



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

Processo nº 16707.000250/2009-79
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2801-003.201 – 1ª Turma Especial
Sessão de 18 de setembro de 2013
Matéria IRPF
Recorrente RAIMUNDO RODRIGUES DOS REIS - ESPÓLIO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 2007

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Não padece de nulidade a Notificação de Lançamento que seja lavrada por autoridade competente, com observância ao art. 142, do CTN, e arts. 11 e 59, do Decreto nº 70.235/72, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal e exerceu, dentro de uma lógica razoável e nos prazos devidos, o seu direito de defesa.

Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa. As formalidades não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial, verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo.

EQÜIDADE. INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. CTN, Art. 108, IV. MULTA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

A natureza própria da equidade consiste em corrigir a lei, na medida em que ela se mostra insuficiente, em razão de seu caráter geral. As regras da equidade são particulares, atendendo às singulares características de cada caso particular.

No caso, verifica-se que foi aplicada, automaticamente, multa por descumprimento de obrigação acessória por atraso na entrega da DIRPF, tendo o fato decorrido de erro da contribuinte, que não configurou omissão de rendimentos nem falta de pagamento de tributo devido.

Recurso Voluntário Provido.

Crédito Tributário Exonerado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Marcelo Vasconcelos de Almeida, Carlos César Quadros Pierre e Luiz Cláudio Farina Ventrilho, que acolhiam a preliminar de nulidade por erro na identificação do sujeito passivo.

Assinado digitalmente

Tânia Mara Paschoalin – Presidente em exercício.

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Tânia Mara Paschoalin, José Valdemir da Silva, Luiz Cláudio Farina Ventrilho, Carlos César Quadros Pierre, Marcelo Vasconcelos de Almeida e Marcio Henrique Sales Parada.

Relatório

Contra o contribuinte interessado foi lavrada, em 01/12/2008, a Notificação de Lançamento de fls.26, pela qual se exigia o pagamento de **multa por atraso na entrega** da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (DAA-IRPF), do exercício de 2007, ano calendário de 2006, no montante de **R\$ 109.335,69**.

A Notificação contém demonstrativo de apuração, onde se verifica que o valor da exigência foi calculado a partir da aplicação do percentual de 20% sobre o “imposto devido” informado na Declaração, considerando a quantidade de meses/fração de atraso.

O enquadramento legal traz o seguinte: arts. 790 e 964 do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999- Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999 e nos arts. 9º caput, 11 e 23 caput, III e § 2º, III do Decreto nº 70.235/1972, com alterações dadas pelos arts. 1º da lei nº 8.748/1993, art. 67 da lei nº 9.532/1997 e art. 113 da lei nº 11.196/2005.

O contribuinte foi então intimado a recolher a importância consignada, no prazo de 45 dias a contar do recebimento da Notificação, sendo-lhe facultado apresentar impugnação, no mesmo prazo, ao Delegado de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

Inconformado, o contribuinte apresentou impugnação à DRJ, em 1ª instância, conforme fl. 01, em 09/01/2009, através da pessoa da inventariante Maria Adede de Abreu Rodrigues, com as seguintes razões, em resumo e que sublinho, para maior clareza:

- Raimundo Rodrigues dos Reis era já falecido e seu espólio vinha representado por sua Inventariante Maria Adede de Abreu Rodrigues;

- em decorrência de “erro de fato” os rendimentos de royalties pagos pela Petrobrás, no ano de 2006, foram declarados na DIRPF/2007 da Inventariante e não na DIRPF do espólio;

- quando foi intimada em junho de 2008, pela Receita Federal, deu-se conta do erro e então providenciou corrigi-lo com a entrega de nova declaração. Os valores constantes de ambas as DIRPF: espólio e inventariante, são idênticos aos informados pela fonte pagadora, na declaração de rendimentos pagos ou creditados;

-o art. 23 do Decreto 70.235/1972 estabelece uma ordem exaurível para que se faça a intimação dos atos e termos processuais. Tendo o Fisco conhecimento do domicílio da contribuinte/inventariante, não poderia ter feito intimação via eletrônica, sem antes esgotar os outros meios disponíveis. Para a intimação eletrônica é necessária a anuência do contribuinte;

- houve cerceamento de defesa por enquadramento legal insuficiente, na Notificação de Lançamento. Os arts. 790 e 964 estão subdivididos em diversos incisos e parágrafos. Não se sabe se a multa aplicada foi a do art. 964 inciso I ou II e se, no caso do inciso I, aplicou-se o § 1º ou o § 2º;

-não houve intimação para regularização, de que trata o § 3º, II, do art. 964 do RIR/1999;

- a responsabilidade pela penalidade pecuniária, no caso de espólio, deve ser endereçada a esse e não à pessoa física do falecido;

-pede a declaração de nulidade do lançamento fiscal.

Conhecida e tratada a impugnação pela DRJ/RECIFE, em 1ª instância, aquela Turma julgadora assim se manifestou, em suma, resolvendo por “**dar provimento parcial**” à impugnação:

-é devida a multa por atraso na entrega da declaração, quando o contribuinte se enquadrar nas hipóteses legais de obrigatoriedade. Não houve qualquer irregularidade na ciência do lançamento da multa por atraso na entrega da declaração;

- não houve nulidade por cerceamento de defesa. Não houve qualquer irregularidade no lançamento, seja por omissão ou obscuridade, que pudesse cercear a defesa, visto que estão indicados os fatos e o direito aplicável;

- 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. Conclui que a multa aplicada ao espólio deve ser de 10%, enquadrando-a na alínea ‘b’ do inciso II, do art. 964 do RIR/1999, reduzindo-a ao valor de R\$ 54.667,84. (fl. 60)

- a jurisprudência administrativa e judicial citada não possui efeitos normativos e aplica-se só às partes nelas envolvidas.

Cientificado do Acórdão de 1ª instância em 28/03/2001 (fl. 63), apresentou recurso voluntário em 26/04/2011 (fl. 67).

Em sede de recurso, o Recorrente aduz, em síntese, que:

- trata-se do espólio de Raimundo Rodrigues dos Reis, representado por sua inventariante Maria Adede de Abreu Rodrigues;

- foi autuado em decorrência de “erro de fato”, pois declarou os rendimentos de royalties recebidos da Petrobrás, em 2006, na DIRPF da inventariante, ao invés de declará-los na DIRPF do espólio e renova as mesmas considerações materiais expendidas na Impugnação;

-questiona o fato de ter sido intimada por meio eletrônico, sem que tivessem sido exauridas as demais vias previstas no art. 23 do Decreto 70.235/1972. Diz ainda que o método empregado afronta o § 5º do dispositivo legal;

- não deu autorização para que a Receita Federal a cientificasse por meio eletrônico (virtual);

- é nula a “citação administrativa em lide”, uma vez que deveria ter sido intimada em seu domicílio, informado à Administração Tributária, que tinha conhecimento do mesmo;

- ademais, teve seu direito de defesa cerceado, pois no enquadramento legal da infração foram citados os artigos mas omitidos suas subdivisões em incisos e parágrafos, “*o que tornou impossível o pleno contraditório*”.

- aponta erro na identificação do sujeito passivo. Quando da lavratura da Notificação, já havia sido aberta a sucessão e nomeada a Inventariante. Complementa que a RFB entende que as multas de ofício, fixas ou proporcionais, só podem ser lançadas antes da abertura da sucessão;

-entende que a responsabilidade por penalidade pecuniária, no caso de espólio, deve ser endereçada ao espólio, “*antes da abertura da sucessão*” e não à pessoa física do falecido, como fez a Notificação em caso;

-ainda, o ordenamento jurídico veda que a Autoridade Julgadora se invista na condição de Autoridade Lançadora, para fins de retificar, no mérito, notificação de lançamento, à exemplo do caso vertente.

-transcreve diversas decisões administrativas e judiciais para ilustrar suas alegações.

Assim, requer a declaração de nulidade do lançamento fiscal.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, Relator.

Conheço do recurso, já que tempestivo e com condições de admissibilidade.

O contribuinte concentra as razões, e inclusive o pedido, em questões formais. Importante manifestar o entendimento da “instrumentalidade das formas”, pelo que transcrevo o seguinte:

“Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial, verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo.”
(PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário...15. ed. - Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2013, p.1197)

PRELIMINARES

O artigo 23 do Decreto nº 70.235/1972 traz a seguinte redação, com as alterações que lhe foram procedidas pelas Leis nº 9.532/1997, 11.196/2005 e, mais recentemente, nº 12.844/2013:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Quando resultar improficuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - no endereço da administração tributária na internet; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 2º Considera-se feita a intimação:

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

III - se por meio eletrônico: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

a) 15 (quinze) dias contados da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

b) na data em que o sujeito passivo efetuar consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, se ocorrida antes do prazo previsto na alínea a; ou (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

c) na data registrada no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo; (Incluída pela Lei nº 12.844, de 2013)

IV - 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 5º O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresso consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informar-lhe-á as normas e condições de sua utilização e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Observo, primeiramente, que a necessidade de “exaurimento das vias anteriores” refere-se apenas à intimação por Edital. É o que se constata da leitura do § 1º. Assim, pode-se utilizar da intimação pessoal, postal ou por meio eletrônico, inseridas nos incisos I, II e III do *caput*, sem prejuízo de ordem.

No caso da hipótese do inciso III, do *caput*, intimação por meio eletrônico, ela fica condicionada “à prova do recebimento”, nos termos das alíneas a) e b), que novamente destaco abaixo:

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou
(Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo
sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

Vejamos então que a Inventariante conheceu da Notificação de Lançamento por meio eletrônico que lhe foi enviada, uma vez que a impugnou, demonstrando ter perfeito entendimento da mesma, e dentro do prazo estabelecido.

Não bastante, tendo a Recorrente iniciado suas razões, tanto na impugnação quanto no recurso, aduzindo que foi ela quem “retificou” a declaração (DIRPF) do espólio, em 2008, observo que no recibo de tal declaração, que foi transmitida eletronicamente e gerou a multa, consta o “código da notificação de multa por atraso na entrega”, colocado corretamente: nº 582231203866-18.(fl. 13). E, vice-versa, na Notificação consta o número do recibo de entrega da declaração. Ambos possuem a mesma “data/hora”.

É que para se conseguir transmitir a declaração fora do prazo, o sistema eletrônico exige o preenchimento desse “campo”, a fim de que se tenha certeza que o contribuinte que está transmitindo a declaração tenha recebido a Notificação da multa.

Ao transmitir a declaração em atraso e imprimir o recibo, no caso a Inventariante afirma ter sido ela mesma, tomou ciência da Notificação de Lançamento da multa.

Assim, é de se enquadrar a ciência eletrônica na alínea ‘b’ do inciso III, do artigo 23, do Decreto 70.235/1972.

A utilização de vias eletrônicas tem sido amplamente ofertada aos contribuintes para transmissão de declarações, requerimentos, pedidos e obtenção de informações e, sem dúvida, constitui-se em avanço tecnológico de inquestionáveis benefícios sociais, no sentido da praticidade, rapidez, conforto e segurança.

Entretanto, quando a comunicação se dá, pelo mesmo método, simultaneamente, para notificar infração e cominar penalidade, mesmo tendo respaldo legal, como acima demonstrado, invoca-se vetustos formalismos.

Não há que se falar em publicação de Edital em sítio eletrônico ou endereço eletrônico fornecido ou autorizado pelo sujeito passivo. A intimação deu-se “por meio eletrônico conforme registro em meio magnético utilizado pelo sujeito passivo”, no caso, comprovado pelo recibo de transmissão da Declaração (o meio magnético utilizado).

O artigo 964 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, a seu turno traz que:

Art. 964. Serão aplicadas as seguintes penalidades:

I - multa de mora:

a) de um por cento ao mês ou fração sobre o valor do imposto devido, nos casos de falta de apresentação da declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo, ainda que o imposto tenha sido pago integralmente, observado o disposto nos §§ 2º e 5º deste artigo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 88, inciso I, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 27);

b) de dez por cento sobre o imposto apurado pelo espólio, nos casos do § 1º do art. 23 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 49)

II - multa:

*a) de cento e sessenta e cinco reais e setenta e quatro centavos a seis mil, seiscentos e vinte nove reais e sessenta centavos **no caso de declaração de que não resulte imposto devido** (Lei nº 8.981, de 1995, art. 88, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30);*

*b) de cem por cento, sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, **resultante da reunião de duas ou mais declarações**, quando a pessoa física ou a pessoa jurídica não observar o disposto nos arts. 787, § 2º, e 822 (Lei nº 2.354, de 1954, art. 32, alínea "c").*

§ 1º As disposições da alínea "a" do inciso I deste artigo serão aplicadas sem prejuízo do disposto nos arts. 950, 953 a 955 e 957 (Decreto-Lei nº 1.967, de 1982, art. 17, e Decreto-Lei nº 1.968, de 1982, art. 8º).

§ 2º Relativamente à alínea "a" do inciso II, o valor mínimo a ser aplicado será (Lei nº 8.981, de 1995, art. 88, § 1º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30):

I - de cento e sessenta e cinco reais e setenta e quatro centavos, para as pessoas físicas;

II - de quatrocentos e quatorze reais e trinta e cinco centavos, para as pessoas jurídicas.

§ 3º A não regularização no prazo previsto na intimação ou em caso de reincidência, acarretará o agravamento da multa em cem por cento sobre o valor anteriormente aplicado (Lei nº 8.981, de 1995, art. 88, § 2º).

...

§ 5º A multa a que se refere a alínea "a" do inciso I deste artigo, é limitada a vinte por cento do imposto devido, respeitado o valor mínimo do que trata o § 2º (Lei nº 9.532, de 1997, art. 27). (grifei e sublinhei)

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):

I - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelo tributo devido pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado, da herança ou da meação;

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). (grifei e sublinhei)

Da leitura dos dispositivos, combinados com o que contém o artigo 23 do mesmo Regulamento, observa-se que o caso do contribuinte é o enquadrado no inciso I, alínea “a”, do art. 964, não podendo ser outro.

Isso porque o inciso I, ‘b’, que remete ao § 1º do artigo 23, refere-se a situações em que “*o de cujus não apresentou declaração de exercícios anteriores, ou o fez com omissão de rendimentos até a abertura da sucessão*”. Parece-me claro não ser o caso, já que aqui tratamos de um rendimento pago em 2006, que deveria ter sido declarado em 2007, quando o falecimento deu-se em 2004. Assim, não se fala em “declarações de exercícios anteriores” à abertura da sucessão.

Já o inciso II, alínea “a” trata do caso de declaração “*de que não resulte imposto devido*” e o Recorrente sabe que sua declaração resultou em imposto devido, tanto que não lhe foi aplicada a multa mínima, mas aquela resultante da aplicação de 20% “sobre o imposto devido”, apurado conforme Notificação. Por sua vez, a alínea “b” fala da “reunião de duas ou mais declarações” e remete a dispositivos do Regulamento que falam em mais de uma fonte de renda. Também, claramente, não foi o caso, já que apresentou-se uma única declaração com uma única fonte de rendimentos, qual seja a Petrobrás, o que não foi questionado pela Administração Fiscal. Observe-se a cópia da declaração, na fl. 14.

Assim, não vejo que, considerando tudo o que consta da Notificação, que claramente define a infração como “multa por atraso na entrega da declaração”, apresenta a memória do cálculo do montante e indica o dispositivo, ainda que apenas o *caput*, infringido, possa justificar a nulidade por cerceamento do direito de defesa, notadamente pelo conhecimento do direito, dos princípios, das normas, de hermenêutica e da jurisprudência que a Recorrente demonstra ter em suas peças, tanto impugnatória quanto recursal. Entretanto, ao invés de usá-lo para deslindar a questão e frontalmente defender-se, o faz em sentido contrário.

Quanto a citada “obrigatoriedade de intimação para regularização”, prevista no § 3º, entendo que aplica-se ao caso em que o contribuinte, apesar de multado pela falta de apresentação da declaração, não a apresente. Assim, a multa será agravada em 100% **sobre o valor anteriormente aplicado**. Ou seja, prevê-se que houve uma aplicação de penalidade anterior. No caso de apresentação em atraso, aplicar-se-ia pela reincidência.

Não por isso que a multa passou de 10% para 20%, como infere o Recorrente e como discorreremos no mérito, a seguir. A multa deveria mesmo ter sido aplicada em 20%, enquadrada no art. 964, I, “a”, como acima explicamos.

Desta feita, não cabe a argumentação do Recorrente de que não tenha havido uma prévia intimação para regularização, no seu caso.

Quanto a erro na identificação do sujeito passivo, de fato observa-se que na declaração transmitida e sobre a qual já tecemos aqui várias considerações, que enfim gerou a multa, cerne desta controvérsia, consta “campo” com a informação de que a “ocupação principal” do declarante é “espólio” e em outro local, o preenchimento dos “dados da inventariante”. Assim, obviamente que se tratava de uma declaração de espólio, cujas informações estavam sendo transmitidas à RFB. No “campo” ‘nome do declarante’, contudo, não se acresceu o termo “espólio”.

Da mesma forma, na Notificação de Lançamento, no campo “nome do declarante” não aparece acrescido o termo “espólio”.

Entretanto, por todas as razões já aqui discorridas, considerando o que consta dos autos e tendo em vista a instrumentalidade das formas, cabendo citar o art. 154 do CPC, não vejo que a falta do termo “espólio”, não acrescido ao nome do contribuinte na Notificação de Lançamento, tenha causado qualquer prejuízo à real identificação do sujeito passivo, que se faz regularmente representar pela Inventariante que dentro do prazo estabelecido manifestou-se em defesa.

Ou seja, a falta do termo “espólio” não causou, nas circunstâncias, nenhum prejuízo à ciência da intimação, nenhuma dúvida sobre a eventual responsabilidade pela infração ou sobre a representatividade para apresentar a defesa, que se fez regularmente.

Por oportuno, cito a seguinte decisão:

NOTIFICAÇÃO EM NOME DO "DE CUJUS". Não padece de nulidade o auto de infração, lavrado após a abertura da sucessão em nome do de cujus, quando o cônjuge meeiro, em nome do espólio, apresenta impugnação e recurso, alcançando assim a sua finalidade com a garantia da ampla defesa ao acusado. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - 2a. Seção - 1a. Turma Especial / ACÓRDÃO 2801-00.612. em 18.06.2010. Publicado em: 24.03.2011.

MÉRITO.

Aduz ainda o Recorrente que a Autoridade Julgadora de 1ª instância, “investindo-se na condição de Autoridade Lançadora” retificou, no mérito, o lançamento efetuado.

De fato, observa-se, no Acórdão recorrido, que se entendeu pelo enquadramento equivocado da infração, aplicada no percentual de 20% do imposto devido, determinando-se a aplicação da alínea ‘b’, inciso II, do artigo 964 do RIR/1999, que prevê, no caso de espólio, a aplicação do percentual de 10%.

Verificando a impropriedade no Lançamento, a Autoridade julgadora de 1ª instância providenciou corrigi-la, efetuando nova apuração, que inclusive beneficiou em parte o Recorrente, já que a exigência fiscal original foi reduzida à metade. Portanto, constou-se que a aplicação da lei teve reflexo no “cálculo do montante do tributo devido”, de competência privativa da autoridade administrativa que constitui o crédito tributário, pelo lançamento (cf. art. 142, do CTN).

“Mudança de critério jurídico” empregado no lançamento não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja bastante sutil. *“Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja correta”*, é o que leciona HUGO DE BRITO MACHADO (in Curso de Direito Tributário, 33ª ed, Malheiros, 2012, p.180).

Já o erro de direito ocorre quando não seja aplicada a lei ou quando a má aplicação dela seja notória e indiscutível. Creio que seja este o caso.

Assim, verificando-se o erro de direito, ocorrido na aplicação da lei ao caso concreto, é de ser citada a lição de RICARDO LOBO TORRES, referindo-se a artigos do Código Tributário Nacional - CTN:

“A norma do art. 146 ...complementa a irrevisibilidade por erro de direito regulada pelos arts. 145 e 149. Enquanto o art. 149 exclui o erro de direito dentre as causas que permitem a revisão do lançamento anterior feito contra o mesmo contribuinte, o art. 146 proíbe a alteração do critério jurídico geral da Administração aplicável ao mesmo sujeito passivo com eficácia para os fatos pretéritos” (in O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte, RFDT 06/09, dez/03 citado em PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário....15. ed. - Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2013, p.1049)

Entretanto e infelizmente, neste caso, entendo que se equivocou o Julgador *a quo*. Como aqui já citado, a multa de 10% prevista na alínea ‘b’ do inciso II do art. 964 aplica-se aos casos a que remete, previstos no § 1º do art. 23 do RIR:

“§ 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).(grifei e sublinhei)”

Não foi este o caso, repito. Falecida em 2004 a pessoa física, o espólio recebeu, em 2006, rendimentos que deveriam ter sido declarados em 2007. Não há que se falar em “declaração que deveria ter sido apresentada até a abertura da sucessão”.

Não seria admitido, contudo, que se reforme a situação para aumentar a exigência tributária que foi reduzida pelo julgamento anterior.

Mas bem, como veremos a seguir, as irregularidades ou incorreções constatadas serão superadas, podendo-se decidir o mérito a favor do sujeito passivo. (art. 60 do Decreto nº 70.235/1972)

A personalidade que o indivíduo adquire ao nascer com vida, termina com a morte (CC, art. 6º). No instante em que expira, cessa sua aptidão para ser titular de direitos e seus bens se transmitem, incontinenti, a seus herdeiros (CC, art. 1784), como ensina SILVIO RODRIGUES (in *Direito Civil*, parte geral, vol I, Ed. Saraiva: São Paulo, 2003, p. 36).

Embora a Lei Civil disponha que “aberta a sucessão, a herança se transmite, desde logo, aos herdeiros”, é indispensável o processamento do inventário. Para a legislação tributária, a pessoa física do contribuinte não se extingue imediatamente após sua morte, prolongando-se por meio do seu espólio (art. 11 do RIR/1999)

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).

(...)

Art. 12. A declaração de rendimentos, a partir do exercício correspondente ao ano-calendário do falecimento e até a data em que for homologada a partilha ou feita a adjudicação dos bens, será apresentada em nome do espólio (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 45, e Lei nº 154, de 1947, art. 1º).

§ 1º Serão também apresentadas em nome do espólio as declarações não entregues pelo falecido relativas aos anos anteriores ao do falecimento, às quais estivesse obrigado.

O espólio é considerado uma universalidade de bens e direitos, responsável pelas obrigações tributárias da pessoa física falecida, sendo contribuinte distinto do meeiro, herdeiros e legatários. Para efeitos fiscais, somente com a decisão judicial ou por escritura pública de inventário e partilha extingue-se a responsabilidade do espólio, dissolvendo-se então a universalidade de bens e direitos.

Com relação à obrigatoriedade de apresentação de declarações de espólio, aplicam-se as mesmas regras previstas para os contribuintes pessoas físicas. As “declarações intermediárias de espólio” referem-se aos anos calendário seguintes ao falecimento, até o ano calendário anterior ao da decisão judicial da partilha ou adjudicação dos bens.

Na fl. 65, verifica-se, na Certidão de Inventariante, que ao falecer em 13/01/2004, o contribuinte deixou bens a inventariar, sendo nomeada inventariante a Srª Maria Adede Abreu Rodrigues, em 15/12/2004.

Quando a fonte pagadora Petrobrás pagou royalties em 2006, então, a Inventariante deveria ter apresentado declaração em nome do espólio, já que ainda não

encerrada a partilha. Mas declarou os R\$ 2.020.884,24, com retenção de imposto na fonte de R\$ 549.749,45, em seu próprio nome, como se verifica na fl. 20. Essa declaração foi entregue dentro do prazo legal, em 30/04/2007.

A DIRF foi apresentada pela fonte pagadora em nome do *de cujus*, e assim efetuou a retenção do imposto na fonte, no valor de R\$ 549.749,45. (fl. 32/33).

Na declaração transmitida em nome do espólio, em 01/12/2008, conforme fl. 14, informa-se uma única fonte de renda, a Petrobrás, CNPJ 33.000.167/0001-01, com rendimentos no valor de R\$ 2.020.884,24 e retenção de imposto na fonte de R\$ 549.749,45. Como foi utilizado o modelo simplificado, com o desconto padrão, apurou-se um saldo de imposto a restituir de R\$ 3.071,00.

É de se concluir, portanto, que a declaração transmitida após o prazo legal em nome do espólio, que contém ainda a listagem de bens que já havia sido declarada pela Inventariante, objetivava “retificar” a declaração anterior, transmitida em nome da Inventariante.

Não houve intenção de omitir ou retardar o conhecimento do Fisco sobre a existência de bens ou rendas.

A Notificação de Lançamento foi emitida eletronicamente, a partir de sistema informatizado que não previu essa situação. Não verificou os campos preenchidos com os dados da inventariante e a informação da ocupação “espólio”, para lançar a multa por atraso. Não houve um “batimento” para verificar que aqueles mesmos rendimentos, da mesma fonte pagadora, com a mesma informação de imposto retido, já haviam sido declarados na declaração da inventariante que inclusive, repito, traz o mesmo conjunto de bens.

E é mesmo inteligível que não o tenha feito, dada a finalidade geral a que se propõe, ante a particularidade da situação descrita.

Houvesse um procedimento interno de revisão de cadastros nas DIRPF (malha cadastro), chegar-se-ia, provavelmente, à conclusão de que a segunda declaração não apresentava novidades, fora do prazo, mas tentava corrigir a anterior.

Questionemos portanto qual a função da obrigação acessória fiscal, seu papel instrumental e o que se busca com a execução correta daquele procedimento por parte do sujeito passivo, de modo geral e em cada caso específico, se a singularidade da situação exigir.

No caso, houve prejuízo ao Fisco? Há ilícito tributário ou não, no erro procedimental? É possível relevar a penalidade ou, ao contrário, a penalidade nem é cabível?

“A natureza própria da equidade (art. 108, IV, do CTN) consiste em corrigir a lei, na medida em que esta se mostra insuficiente, em razão de seu caráter geral.” (ARISTÓTELES. *Ética a Nicômano*, apud Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª edição, Forense, 1991, p. 439)

“...Pela equidade nos aproximamos do conceito de justiça ideal. Enquanto que os preceitos de justiça são de natureza geral, constituindo commune praeceptum, as regras da equidade são particulares, atendendo às singularidades características de cada caso particular. Diante destas, é que se irá aplicar com

justiça a lei. O fim da equidade, portanto, é impedir qualquer possível dissonância entre a norma jurídica e a sua aplicação ao caso concreto, graças ao poder que se confere ao juiz de ampla e livre apreciação.” (MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 480/481, apud PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário....15. ed. - Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2013, p.902)

Assim, considerando a situação particular, as finalidades da prestação de informações ao Fisco e de que se estabeleçam sanções pelo descumprimento das obrigações acessórias, entendo que, no caso, principalmente observando que não há qualquer dispensa a tributo devido, na medida em que o imposto decorrente dos rendimentos creditados foi retido e declarado pela fonte pagadora, é de se considerar indevida a multa aplicada.

Desta feita, **voto no sentido de dar provimento ao recurso, para cancelar a aplicação da multa.**

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada.