



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosit

Fls. 1

---

## Solução de Consulta Interna nº 7 - Cosit

**Data** 6 de abril de 2017  
**Origem** DRF II RIO DE JANEIRO

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

LANÇAMENTO. VÍCIO FORMAL. IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. FALECIDO. ESPÓLIO. REVISÃO DE OFÍCIO. CONVALIDAÇÃO. NULIDADE. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

Lançamento efetuado em face de pessoa já falecida, em vez do espólio ou herdeiros, não causado por erro de valoração jurídica, caracteriza vício formal, passível de convalidação, ou, na sua impossibilidade, de declaração de nulidade, com novo lançamento para a correção do vício, para o qual se aplica o art. 173, II, do CTN.

Decisão judicial que extingue processo de execução fiscal sem resolução do mérito não se configura como ato decisório de anulação de lançamento fiscal.

Dispositivos Legais: arts. 142, 145, 149, inciso IX, 173 da Lei nº 5.172, de 1966; arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 1972.

*e-dossiê nº 10010.017241/0215-35*

## Relatório

A Delegacia da Receita Federal no Rio de Janeiro II - DRF/RJ2, por intermédio de seu delegado-adjunto, vem consultar acerca da aplicabilidade do art. 173, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), aprovado pela Lei nº 5.172, de 1966, no que toca ao prazo decadencial, para fins de realização da revisão de ofício das notificações de lançamento decorrentes de malha fiscal, as quais foram efetuadas em face de contribuinte falecido, em vez de seu espólio ou sucessores.

2. Relata que a DRF/RJ II tem recebido da Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) diversos processos de inscrição em dívida ativa de débitos de imposto sobre a renda da pessoa física - IRPF, os quais tiveram a inscrição e a execução canceladas, com determinação de retorno ao órgão de origem. Aduz que se trata de processos, cujos débitos são oriundos de lançamentos decorrentes da malha fiscal, efetuados em face de contribuinte falecido, quando devia ter constado como sujeito passivo o respectivo espólio, ou sucessores, estes últimos, se efetuada a partilha. Informa que em todos os processos que retornaram à unidade consulente, as cobranças foram objeto de ação de execução, mas em razão de terem sido ajuizadas em face de

pessoa falecida, o juízo prolatou sentença extinguindo o processo sem resolução de mérito, com fulcro no art. 267, inciso IV do então vigente Código de Processo Civil, aprovado pela Lei nº 5.869, de 1973. A PFN, ao encaminhar os processos à DRF/RJ II, propõe a realização de novo lançamento, se possível, alterando-se o sujeito passivo, segundo relato do consulente.

3. Nesse sentido, traz duas indagações. A primeira é se a regra especial para o prazo decadencial, prevista no inciso II do art. 173 do CTN teria aplicabilidade, para fins de novo lançamento. Em caso afirmativo, a segunda indagação é se a decisão judicial que julgou extinta a ação, sem resolução de mérito, poderia ser considerada como a decisão anulatória a que se refere o art. 173, II, do CTN, ou, alternativamente, deveria se proceder, necessariamente, à revisão de ofício do lançamento anterior pela autoridade administrativa, de modo que, neste caso, o prazo de cinco anos deveria ser contado, a partir da data em que a decisão administrativa anulatória do lançamento anterior se tornar definitiva.

4. A solução proposta pela unidade de origem é no sentido da não aplicabilidade da regra favorável à Fazenda Pública, de contagem do prazo decadencial, prevista no art. 173, inciso II, do CTN, eis que, a seu ver, não seria cabível revisão de ofício, pois o lançamento não teria se aperfeiçoado por falta de intimação do sujeito passivo.

5. No seu entender, o lançamento “não se completou” em razão da falta de intimação do sujeito passivo. Entende que o ato administrativo de lançamento somente se aperfeiçoa depois da regular notificação do sujeito passivo, de modo que a notificação de lançamento seria apenas o instrumento para a formalização da exigência, devendo sua emissão vir acompanhada da devida ciência do sujeito passivo, “sob pena de ter-se um ato jurídico inexistente” e, portanto, incapaz de constituir o crédito tributário. Por fim, traz à colação trecho destacado da ementa do Parecer Normativo Cosit nº 8, de 2014, para indicar que cabe revisão de ofício de lançamento anteriormente notificado, de modo que, no seu sentir, se o lançamento não foi regularmente notificado “não há crédito tributário a ser excluído ou reduzido”.

## Fundamentos

6. Preliminarmente, cabe assinalar que o ato administrativo de lançamento, definido pelo art. 142 do CTN, tem seus requisitos formais fixados nos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (“Lei” do Processo Administrativo Fiscal – PAF). Se o ato de lançamento não atender às formalidades contidas no PAF não terá condições precípua para produção regular de efeitos. No caso em questão, trata-se de lançamento, em que houve indicação inexata do sujeito passivo, atentando contra o disposto no inciso I do art. 11 do Decreto nº 70.235, de 1972, suficiente a afastar a sua produção de efeitos, por ser imprescindível à validade do lançamento a indicação correta do obrigado ao pagamento do crédito tributário.

7. O art. 142 do CTN, ao definir o lançamento tributário, não condiciona a regular notificação ao sujeito passivo como elemento integrante do ato, sem a qual este seria tido por inexistente, tal qual pretende fazer crer o consulente. Os artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 1972, ao enunciarem os elementos integrantes, respectivamente, do auto de infração e da notificação de lançamento, também não condicionam o procedimento da efetiva intimação do sujeito passivo como requisito essencial a tornar profícuo o ato de lançamento. A efetivação da

intimação, apta a caracterizar a ciência do sujeito passivo, embora essencial para aperfeiçoá-lo (tornando o crédito tributário exigível, ao cabo do prazo fixado), é ato extrínseco ao lançamento de ofício.

8. Não pode prosperar a tese do consulente no sentido de que só é cabível revisão de ofício de lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo, sob o argumento de que a intimação para ciência do sujeito passivo integra o próprio ato de lançamento, sem a qual, o ato reputar-se-á como inexistente. O lançamento declara a obrigação tributária (que o precede), e constitui o crédito tributário com a regular notificação do sujeito passivo (ciência ao sujeito passivo da formalização do crédito tributário e dos termos de sua exigibilidade), mas não se confunde com eles, que tampouco o integram.

9. Acerca da natureza jurídica da notificação de lançamento, há duas correntes descritas na obra de Leandro Paulsen (Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência, 13a. edição, Porto Alegre: Livraria do Advogado Editoria, 2013, pág. 1042), em relação ao art. 142 do CTN: a) requisito de eficácia do ato (doutrina espanhola) ou; b) elemento constitutivo do próprio ato (doutrina italiana). Colhe-se, do Superior Tribunal de Justiça – STJ, posicionamentos no sentido de que a notificação é condição de eficácia, e um requisito de exigibilidade do crédito tributário (nesse sentido: REsp 1.073.494 - RJ, DJe: 29/09/2010; AgRg no Ag 922.099/PR, DJ. 19/06/2008; REsp 923.805/PR, DJ. 30/06/2008).

10. Outro aspecto é em relação à perspectiva tridimensional da norma jurídica, em seus planos da existência, da validade e da eficácia, base da teoria da nulidades do ato administrativo. Da conjugação dos fundamentos de julgados do STJ, tem-se o entendimento de que o art. 173 preserva expressamente o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário depois da decisão que anula o lançamento original. Para a Corte, a nulidade do lançamento original diz respeito ao plano da validade, não afetando o plano da sua existência; todo ato existente, seja válido ou não, é apto a produzir efeitos e os conserva desde que a lei assim o determine (nesse sentido: REsp 1.212.658 - RS, DJe: 15/03/2011); e que a ausência de notificação ao sujeito passivo, como a decorrente de envio para endereço errado, é vício formal (vide REsp 1.174.144 - CE, DJe: 13/05/2010). Destaque-se que o STJ, no REsp 690.382 - PE, DJe: 04/11/2009, afirma ser "irrelevante se o ato é anulável, nulo ou inexistente", aspecto citado no item 8 da SCI 8, de 2013.

11. Conforme relatado pelo consulente, uma vez devolvidos pela PFN, os processos que tiveram suas respectivas ações de execução julgadas extintas sem resolução do mérito, pelo idêntico motivo de falta de pressuposto processual válido e regular, no que toca a ausência de parte no polo passivo, eis que o executado já era falecido por ocasião da lavratura do lançamento, há que se perquirir acerca da viabilidade de realizar-se novo lançamento, desta vez, indicando corretamente como sujeito passivo, na condição de responsável, o espólio do devedor, ou alternativamente, os herdeiros respectivos, em caso de já haver formal de partilha. Aliás, não foi por outra razão que a PFN devolveu os processos à DRF/RJ II, que não seja a feitura de novo lançamento, se possível, conforme mencionou o consulente.

12. A inexatidão quanto à qualificação do sujeito passivo, em face de pessoa já falecida – a quem o fato gerador estava originariamente vinculado – à época do lançamento, quando devia ser em face do espólio ou sucessores (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 45, §§ 2º e 3º), atenta contra o art. 11, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, a caracterizar vício de forma no lançamento, quer seja porque a autoridade fiscal desconhecia o óbito do contribuinte, quer seja por equívoco procedimental (não ligado à valoração jurídica dos fatos, que é erro de

direito), conforme item 10 da Solução de Consulta Interna Cosit n.º 8, de 2013) e, conseqüentemente, deve sofrer correção, por meio de novo ato (convalidação). Em que pese, na convalidação, o prazo para a correção ser o mesmo prazo da anulação, que, em tese, seria o do art. 54 da Lei n.º 9.784, de 1999, há que se pontuar que na situação ora tratada isso não se aplica, dada a norma específica de que trata o art. 173, II, do CTN, que elastece o prazo para a declaração de nulidade, conforme o já citado REsp 1.174.144 - CE, DJe: 13/05/2010.

13. Caso o vício tenha sido impugnado anteriormente (administrativa ou judicialmente), incabível a convalidação (princípio da segurança jurídica), de modo que há que se decretar sua nulidade, com fulcro no art. 149, incisos VIII (fato não conhecido ou não provado) e IX (omissão, aqui inexatidão, de formalidade especial), do CTN, e novo lançamento para o fim de correção do vício deve ser efetuado, no prazo do art. 173, II, do CTN. O vício de forma em comento implica a incorreta intimação do sujeito passivo (art. 23 do Decreto n.º 70.235, de 1972), com evidente prejuízo à sua defesa. Em ambos os casos, convalidação ou nulidade, o novo ato (lançamento corretivo) deve oportunizar prazo para impugnação, nos termos do PAF.

14. Contra vozes que entendem que a revisão de ofício (CTN, art. 149, parágrafo único) deve obedecer ao prazo do I do art. 173 do CTN, para só então ser possível a efetivação de novo lançamento com espeque no inciso II do mesmo art. 173, há que se registrar, novamente, o julgamento do REsp 1.174.144 - CE, DJe: 13/05/2010. Neste julgado, foi derrotado o entendimento da corte regional (no caso, o TRF/5ª Região), para o qual "Se ao tempo em que for proferida a decisão já tiver transcorrido o lapso decadencial em sua totalidade, resta impossibilitada a aplicação do mencionado dispositivo legal [no caso, o 173, II]". Prevaleceu a tese de que "o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal, inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória. Não há como interpretá-lo de outra forma."

15. Desse modo, a revisão de que trata o parágrafo único do art. 149 do CTN não está condicionada a uma ordem sequencial em relação aos incisos do art. 173. O inciso II é regra específica de aplicação para a hipótese fática ali descrita (anulação de lançamento por vício formal), o qual inaugura novo prazo decadencial de 5 (cinco) anos para a Fazenda Pública efetivar o novo lançamento para o fim de correção do vício, a contar da data em que se tornar definitiva a decisão "administrativa ou judicial" (REsp 1.174.144 - CE, DJe: 13/05/2010) resultante da revisão de ofício que tiver anulado, por vício formal, lançamento anteriormente efetuado.

16. Quanto ao fato de o consulente ter apresentado trecho destacado da ementa do Parecer Normativo Cosit n.º 8, de 2014, para indicar que cabe revisão de ofício de lançamento anteriormente notificado, de modo que, no seu sentir, se o lançamento não foi regularmente notificado "não há crédito tributário a ser excluído ou reduzido", cabe assinalar que o citado parecer, em momento algum, condicionou a possibilidade de revisão de ofício à efetiva intimação do contribuinte acerca de lançamento anteriormente efetuado. O fato de o crédito tributário constituído pelo lançamento não ser exigível – dado não ter se aperfeiçoado devido à sua notificação ter sido irregular – não obsta a sua revisão com fulcro no art. 149.

17. O art. 145 do CTN assevera que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I – impugnação do sujeito passivo; II – recurso de ofício; III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149. O art. 145 trata do "princípio da imutabilidade do lançamento" que foi regularmente

notificado. É a chamada “dupla proteção”: ao contribuinte, para não ser “perseguido”; e à autoridade fiscal, a fim de que a validade de seu trabalho respeitada. Uma vez regularmente notificado o sujeito passivo, restringem-se as hipóteses de alteração: por meio de impugnação, de recurso de ofício ou de revisão de ofício. Por certo, o lançamento que teve uma irregular notificação não está alcançado pela imutabilidade a que se refere o caput do art. 145 do CTN, até mesmo porque se a revisão de ofício de que trata o caput art. 149 se aplicasse somente aos lançamentos “regularmente notificados”, ter-se-ia uma *contradictio in terminis* (contradição em termos, ou nos termos) com a parte final do inciso IX do art. 149, que trata do erro da autoridade no que toca à formalidade especial, visto que este erro, por si só, pode caracterizar a irregularidade da notificação do lançamento.

18. Quanto à indagação do consultante, se decisão judicial que extingue o processo sem resolução de mérito com fulcro no art. 267, IV, do CPC de 1973 (art. 485, IV, do CPC de 2015) poderia ser considerada como decisão anulatória de que trata o art. 173, II do CTN, há que se observar que decisão sem resolução de mérito não trazem qualquer cunho mandamental, declaratório, constitutivo ou cominatório quanto ao mérito, pois não aprecia o fundo do litígio; é sentença terminativa cuja autoridade é apenas endoprocessual (MARINONI, L. Guilherme; MITIDIERO, Daniel. Código de Processo Civil, 5a. edição, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, pág. 256). Assim, a decisão apontada não anula o lançamento fiscal, mas tão somente extingue a ação judicial por ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo.

## Conclusão

19. Isso posto, conclui-se que:

- a) Lançamento efetuado em face de pessoa já falecida, em vez do espólio ou herdeiros, não causado por erro de valoração jurídica, caracteriza vício formal, passível de convalidação, ou, na sua impossibilidade, de declaração de nulidade, com novo lançamento para a correção do vício, para o qual se aplica o art. 173, II, do CTN;
- b) Decisão judicial que extingue processo de execução fiscal sem resolução do mérito não se configura como ato decisório de anulação de lançamento fiscal.

*Assinatura digital*  
SÉRGIO AUGUSTO TAUFICK  
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. À consideração da Coordenadora da Copen.

*Assinatura digital*  
EDUARDO GABRIEL DE GÓES VIEIRA FERREIRA FOGAÇA  
Auditor-Fiscal da RFB-Chefe da Divisão de Normas Gerais

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

*Assinatura digital*  
MIRZA MENDES REIS  
Auditora-Fiscal da RFB- Coordenadora da Copen

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 7º da Portaria RFB nº 2.217, de 19 de dezembro de 2014, e dos §§ 2º e 5º do art. 8º da Ordem de Serviço Cosit nº 1, de 8 de abril de 2015. Dê-se ciência à consultante.

*Assinatura digital*  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da RFB-Coordenador-Geral de Tributação



**Ministério da Fazenda**

## **PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO**

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

### **Histórico de ações sobre o documento:**

Documento juntado por IRANI PELICIONI ISHIRUJI em 06/04/2017 16:57:00.

Documento autenticado digitalmente por IRANI PELICIONI ISHIRUJI em 06/04/2017.

Documento assinado digitalmente por: FERNANDO MOMBELLI em 07/04/2017, MIRZA MENDES REIS em 07/04/2017, EDUARDO GABRIEL DE GOES VIEIRA FERREIRA FOGACA em 07/04/2017 e SERGIO AUGUSTO TAUFICK em 07/04/2017.

Esta cópia / impressão foi realizada por TATIANA DORNELES DE SOUZA CAMPANHA SANTANA em 10/04/2017.

### **Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:**

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Outros".

3) Selecione a opção "eAssinaRFB - Validação e Assinatura de Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

**EP10.0417.10172.RAR8**

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.