõe duas condições: a primeira é que o contribuinte não possa cumprir sua obrigação, e a segunda é que o terceiro tenha participado do ato que configure o fato gerador do tributo, ou em relação a este se tenha indevidamente omitido. De modo nenhum se pode concluir que os pais sejam sempre responsáveis pelos tributos devidos por seus filhos menores. Nem que os tutores ou curadores sejam sempre responsáveis pelos tributos devidos pelos seus tutelados ou curatelados etc. É preciso que exista uma relação entre a obrigação tributária e o comportamento daquele a quem a lei atribui a responsabilidade” (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 162--163)

⁶ “... a imputação do dever ao terceiro decorre de ter praticado fato ilícito, sempre. [...] tem caráter de ressarcimento. [...] a responsabilidade não surge em virtude do fato jurídico tributário. Este implica, apenas, a

Diante deste panorama normativo, que exige a constatação da inadimplência do espólio para a responsabilização do inventariante, entendo que a responsabilização do Recorrente na atual fase processual é prematura, já que tal constatação só poderá ser feita em eventual execução fiscal.⁹

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário do responsável/inventariante para excluir a responsabilidade tributária a ele imputada, nos termos do voto.

3. Conclusão

Ante o exposto, voto por NÃO CONHECER o recurso de ofício, CONHECER os recursos voluntários, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário do contribuinte e DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário do responsável, para excluir sua responsabilidade, nos termos do voto.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Paes de Barros Geraldi

Voto Vencedor

Conselheira Ana Carolina da Silva Barbosa – Redatora Designada

obrigação do contribuinte (ou eventualmente de seu substituto); a responsabilidade a que se refere o artigo 134 exige a prática de um ato por parte do responsável, ou uma omissão a este imputada, quando lhe incumbia alguma ação. Por meio de tal ação ou omissão, torna-se responsável quem antes não o era. O seja: não se há de entender o dispositivo acima no sentido de tornar as pessoas arroladas responsáveis por qualquer tributo devido; é necessário que uma ação ou omissão dessas pessoas tenha o efeito de gerar a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo sujeito passivo originário” (SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 518 e 535)

⁷ “... a solidariedade prevista nesse dispositivo pressupõe duas condições: a impossibilidade, naturalmente econômica, de o contribuinte satisfazer seu débito, e a participação do terceiro, pai, tutor etc., nos atos tributados ou nas omissões verificadas. À de existir essa relação de causa e efeito” (BALEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 753).

⁸ “... a responsabilidade dos terceiros, arrolados no art. 134, depende da ocorrência de fato ilícito, posto em norma secundária: ter havido, em ação ou omissão, descumprimento do dever, legalmente previsto ou contratualmente nascido, de providenciar o recolhimento do tributo devido pelo contribuinte ou de fiscalizar o seu pagamento” (DERZI, Misabel. Nota de atualização à obra de Aliomar Balleiro. Direito tributário brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 754)

⁹ A responsabilidade tributária de terceiros, notadamente a do art. 134 do CTN, é um tema que envolverá a execução fiscal e um procedimento cognitivo, administrativo ou judicial. Como o primeiro pressuposto para sua incidência é a impossibilidade econômica de o contribuinte recolher o tributo, ela será verificada justamente no processo executivo. A responsabilidade tributária poderá ser discutida em um procedimento administrativo incidental à execução. Caso contrário, o imputado que não tiver se defendido anteriormente ao redirecionamento da execução poderá se defender, tanto em exceção de pré-executividade quanto em embargos à execução fiscal, dependendo das provas que possua. (BECHO, Renato lopes. Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 88.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente, na hipótese vertente, especificamente no tocante ao recurso voluntário do responsável tributário/inventariante.

Conforme relatado, o inventariante foi considerado responsável solidário pelos débitos, tendo apresentado recurso sustentando, em síntese:

- que não se fazem presentes as condições para a sua responsabilização, na condição de inventariante, pelos créditos tributários imputados ao espólio;
- que, na condição de inventariante, não poderia ser responsabilizado pelos créditos tributários objetos do presente processo, visto que estes tiveram como origem fatos geradores praticados pelo *de cujus* e não pelo espólio;
- subsidiariamente, sequer era inventariante no momento da entrega da DAA de 2018, visto que somente foi nomeado como tal em 10/08/2018, de modo que, só poderia ser responsabilizado pelo IRPF do exercício de 2019.

O ilustre Relator entendeu que deveria ser dado provimento ao recurso voluntário do inventariante, excluindo-o do polo passivo, por que ainda não seria o momento para considerá-lo como responsável, e que o inventariante apenas poderia ser chamado a responder pelos débitos em fase de execução fiscal, subsidiariamente, caso ficasse constatada a inadimplência do espólio.

Entendo, por outro lado, que a autoridade lançadora agiu corretamente ao promover o lançamento identificando os sujeitos que respondem pelo crédito tributário. Considerou-se, conforme disposto no art. 134, inciso IV do CTN, que o inventariante responderia solidariamente pelos débitos nos atos em que intervier ou pelas omissões de que for responsável.

As Declarações do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF's – anos-calandários 2017 e 2018) foram entregues após a abertura da sucessão, e apesar de as DAA's de 2017 e 2018 terem sido entregues antes da sua nomeação como inventariante, nenhuma providência foi tomada para retificá-las com as informações corretas. O inventariante alega que somente foi nomeado como tal em 10/08/2018 e portanto, não poderia ser responsabilizado. Contudo, as providências para a obtenção das informações necessárias para declaração do Imposto de Renda apenas foram tomadas após a abertura do procedimento fiscal, o que evidencia a omissão do inventariante quanto ao devido cumprimento de obrigações acessórias relativas ao Imposto de Renda e justificou a sua inclusão no polo passivo do lançamento.

A inclusão do responsável solidário no polo passivo do lançamento é necessário e legal, como explicita Maria Rita Ferragut¹⁰:

De acordo com o art. 142 do CTN, lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, *vinculado e obrigatório*, e visa a verificar a ocorrência do fato jurídico,

¹⁰ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. 4ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Noeses, 2020. p. 61/63.

determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, quando for o caso, aplicar a penalidade cabível.

(...)

Portanto, a autoridade administrativa, por ocasião da lavratura de auto de infração, está *obrigada* a identificar todos os sujeitos que eventualmente devam responder pelo crédito tributário na condição de contribuintes e responsáveis.

Se a regra-matriz de incidência tributária, combinada com as regras de responsabilidade, indicam pluralidade de devedores unidos pelo laço de solidariedade para o caso concreto, e há um enunciado expresso determinando a correta identificação do sujeito passivo no lançamento, a Autoridade Fiscal deve expedir norma individual e concreta indicando todas essas pessoas, sob pena de restar viciado o ato de positividade. É nesse sentido, inclusive, **a Instrução Normativa RFB 1.862/2018, que dispõe sobre o procedimento de imputação de responsabilidade tributária no âmbito da Receita Federal do Brasil, e determina que quando o Auditor Fiscal identificar hipótese de pluralidade de sujeitos passivos, deverá formalizar a imputação de responsabilidade já no lançamento tributário (art. 2º).**

A não indicação de todos os sujeitos obrigados ao inadimplemento da obrigação é exemplo típico de *vício material*, já que o defeito está relacionado ao conteúdo do ato, não ao procedimento quanto à sua confecção. Nesses casos, é nítido o descompasso entre o critério pessoal da regra-matriz de incidência e os sujeitos passivos definidos na norma que constitui o crédito tributário.

(...)

A indisponibilidade do interesse público impede a aplicação, em matéria tributária, do art. 282 do Código Civil. O campo de discricionariedade da Fazenda Pública, diante de obrigações tributárias solidárias, **se resume à prerrogativa de escolha da ordem de execução dos codevedores, o que não equivale à possibilidade de excluir, do polo passivo das relações tributárias, um ou alguns dos co-obrigados.**

Portanto, se a parte não é intimada de ato relevante praticado pela Administração – provavelmente pelo fato de ainda se entender desnecessária a intimação, **como se o lançamento visasse tão somente a identificar o contribuinte originário e o montante de tributo a pagar, muito embora o art. 142 do CTN exija a identificação do sujeito passivo, conceito que engloba tanto o contribuinte quanto o responsável – não lhe poderão ser opostos os atos subsequentes.** (grifos acrescidos)

Portanto, entendo que agiu corretamente a Autoridade Lançadora, e apesar de a responsabilização do inventariante depender da não satisfação do crédito pelo espólio, entendo que a Autoridade Fiscal não poderia ter deixado de inclui-lo no polo passivo como responsável, uma vez verificada a omissão na correção das DAA's. Ademais, a inclusão do inventariante no polo passivo do processo administrativo ainda tem o condão de garantir o direito à ampla defesa e ao contraditório na esfera administrativa.

É fato que, uma vez finalizado o processo administrativo e confirmado o débito, o espólio será chamado a responder primeiramente, e apenas na falta da quitação pelo espólio, será o inventariante chamado a responder pelo débito.

Diante do exposto, considero correta a inclusão do inventariante como responsável solidário, e portanto, nego provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Ana Carolina da Silva Barbosa