



QUESTÕES CONTROVERTIDAS SOBRE A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO E A PROPOSITURA DA EXECUÇÃO FISCAL EM FACE DO ESPÓLIO

Controversial issue the constitution of the tax credit and the tax enforcement action in the face of the booty

Rita Dias Nolasco

Doutora em Direito pela PUC/SP

Mestre em Direito pela ITE-Bauru/SP

Professora do COGEAE/PUC-SP na Especialização de Direito Processual Civil

*Membro do IBDP - Instituto Brasileiro de Direito Processual
Secretaria-Geral Adjunta do IBDP no Estado de São Paulo*

Membro do CEAPRO - Centro de Estudos Avançados de Processo Civil

Procuradora da Fazenda Nacional - DIGRA - Divisão de Grandes Devedores

*Diretora Substituta Simultânea do Centro de Altos Estudos - CEAE/SP - PRFN da 3ª
Região*

Victor Menezes Garcia

*Especialista em Direito do Estado, pela Fundação Faculdade de
Direito, da Universidade Federal da Bahia - UFBA.*

Procurador da Fazenda Nacional

SUMÁRIO: 1. Espólio – Sujeito passivo e/ou responsável tributário. 2. As formas de constituição do crédito tributário – hipóteses de lançamento. 3. Das obrigações acessórias impostas ao espólio. 4. Da ausência de necessidade de notificação nos casos de lançamento por homologação. 5. Da regularidade das notificações e das lavraturas dos autos de infração. 6. Do *venire contra factum proprium*. 7. Da correta definição do pólo passivo da execução fiscal. 8. Personalidade judiciária do espólio. 9. Da incidência do princípio da *pás de nullite sans grief*. Conclusões. Referências.

RESUMO: Questão bastante controversa, em especial na jurisprudência, diz respeito a constituição do crédito tributário em face do espólio. A correta definição do pólo passivo também tem gerado intensos debates. O presente estudo trata das formas de constituição do crédito tributário em face do espólio, com enfoque nas garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa. Tecemos considerações acerca da correta definição do pólo passivo na execução fiscal a ser ajuizada para cobrança do referido crédito. E, por fim, analisamos a viabilidade do redirecionamento na execução fiscal.

PALAVRAS-CHAVE: Espólio. Constituição crédito tributário. *Venire contra factum proprium*. Pólo passivo execução fiscal. Redirecionamento da execução fiscal.

ABSTRACT: Controversial issue, especially at the jurisprudence, is the constitution of the tax credit, in the face of the booty. The correct definition about the passive polo also has created intensive discussions. This essay addresses the methods of tax credit's constitution, in the face of the booty, focusing on the constitutionals guarantees, mainly the constitutional principles of contradictory respected and full defense. This subject also makes additional considerations about the correct definition of the passive polo at the tax enforcement proceedings, filed for that credit collection. Finally, this academic article analyzes the feasibility of the rerouting at the tax enforcement.

KEYWORDS: Booty. Constitution tax credit. *Venire contra factum proprium*. Passive polo tax enforcement. Redirection of tax enforcement

1 ESPÓLIO – SUJEITO PASSIVO E/OU RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

Ab initio, analisaremos a questão relativa a posição do espólio na relação jurídica tributária, o qual, por vezes, figurará como sujeito passivo e, por vezes, figurará como responsável tributário.

O Código Tributário Nacional apresenta tratamento minucioso acerca da sujeição passiva na relação jurídica tributária, seja no que tange a obrigação principal, seja no que tange a obrigação acessória.

Desse modo, o sujeito passivo na relação jurídica tributária principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, que é denominado de contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com o fato imponible, ou, denominado de responsável, quando não se revista dessa qualidade de contribuinte, mas o Ordenamento Jurídico lhe impõe a referida obrigação (art. 121, I e II).

Por sua vez, o sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto, ou seja, as prestações positivas ou negativas previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (art. 113, § 2º, do CTN).

O Código Tributário Nacional também regula o instituto da responsabilidade jurídica tributária, sendo que em seu art. 131, incisos II e III, prescreve as hipóteses da responsabilidade por sucessão *mortis causa*.

A sucessão *mortis causa* ocorre em virtude de morte do proprietário-contribuinte. Com o falecimento, o espólio se tornará responsável pela dívida tributária do falecido até a abertura da sucessão. Com a sentença de partilha, dissolve-se o espólio e definem-se os sucessores (herdeiros ou legatários) e o cônjuge meeiro, que passam a ser os responsáveis pelas dívidas deixadas pelo *de cuius*.

Havendo o falecimento do contribuinte, serão responsáveis:

- pelos tributos devidos pelo *de cuius* até a data da abertura da sucessão, o espólio (massa de bens, representada pelo inventariante);
- pelos tributos devidos pelo *de cuius* até a data da partilha ou adjudicação, os sucessores (herdeiros ou legatários) e o cônjuge meeiro, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação.

Esta situação remete o aplicador da norma aos institutos e regras de direito de família e das sucessões (Código Civil), e ao processo de inventário (Código de Processo Civil).

Se o contribuinte falece sem pagar tributos gerados durante sua vida, como por exemplo IPTU, ISS, IR, IPVA. Os tributos devidos deverão ser apurados, e constar do processo de inventário dos bens deixados pelo contribuinte falecido.¹

¹ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010. P. 283.

Logo, em relação aos tributos cujo fato gerador se aperfeiçoou antes do falecimento do *de cujus*, o mesmo figurará como contribuinte, sendo o seu espólio o responsável tributário. Por sua vez, em relação aos débitos tributários devidos após a morte do referido contribuinte e antes da partilha, o contribuinte será o próprio espólio.

Entretanto, em muitos casos o falecimento do *de cujus* não é devidamente informado, e, equivocadamente as declarações do imposto de renda continuam sendo realizadas como se o *de cujus* ainda estivesse vivo.

Cumpra registrar que o Fisco pode vir a ser prejudicado pela demora na comunicação do referido óbito.

Feitas essas considerações iniciais, passa-se a analisar como deve se dar a constituição dos créditos nesses casos.

2 AS FORMAS DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – HIPÓTESES DE LANÇAMENTO

De acordo com os arts. 147 a 150 do CTN, subsistem três modalidades de lançamento, quais sejam, o lançamento de ofício (ou direto), lançamento por declaração (ou misto) ou lançamento por homologação (ou autolançamento).

“O lançamento de ofício ou lançamento direto corresponde ao ato formalizador que é realizado por iniciativa da autoridade administrativa, independentemente da colaboração do contribuinte (art. 149 do CTN); o denominado lançamento por declaração (também conhecido por lançamento misto) tem como condição o oferecimento de informações prestadas para fins de formalização tributária pelo sujeito passivo ou por terceiro (art. 147 do CTN); e o lançamento por homologação (denominado pela doutrina de autolançamento) equivale à antecipação de pagamento, isto é, somente se dá o autolançamento quando o contribuinte tem o dever de antecipar o pagamento que estará sujeito à condição resolutória concernente à posterior homologação (art. 150 do CTN).”²

O lançamento surte efeitos após a notificação do devedor, assegu-

² MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro*: (administrativo e judicial). 5. ed. São Paulo: Dialética, 2010. p. 186/187.

rando ao contribuinte a sua ampla defesa, com a possibilidade de impugnação dos termos da pretensão do Fisco.

No caso da tributação em face do espólio, são comumente utilizados o lançamento de ofício ou o lançamento por homologação, sendo que, em ambas as hipóteses deve haver, por parte da Receita Federal, a observância do procedimento prescrito pelo Ordenamento Jurídico pátrio.

Por sua vez, cumpre ao inventariante cumprir as obrigações acessórias que lhe são impostas.

3 DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS IMPOSTAS AO ESPÓLIO

O Código Tributário Nacional traz a definição do que se entende por obrigação acessória no § 2º, do art. 113, sendo as prestações, positivas ou negativas, previstas na legislação tributária, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

A obrigação acessória possui natureza de obrigação de fazer, não fazer, ou mesmo de tolerar, desprovida do timbre da patrimonialidade. “Em termos práticos, consiste em atribuição de deveres aos administrados (contribuintes, responsáveis etc.), relativos à emissão de notas fiscais, escrituração de livros, prestação de informações, e não causar embaraço à fiscalização, com o objetivo fundamental de serem registrados e documentados fatos que tenham, ou possam ter, implicação tributária.”³

No que tange ao espólio, a matéria é regulada pela Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, definindo no art. 3º que, se consideram declarações de espólio aquelas relativas aos anos-calendários a partir do falecimento do contribuinte.

O § 2º, do referido art. 3º traz as classificações das declarações de espólio, o que faz nos seguintes termos:

“Art. 3º - (...).

§ 2º - As declarações de espólio são classificadas como:

I – inicial, a que corresponder ao ano-calendário do falecimento;
II – intermediárias, referentes aos anos-calendário seguintes ao do falecimento e até o anterior ao da decisão judicial transitada em julgado da partilha, sobrepartilha ou adjudicação dos bens;

³ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010. p. 248.

III – final, a que corresponder ao ano-calendário em que for proferida a decisão judicial transitada em julgado da partilha, sobrepartilha ou adjudicação dos bens.

Por sua vez, o § 3º, do art. 3º e o art. 5º, da Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001 prescrevem que em relação as declarações de espólio inicial e intermediárias aplicam-se as mesmas normas previstas para os contribuintes pessoas físicas.

Por fim, o art. 4º, da Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, prescreve os requisitos que devem conter as declarações de espólio:

“Art. 4º - As declarações de espólio devem ser:

- I – apresentadas com o nome do espólio, endereço e número de inscrição no Cadastro das Pessoas Física (CPF) do de cujus;
- II – assinadas pelo inventariante, que indicará seu nome, CPF e endereço;”

De acordo com os referidos dispositivos normativos, o inventariante tem o dever de cumprir as referidas obrigações acessórias, dentre as quais informar o falecimento do contribuinte, com a conseqüente constituição do espólio, bem como de manter atualizado o seu domicílio tributário. Compete, ainda, ao inventariante informar o seu nome, CPF e o seu endereço.

Ocorre que, não muito raro, os inventariantes descumprem essas obrigações acessórias, sendo que, posteriormente, suscitam supostas nulidades no curso do processo administrativo fiscal de constituição do crédito.

4 DA AUSÊNCIA DE NECESSIDADE DE NOTIFICAÇÃO NOS CASOS DE LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Em regra, os débitos tributários que são cobrados do espólio na esfera federal, na condição de responsável, são referentes ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, o qual está sujeito ao lançamento por homologação.

Nesse caso, o contribuinte tem a obrigação de apurar previamente o *quantum debeatur*, declarar ao Fisco e efetuar o recolhimento da referida quantia. Ocorre que, não raro, o inventariante apresenta a Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda, confessando o valor devido e não efe-

tua o referido recolhimento. Ademais, o inventariante sequer declara que se trata de um contribuinte falecido, ou seja, não presta a declaração de espólio.

Nesses casos, como o crédito tributário foi constituído com a apresentação da Declaração de Ajuste Anual do IRPF, pelo próprio responsável pelo espólio, seria necessário efetuar a notificação do referido crédito na pessoa do inventariante? A resposta é não. A jurisprudência pátria pacificou que fica dispensada a notificação prévia do contribuinte quando a sua cobrança se referir a tributo sujeito a lançamento por homologação, ou seja, quando o mesmo foi declarado e não pago pelo próprio contribuinte, ante a sua confissão do débito.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a autoridade administrativa tomando conhecimento da declaração realizada pelo sujeito passivo, expressamente a homologa. Não há que se falar em processo administrativo fiscal, nem em necessidade de prévia notificação do contribuinte, pois o crédito é constituído através da apresentação da declaração e, não pago será imediatamente encaminhado para inscrição em Dívida Ativa, bem como ajuizada a execução fiscal para a sua cobrança, até mesmo porque já estará correndo a prescrição.

Nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. NECESSIDADE DE PROVA PERICIAL E PROCESSO ADMINISTRATIVO. CERCEAMENTO DE DEFESA. AUMENTO DE ALÍQUOTA DE ICMS. INCONSTITUCIONALIDADE. JULGAMENTO DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (REsp 962.379/RS). AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS N.º 282, DO STF. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA. 1. **O ato administrativo do lançamento, efetuado pelo ente tributante, é desnecessário quando o próprio contribuinte, previamente, mediante GIA ou DCTF, procede à declaração do débito tributário a ser recolhido.** 2. In casu, o contribuinte efetuou a declaração do débito inscrito em dívida ativa, por isso que prestando o sujeito passivo informação acerca da efetiva existência da dívida, porém não adimplindo-a, ini-

cia-se para o Fisco Estadual a contagem do prazo prescricional para ajuizar o executivo fiscal, posto constituído o crédito por autolancamento. 3. **A Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA assemelha-se à DCTF, razão pela qual, uma vez preenchida, constitui confissão do próprio contribuinte, tornando prescindível a homologação formal, passando o crédito a ser exigível independentemente de prévia notificação ou da instauração de procedimento administrativo fiscal.** 4. É que a Primeira Seção, quando do julgamento de recurso representativo de controvérsia, consolidou o entendimento de que a entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado. (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008). 5. (...).⁴

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. AJUIZAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL ANTERIOR À LEI COMPLEMENTAR N.º 118/2005. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PARCELAMENTO. INTERRUÇÃO DO LAPSO PRESCRICIONAL. PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA. ART. 174 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. APLICAÇÃO DA SÚMULA N.º 106 DO STJ. ANÁLISE DE FUNDAMENTOS CONTIDOS NA EXORDIAL (ART. 515, § 2º DO CPC). CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA NOS PARÂMETROS LEGAIS. ATIVIDADE ADMINISTRATIVA. DESNECESSIDADE. INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC. POSSIBILIDADE. DESNECESSIDADE DE VEICULAÇÃO POR LEI COMPLEMENTAR. ENCARGO DE 20% (VINTE POR CENTO) DO DECRETO-LEI N.º 1.025/69. LEGALIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS INDEVIDOS. 1. **Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a constituição definitiva**

⁴ STJ - AGA 200900816645 - Rel. Min. LUIZ FUX - DJE DATA:16/04/2010. No mesmo sentido: STJ - AGA 200701823242 - Rel. Min. JOSÉ DELGADO - DJE DATA:05/03/2008; STJ - AgRg no Ag 1337778 / MG - Rel. Min. HERMAN BENJAMIN - DJe 03/02/2011.

do crédito dá-se com a entrega ao fisco da Declaração de Contribuições de Tributos Federais (DCTF), Declaração de Rendimentos, ou outra que a elas se assemelhe. Em tais casos, não há obrigatoriedade de homologação formal, encontrando-se o débito exigível independentemente de qualquer atividade administrativa, sendo desnecessários tanto o procedimento administrativo como o lançamento e a notificação do devedor.
2. (...).⁵

Por fim, registre-se que o Superior Tribunal de Justiça editou nova súmula, consolidando esse entendimento. “Súmula: 436 - A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.”

A jurisprudência chegou a este entendimento, partindo da premissa de que se o crédito foi constituído a partir de informações prestadas pelo próprio contribuinte ou, eventualmente pelo responsável, no caso o espólio, que confessou o débito, mas não pagou, não se afiguraria razoável que fosse instaurado um procedimento administrativo, nem mesmo que fosse indispensável a notificação do contribuinte.

Portanto, não há ofensa a garantia do contraditório, na medida em que foi o próprio contribuinte que apurou o valor devido e confessou perante o Fisco que seria devedor do referido montante, de modo que o mesmo tem pleno conhecimento do valor que será objeto de cobrança.

O entendimento firmado pela jurisprudência em relação ao contribuinte se aplica perfeitamente ao espólio, na medida em que não subsiste nenhum fator legítimo de discrimen que exija tratamento diverso.

Logo, nos casos em que o espólio presta a declaração, confessando o tributo, o qual está sujeito a lançamento por homologação, não há que se falar em necessidade de formalização de processo administrativo, nem em necessidade de notificação prévia, nem em cerceamento de defesa, em relação a este débito.

⁵ TRF da 3ª Região - AC 200403990080988 - Rel. JUIZA CONSUELO YOSHIDA - DJF3 CJ1 DATA:18/10/2010 PÁGINA: 648. No mesmo sentido: TRF da 2ª Região - AC 200250010087593 - Rel. Desembargador Federal PAULO BARATA - DJU - Data::10/09/2008 - Página::234.

5 DA REGULARIDADE DAS NOTIFICAÇÕES E DAS LAVRATURAS DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

Há casos em que o espólio não presta a devida declaração de Imposto de Renda, informando o valor devido, de modo que nesses casos se afigura indispensável a realização do lançamento *ex officio*, por parte do Fisco.

Nesse caso, subsistirão dúvidas acerca da notificação da lavratura do auto de infração, em especial, a qual domicílio fiscal a mesma deverá ser encaminhada.

O Decreto-Lei 70.235/1972 que regula o processo administrativo fiscal prescreve, em seu art. 23, normas relacionadas a intimação, nos seguintes termos:

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;

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.

(...).

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência.

Da leitura atenta dos referidos dispositivos legais, verifica-se que o legislador pátrio regulou a intimação no processo administrativo fiscal, justamente com a finalidade de resguardar a ampla defesa e o contraditório (art. 5º, inciso LV, CF), assegurando ao contribuinte meios de impugnar os termos da pretensão do Fisco.

Acerca do princípio do contraditório, Fredie Didier Jr.⁶ leciona que pode ser decomposto em duas garantias: participação e possibilidade de

⁶ DIDIER JR., Fredie. *Curso de direito processual civil*. V. 1. 14. Ed. Salvador: Edições Jus Podivm, 2012. p. 56/57.

influência na decisão. “A garantia da participação é a dimensão formal do princípio do contraditório. Trata-se da garantia de ser ouvido, de participar do processo, de ser comunicado, poder falar no processo. Esse é o conteúdo mínimo do princípio do contraditório e concretiza a visão tradicional a respeito do tema. De acordo com esse pensamento, o órgão jurisdicional efetiva a garantia do contraditório simplesmente ao dar ensejo à ouvida da parte”.

Acerca do tema, Daniel Amorim Assumpção Neves⁷ bem afirma que: “Nessa perspectiva, as partes devem ser devidamente comunicadas de todos os atos processuais, abrindo-se a elas a oportunidade de reação como forma de garantir a sua participação na defesa de seus interesses em juízo”.

Luiz Guilherme Marinoni⁸ também ensina que o processo é legitimado pela participação, desde que se elimine a coincidência da participação no processo com o contraditório. “Em tal perspectiva é preciso atribuir à participação um raio mais amplo, que englobe a publicidade dos atos jurisdicionais e a sua devida fundamentação. Se o direito de participar é não só o direito de influir sobre o convencimento do juiz, mas também o direito de estar junto a ele ou de estar cuidando para que a atividade jurisdicional não seja arbitrária, é evidente que a participação requer a publicidade e a fundamentação, especialmente a fundamentação das decisões que consideram a lei diante dos direitos fundamentais.

Nesse sentido é possível dizer que o processo requer um procedimento aberto à participação. Ou que o processo é o procedimento em contraditório que não dispensa a publicidade e a argumentação explicitada através da fundamentação. Apenas esta forma de participação é capaz de legitimar o processo.”

Conforme muito bem apregoado por Luiz Guilherme Marinoni, o contraditório se consubstancia na premissa de que o processo requer um procedimento aberto à participação das partes, oportunizando a possibilidade de reação.

Assim, cumpre salientar que, a Fazenda Pública assegura o referido princípio quando possibilita a reação do contribuinte, mesmo que este não venha a exercê-la.

⁷ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de direito processual civil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 64.

⁸ MARINONI, Luiz Guilherme. *Teoria geral do processo*. 3. Ed. ver. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008. P. 408/409.

O Decreto 70.235 regula a intimação, no âmbito do processo administrativo fiscal, determinando que a mesma possa ser realizada pela via postal, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo próprio sujeito passivo.

Por sua vez, o § 4º, inciso I, do art. 23 do Decreto 70.235/1972, prescreve que o domicílio tributário do sujeito passivo será o endereço fornecido pelo mesmo à administração tributária:

“§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo:

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária;”

Acerca do tema, Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka⁹ ensinam que: “**Domicílio fiscal da pessoa física.** O domicílio fiscal da pessoa física é o endereço em que reside, conforme informado na sua declaração anual de ajuste do IR. A atualização de tal endereço ocorre automaticamente com a apresentação das declarações anuais de ajuste quando indicado novo endereço. Também pode ser solicitada a qualquer tempo pelo contribuinte, conforme as normas acerca do CPF”

No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, foi firmado o entendimento de que se afigura legítima a ciência, via notificação fiscal, no domicílio fiscal eleito pelo próprio contribuinte. “Súmula CARF nº 9: É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.”

A jurisprudência pátria também é uníssona no mesmo sentido:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INTIMAÇÃO POSTAL. PESSOA FÍSICA. ART. 23, II, § 2º, E § 4º, DO DECRETO Nº 70.235/72. VALIDADE. MUDANÇA DE ENDEREÇO. ATUALIZAÇÃO JUNTO À SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. REABERTURA DE PRAZO PARA PEDIDO DE PARCELAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. OFENSA AO ART. 535 DO

⁹ PAULSEN, Leandro. ÁVILA, René Bergmann. SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 88.

CPC NÃO CONFIGURADA. 1. O art. 23 do Decreto 70.235/72 assim dispõe, in verbis: “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) 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) (...) § 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) (...) § 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei 11.196, de 2005) I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei 11.196, de 2005)” 2. O Decreto-Lei 5.844/43, em seu art. 195, estabelece que: “Art. 195. Quando o contribuinte transferir de um município para outro, ou de um para outro ponto do mesmo município, a sua residência ou a sede do seu estabelecimento, fica obrigado a comunicar essa mudança às repartições competentes, dentro do praxe de 30 dias.” 3. **A intimação regular do sujeito passivo, consoante a referida legislação, pode se dar tanto pessoalmente quanto pela via postal, sendo que, para os fins de aperfeiçoamento desta última, basta a prova de que a correspondência foi entregue no endereço do domicílio fiscal eleito pelo próprio contribuinte, por isso que, na hipótese de mudança de endereço, cabe a este proceder à devida atualização, junto à autoridade fiscal, dentro do prazo de 30 dias.** 4. Sob esse enfoque, sobreleva notar que, consoante exposto no voto condutor do aresto recorrido, a mudança de endereço, ocorrida no ano de 1999, foi comunicada intempestivamente à Secretaria da Receita Federal no dia 28 de abril de 2000, por ocasião da entrega da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda, sendo que a notificação restou postada em 25 de abril deste ano. 5. **A intimação postal não pode**

ser inquinada de nulidade quando efetuada em estrita observância da legislação de regência, máxime quando descumprido, pelo contribuinte, o dever de manter seus dados cadastrais atualizados. A validade do ato de intimação interdita o direito à reabertura de prazo para pedido de parcelamento na via administrativa. 6. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. 7. Recurso especial provido.”¹⁰

“APELAÇÃO. AÇÃO CAUTELAR DE JUSTIFICAÇÃO. PROVA DE FATO COM FINALIDADE DE REABERTURA DE PRAZO PARA APRESENTAÇÃO DE DEFESA ADMINISTRATIVA EM PROCEDIMENTO FISCAL. CIRCUNSTÂNCIA IRRELEVANTE. INUTILIDADE DA MEDIDA. AUSÊNCIA DE INTERESSE DE AGIR. 1. O que pretende o ora apelante é comprovar que o apartamento de seus pais encontrava-se vazio e fechado quando do recebimento da notificação mencionada, com a finalidade específica de reabertura do prazo para apresentar defesa administrativa em relação ao resultado da fiscalização levada a efeito por meio do processo administrativo nº 19515.001538/2008-82. 2. Forçoso reconhecer que o fato de o apartamento situado no endereço eleito pelo requerente como domicílio tributário estar fechado em nada influenciará na consecução do objetivo por ele almejado, sendo tal circunstância irrelevante de acordo com o entendimento do E. Superior Tribunal de Justiça, que possui jurisprudência uníssona no sentido de que, para o aperfeiçoamento da intimação via postal, basta que a correspondência seja entregue no endereço do domicílio fiscal eleito pelo contribuinte. 3. O fato da presente cautelar, desde o seu nascedouro, não se revelar apta a propiciar ao requerente o resultado pretendido, revela ausência do interesse de agir em seu aspecto interesse-utilidade, tal qual decidido pela d. sentença apelada, a qual merece ser mantida por seus próprios fundamentos. 4. Apelação a que se nega provimento.”¹¹

¹⁰ STJ - RESP 200700255880 – Rel. Min. Luiz Fux - DJE DATA:15/12/2008.

¹¹ TRF da 3ª Região - AC 00215577620084036100 – Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL CECILIA MARCONDES - e-DJF3 Judicial 1 DATA:15/07/2013.

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NOTIFICAÇÃO. DOMÍLIO TRIBUTÁRIO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NATUREZA DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. COBRANÇA DE DÉBITOS DISTINTOS NO MESMO PROCEDIMENTO. AGRAVO DE INSTRUMENTO NÃO PROVIDO. 1. **“A intimação regular do sujeito passivo, consoante a referida legislação, pode se dar tanto pessoalmente quanto pela via postal, sendo que, para os fins de aperfeiçoamento desta última, basta a prova de que a correspondência foi entregue no endereço do domicílio fiscal eleito pelo próprio contribuinte, por isso que, na hipótese de mudança de endereço, cabe a este proceder à devida atualização, junto à autoridade fiscal, dentro do prazo de 30 dias”**: Precedente: RESP 200700255880, LUIZ FUX, STJ - PRIMEIRA TURMA, DJE DATA:15/12/2008. 2. A Fazenda Nacional enviou para o domicílio fiscal do contribuinte as notificações que foram recebidas, em relação ao débito referente ao ano-base 2005 e exercício 2006 (fls. 20 dos autos originais), comprovando-se, através do memorando, que o contribuinte alterou seu domicílio fiscal no curso do processo administrativo respectivo, em face do que se presume ausência de plausibilidade do direito invocado nesta parte. 3. Em relação ao débito, referente ao ano base 2008 e exercício 2009, o que se observa é que a forma de constituição do crédito se deu através da declaração de rendimentos. 4. A tributação dos valores referidos como sendo oriundos do recebimento de bolsa de estudos se deu por omissão de rendimentos, já que as deduções referentes ao valor recebido por sua dependente não foi devidamente comprovada ou justificada, é o que se depreende da leitura dos dispositivos extraídos, arts. 73, 83 e 841, II, do Decreto nº 3.000/99 - RIR/99, utilizados pela autoridade fiscal para amparar o lançamento. 5. Não se pode aventar a nulidade do processo administrativo fiscal por se ter juntado dois débitos indevidamente, tendo o legislador, no art. 9º do Decreto nº 70.235/72, previsto a necessidade de se instruir cada auto fiscal com autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, o que no caso sequer existiu para o segundo débito cobrado, por ter sido cons-

tituído diretamente através da declaração de rendimentos. 6. Não há que se falar em aplicação do referido dispositivo para a ação de execução fiscal, inexistindo qualquer menção no trecho invocado a respeito de ação de cobrança, sendo aplicável apenas aos procedimentos administrativos fiscais. 7. É interessante anotar que tais análises se dão através dos documentos e informações constantes no presente agravo de instrumento, referente a processo original, cuja instrução ainda se encontra em andamento, o que implica na conclusão de que eventuais novos elementos probatórios podem alterar a solução jurídica que se conseguiu extrair nesta fase processual. 8. Agravo de Instrumento conhecido mas não provido.”¹²

“TRIBUTÁRIO. SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES. ATO DE EXCLUSÃO. NOTIFICAÇÃO POSTAL RECEBIDA NO DOMICÍLIO FISCAL DO CONTRIBUINTE. CIÊNCIA INEQUÍVOCA. PRESUNÇÃO RELATIVA NÃO DESCONSTITUÍDA. 1. **Conforme preceituam o inciso II do §2º e o §4º, ambos do art. 23 do Decreto 70.235/72, no processo administrativo fiscal, considera-se efetuada a intimação do sujeito passivo na data do recebimento da notificação no domicílio tributário eleito pelo contribuinte.** Trata-se de presunção relativa, cuja desconstituição depende de produção de prova em sentido contrário pelo contribuinte. Precedente do TRF1: AG 0064299-69.2010.4.01.0000/RO, Rel. Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral, Sétima Turma, e-DJF1 p.361 de 08/04/2011 2. Apelação não provida.”¹³

“APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA - TRIBUTÁRIO - INTIMAÇÃO POSTAL - PESSOA JURÍDICA - ENDEREÇO ELEITO PELO CONTRIBUINTE - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - ART. 23, II, § 2º E § 4º DO DECRETO Nº 70.235/72 - NOTIFICAÇÃO VÁLIDA. 1 - Trata-se de recurso de apelação contra sentença que denegou a segurança, tendo em vista a regular notificação fiscal ao contribuinte, acerca de decisão

¹² TRF da 5ª Região - AG 00136562820124050000 - Rel. Desembargador Federal Francisco Barros Dias - DJE - Data::31/01/2013 - Página::340.

¹³ TRF da 1ª Região - AC 200438000253198 - Rel. JUIZ FEDERAL FAUSTO MENDANHA GONZAGA - e-DJF1 DATA:07/03/2012 PAGINA:427.

prolatada no processo administrativo nº 10768.025660/98-35. 2 - **Consoante reiterada jurisprudência do STJ a notificação encaminhada ao domicílio fiscal eleito pelo contribuinte é válida, ainda que o Aviso de Recebimento tenha sido firmado por terceiro.** 3 - **O art. 23 do Decreto 70.235/72, que trata do Processo Administrativo Fiscal dispõe que a intimação regular do sujeito passivo, pode ser tanto pessoalmente quanto pela via postal, sendo que, para os fins de aperfeiçoamento desta última, basta a prova de que a correspondência foi entregue no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, como é o caso dos autos.** 4 - Recurso improvido.”¹⁴

Logo, restará devidamente observadas as garantias do contraditório e da ampla defesa, no caso dos créditos tributários constituídos através do lançamento *ex officio*, cujas intimações tenham sido devidamente expedidas, pela via postal, para o domicílio tributário eleito próprio contribuinte.

Ressalte-se, mais uma vez, que o art. 4º, da Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, prescreve que o inventariante tem o dever de informar o falecimento do contribuinte, com a conseqüente constituição do espólio, bem como de manter atualizado o seu domicílio tributário.

Desse modo, as referidas notificações devidamente encaminhadas para o domicílio tributário eleito pelo representante do espólio serão plenamente válidas, não podendo ser aceita qualquer alegação de cerceamento de defesa, por suposto vício na referida notificação.

6 DO VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM

Cumpre registrar, ainda que é comum a comunicação tardia do óbito do contribuinte pelos representantes legais do espólio.

Conforme já mencionado, de acordo com o art. 5º, da Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, as declarações de espólio devem obedecer o mesmo tratamento previsto para a Declaração de Ajuste Anual do IRPF, dentre as quais de manter o endereço atualizado.

¹⁴ TRF da 2ª Região - AMS 200651010033312 - Rel. Desembargador Federal RICARLOS ALMAGRO VITORIANO CUNHA - E-DJF2R - Data::18/07/2011 - Página::116.

Ademais, o art. 4º, da Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, prescreve os requisitos que devem conter as declarações de espólio, dentre os quais o de informar o endereço.

Já o Decreto 70.235/1972, prescreve em seu art 60, que não poderá ser reconhecida nenhuma espécie de nulidade acaso o próprio sujeito passivo lhe tenha dado causa, *in verbis*:

“Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, **salvo se este lhes houver dado causa**, ou quando não influírem na solução do litígio.”

Acerca do tema Cleucio Santos Nunes¹⁵ comenta que “as nulidades do processo, em perspectiva teórica, seguem a lógica da utilidade e do prejuízo sofrido por alguma das partes. Isso porque, embora o processo sirva ontologicamente como instrumento que confere igualdade para as partes e isenção do julgador para composição de litígios, sobreleva entender que não é o processo um fim em si mesmo. Sua função é atingir finalidades que dizem respeito aos litigantes e ao interesse público. (...) caso as incorreções ou omissões resultem em prejuízo do sujeito passivo, este suportará as consequências de seu ato, se tiver dado causa as irregularidades. A mesma ressalva cabe quanto as irregularidades ou omissões não influírem na solução do litígio. Nestes casos, é óbvio não cabe declaração de nulidade nem há o que ser sanado. A primeira ressalva escora-se na máxima de que a ninguém é lícito valer-se da própria torpeza ou da proibição comum nos negócios jurídicos de direito privado conhecida por *venire contra factum proprium*. O particular que provocar a nulidade não poderá alegá-la em sua defesa.”

Desse modo, caso o responsável pelo espólio não mantenha atualizado o seu domicílio tributário, o que pode vir a ocasionar o envio da notificação para endereço diverso, não pode ser acolhida eventual alegação de nulidade do processo administrativo fiscal, na medida em que terá sido o próprio inventariante quem deu causa a referida nulidade.

¹⁵ NUNES, Cleucio Santos. *Curso de direito processual tributário*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 338/339.

7 DA CORRETA DEFINIÇÃO DO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL

A Lei de Execução Fiscal, Lei n. 6.830/1980, em seu art. 4º, instituiu os legitimados a comporem o pólo passivo da execução fiscal. A ação executiva pode se ajuizada em face do contribuinte, do espólio ou dos sucessores.

Será ajuizada em face do contribuinte enquanto o mesmo permanecer vivo. Por sua vez, deverá ser ajuizada em face do espólio, após a morte do referido contribuinte. Por fim, deverá ser ajuizada em face dos herdeiros após a partilha dos bens, com o encerramento do espólio.

Nesse sentido, caso a execução fiscal tenha sido devidamente ajuizada em face do espólio, na medida em que à época ainda não tenha se aperfeiçoado a partilha, se esta ocorrer no curso da referida execução, faz-se indispensável o redirecionamento em face dos herdeiros, os quais passarão a deter a responsabilidade tributária pelo crédito em cobrança.

Nesse sentido, se posiciona a jurisprudência pátria:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA PESSOA JURÍDICA. PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO FORMULADO CONTRA OS HERDEIROS DO SÓCIO-GERENTE. 1. Conforme orientação desta Corte, é viável o redirecionamento da execução fiscal na hipótese de dissolução irregular da sociedade, pois tal circunstância acarreta, em tese, a responsabilidade subsidiária dos sócios, que poderá eventualmente ser afastada em sede de embargos à execução. 2. Contudo, no caso dos autos, a Fazenda Nacional requer o redirecionamento do processo executivo fiscal para os herdeiros do representante legal da empresa executada. 3. Nos termos do art. 4º, III, da Lei 6.830/80, “a execução fiscal poderá ser promovida contra o espólio”. “O termo espólio pode ser usado como sinônimo de herança. Na prática, porém, utiliza-se no sentido de herança inventariada, ou seja, herança em processo de inventário” (FIUZA, Cesar. “Direito civil: curso completo”, 10ª ed., Belo Horizonte: Del Rey, 2007, pág. 1.003). Na hipótese, a própria recorrente admite que inexistente inventário. Ressalte-se que, nos termos do art. 985 do CPC, “até que o

inventariante preste o compromisso (art. 990, parágrafo único), continuará o espólio na posse do administrador provisório”, de modo que este “representa ativa e passivamente o **espólio**” (art. 986). 4. **Por tais razões, é imperioso concluir que: 1) antes de se efetuar a partilha, é viável o pedido de redirecionamento do processo executivo fiscal para o espólio, que será representado pelo administrador provisório, caso não iniciado o inventário, ou pelo inventariante, caso contrário; 2) efetuada a partilha, por força do disposto no art. 4º, VI, da Lei 6.830/80 (“a execução fiscal poderá ser promovida contra sucessores a qualquer título”), é possível redirecionar a execução para o herdeiro, que responde nos limites da herança (art. 1.792 do CC/2002), “cada qual em proporção da parte que na herança lhe coube” (art. 1.997 do CC/2002).** 5. Assim, como bem ressaltou o Tribunal a quo, inexistindo inventário, mostra-se inviável, desde logo, incluir os herdeiros no pólo passivo do processo executivo fiscal. Ressalva-se, entretanto, a possibilidade de novo pedido de redirecionamento, dentro das circunstâncias supramencionadas. 6. Recurso especial desprovido.¹⁶

Cumpra registrar que, se a execução fiscal for proposta em face de mais de um devedor, a morte de um deles e a indefinição em relação a sujeição passiva do mesmo (espólio ou herdeiros) não obsta o regular prosseguimento em face do outro co-executado, como bem definido pelo Superior Tribunal de Justiça na ementa do julgado abaixo:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DECORRENTE DO FATO DE NÃO TER SIDO SUSPensa A EXECUÇÃO FISCAL APÓS A MORTE DE UM DOS DEVEDORES COOBRIGADOS.

Não deve ser declarada a nulidade de execução fiscal promovida em face de mais de um devedor, todos coobrigados, se, apesar de não ter sido determinada a suspensão do processo a partir da morte de um deles, até que se realizasse a adequada regularização do polo passivo, não foi demonstrada a ocorrência de qualquer prejuízo em razão de seu prosseguimento.

¹⁶ STJ - RESP 200601840124 - Rel. DENISE ARRUDA - DJE DATA:12/05/2008.

Com a morte do devedor, cabe ao exequente realizar diligências para a correção do polo passivo, verificando a existência de inventário, partilha ou bens sobre os quais possa recair a execução. Nesses casos, o maior interessado é o ente público em razão do crédito que tem a receber. Todavia, existindo mais de um devedor, todos coobrigados, o falecimento de um deles no curso da demanda não impede o prosseguimento da execução contra os demais, podendo, assim, o exequente arcar com o ônus de não ter providenciado, a tempo e modo, a substituição processual do falecido pelo seu espólio ou pelos seus herdeiros. Dessa forma, verificado o litisconsórcio passivo, deve-se mitigar a necessidade de suspensão automática do processo por falecimento de uma das partes, em face dos princípios da segurança jurídica e da celeridade processual, sobretudo diante da ausência de comprovado prejuízo. Precedentes citados: REsp 616.145-PR, Terceira Turma, DJ 10/10/2005; REsp 767.186-RJ, Segunda Turma, DJ 19/9/2005; AgRg no Ag 1.342.853-MG, Terceira Turma, DJe 7/8/2012. **(REsp 1.328.760-MG, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 26/2/2013).**¹⁷

Há controvérsia sobre a possibilidade do redirecionamento em face do espólio quando a execução fiscal é ajuizada em face de contribuinte já falecido. É o que se passa a analisar no próximo tópico.

8 PERSONALIDADE JUDICIÁRIA DO ESPÓLIO

Dentre os pressupostos processuais subjetivos, destaca-se a capacidade de ser parte.

A lei não confere personalidade jurídica à massa falida, ao espólio, à herança jacente ou vacante e ao condomínio. Mas, a doutrina e a jurisprudência têm admitido a legitimidade de tais “patrimônios” para atuar em juízo. Assim, embora desprovidos de personalidade jurídica possuem a denominada personalidade formal judiciária.

O próprio art. 4º, inciso III, da LEF prevê a possibilidade de ajuizamento da execução fiscal em face do espólio. Assim, o espólio tem legitimidade para compor um dos pólos do processo, sendo representado em juízo pelo inventariante (art. 12, V, do CPC).

¹⁷ Informativo n. 0516 - Período: 17 de abril de 2013.

A questão controvertida que se coloca é sobre a possibilidade de re-direcionamento da execução fiscal em face do espólio, nos casos em que o óbito do contribuinte tenha ocorrido antes do ajuizamento da execução fiscal.

A Lei Execução Fiscal no § 8º do art. 2º possui previsão expressa admitindo a substituição da Certidão de Dívida Ativa, até a decisão de primeira instância, sem nenhuma espécie de restrição.

Logo, o art. 2º, § 8º não veda a substituição da CDA nos casos em que a mesma é feita para alterar o sujeito passivo.

Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 392, segundo a qual “A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.”

Referido entendimento, também, foi firmado em sede de recurso repetitivo (art. 543-C, CPC), no REsp 1.045.472/BA, da Relatoria do Ministro Luiz Fux, cuja ementa ficou assim definida:

“PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA (CDA). SUBSTITUIÇÃO, ANTES DA PROLAÇÃO DA SENTENÇA, PARA INCLUSÃO DO NOVEL PROPRIETÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO ERRO FORMAL OU MATERIAL. SÚMULA 392/STJ.

1. A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução (Súmula 392/STJ).

2. É que: “Quando haja equívocos no próprio lançamento ou na inscrição em dívida, fazendo-se necessária alteração de fundamento legal ou do sujeito passivo, nova apuração do tributo com aferição de base de cálculo por outros critérios, imputação de pagamento anterior à inscrição etc., será indispensável que o próprio lançamento seja revisado, se ainda viável em face do prazo decadencial, oportunizando-se ao contribuinte o direito à

impugnação, e que seja revisada a inscrição, de modo que não se viabilizará a correção do vício apenas na certidão de dívida. A certidão é um espelho da inscrição que, por sua vez, reproduz os termos do lançamento. Não é possível corrigir, na certidão, vícios do lançamento e/ou da inscrição. Nestes casos, será inviável simplesmente substituir-se a CDA.” (Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka, in “Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência”, Livraria do Advogado, 5ª ed., Porto Alegre, 2009, pág. 205).

3. Outrossim, a apontada ofensa aos artigos 165, 458 e 535, do CPC, não restou configurada, uma vez que o acórdão recorrido pronunciou-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Saliente-se, ademais, que o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, como de fato ocorreu na hipótese dos autos.

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Logo, o Superior Tribunal de Justiça firmou interpretação restritiva do § 8º, do art. 2º, da LEF, no sentido de que a substituição da certidão de dívida ativa (CDA) só é admitida quando se tratar de correção de erro material ou formal, não se admitindo a referida substituição com o fito de efetuar a modificação do sujeito passivo da execução.

Entretanto, o entendimento contido na Súmula 392, não se aplica aos casos de **retificação** do pólo passivo da execução fiscal, para fazer constar o espólio, mesmo que o óbito do contribuinte tenha ocorrido antes do ajuizamento da execução.

A tal conclusão se chega, na medida em que será realizado não é nem propriamente um redirecionamento, mas tão somente uma retificação da denominação do executado. Essa retificação deverá ser feita através de emenda a petição inicial, com fulcro na sistemática do art. 284 do CPC.

Esse entendimento não afronta a Súmula 392 do Superior Tribunal de Justiça, uma vez que estar-se-á diante de um caso de correção de erro material ou formal, não havendo que se falar em modificação do sujeito passivo.

Luiz Guilherme Marinoni¹⁸ esclarece que o juiz deve determinar a emenda da petição inicial quando verificar alguma pendência, sendo que apenas deve determinar a extinção do feito, quando não for possível constatar a existência ou a inexistência do direito material. A prioridade da apreciação dos pressupostos processuais em relação ao julgamento do mérito só se transforma em algo irracional, e nesse sentido sua afirmação só pode ser vista como dogma, quando o processo se encontra em estado que dá plenas condições ao juiz de constatar a existência ou a inexistência do direito material. “É nessa situação, quando o juiz está em condições de julgar o mérito, que não há lógica em admitir que o juiz possa deixar de dar razão à parte (proferindo sentença de procedência ou improcedência) apenas porque um pressuposto processual voltado à sua proteção não está presente. Frise-se, porém, que em tal situação o juiz tem dever de julgar o mérito, estando proibido de extinguir o processo. A extinção do processo, nesse caso, viola os direitos fundamentais à tutela jurisdicional efetiva e à duração razoável do processo.”

Desse modo, ao constatar óbice do executado, no curso da execução fiscal, deve o juiz determinar a intimação da Fazenda Pública exequente, para emendar a petição inicial, requerendo a retificação do pólo passivo, para que passe a constar o espólio no referido pólo, bem como para que proceda a substituição da Certidão de Dívida Ativa, para que também passe a constar o referido espólio no título executivo, isso tudo com base no art. 284 do CPC c/c art. 2º, § 8º, da LEF.

Ressalta-se que, recentemente o Superior Tribunal de Justiça, através da sua Primeira Seção, firmou corretamente o entendimento em relação a possibilidade de retificação do pólo passivo da execução fiscal, para fazer constar a massa falida, mesmo que a quebra tenha se verificado antes do ajuizamento, conforme noticiado no Informativo de Jurisprudência nº 538 – Período de 30 de abril de 2014:

“DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL AJUIZADA CONTRA PESSOA JURÍDICA FALIDA. RECURSO REPETITIVO (ART. 543-C DO CPC E RES. 8/2008-STJ).

A constatação posterior ao ajuizamento da execução fiscal de que a pessoa jurídica executada tivera sua falência decretada

¹⁸ MARINONI, Luiz Guilherme. *Teoria geral do processo*. 6. Ed. ver. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. p. 487/488.

antes da propositura da ação executiva não implica a extinção do processo sem resolução de mérito. Por um lado, a sentença que decreta a falência apenas estabelece o início da fase do juízo concursal, ao fim do qual, então, ocorrerá a extinção da personalidade jurídica. Não há, portanto, dois ou mais entes com personalidade jurídica a concorrerem à legitimidade passiva da execução, mas uma pessoa jurídica em estado falimentar. A massa falida, como se sabe, não detém personalidade jurídica, mas apenas personalidade judiciária, isto é, atributo que permite a participação nos processos instaurados pela pessoa jurídica ou contra ela no Poder Judiciário. Trata-se de universalidade que sucede, em todos os direitos e obrigações, a pessoa jurídica. Assim, deve-se dar oportunidade de retificação da denominação do executado – o que não implica alteração do sujeito passivo da relação processual –, sendo plenamente aplicável a regra do art. 284 do CPC: “Verificando o juiz que a petição inicial não preenche os requisitos exigidos nos arts. 282 e 283, ou que apresenta defeitos e irregularidades capazes de dificultar o julgamento de mérito, determinará que o autor a emende, ou a complete, no prazo de 10 (dez) dias”. Esse entendimento também se extrai do disposto no art. 51 do CC: “nos casos de dissolução da pessoa jurídica ou cassada a autorização para seu funcionamento, ela subsistirá para os fins de liquidação, até que esta se conclua”. Por outro lado, à luz do disposto no art. 2º, § 8º, da Lei 6.830/1980 (“Até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos”), além da correção da petição inicial, é igualmente necessária a retificação da CDA. Outrossim, a extinção do processo sem resolução de mérito violaria os princípios da celeridade e da economia processual. Por fim, trata-se de correção de “erro material ou formal”, e não de “modificação do sujeito passivo da execução”, não se caracterizando afronta à Súmula 392 do STJ: “A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução”. Precedentes citados: REsp 1.192.210-RJ, Segunda Turma, DJe 4/2/2011; REsp

1.359.041-SE, Segunda Turma, DJe 28/6/2013; e EDcl no REsp 1.359.259-SE, Segunda Turma, DJe 7/5/2013. (**REsp 1.372.243-SE, Rel. originário Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. para acórdão Min. Og Fernandes, julgado em 11/12/2013**).”

Desse modo, utilizando-se da interpretação analógica, esse entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça se aplica perfeitamente ao caso de retificação do pólo passivo para fazer constar o espólio, sendo que essa interpretação se subsume aos axiomas que orientam a relação jurídica processual, em especial o princípio da razoável duração do processo, bem como os princípios da economia e instrumentalidade das formas.

Os pressupostos processuais não podem mais ser interpretados sob um ponto de vista estanque, através de um formalismo exacerbado. Ao contrário, os pressupostos processuais devem ser interpretados de acordo com os axiomas constantes da Carta Magna de 1988, dentre os quais a razoável duração do processo. Se o direito material pertence à parte protegida pelo pressuposto omitido, o juiz tem o dever de proferir sentença de mérito, caso contrário, a jurisdição estará indisfarçavelmente negando os direitos fundamentais à tutela jurisdicional efetiva (art. 5º, XXXV, CF) e à duração razoável do processo (art. 5º, LXXVIII, CF).”

Desse modo, uma sentença que determina a extinção do processo, sem resolução de mérito, tão somente pelo fato da execução fiscal não ter sido proposta em face do espólio, forçando um novo ajuizamento, apenas para corrigir esse erro material ou formal, não se coaduna com o direito fundamental à tutela jurisdicional efetiva, pois nega a Fazenda Pública o seu direito a tutela jurisdicional executiva, único meio de recuperar seu crédito, o qual é indispensável para o implemento das prestações materiais, impostas pelo Estado Social adotado pelo constituinte pátrio. Por sua vez, essa decisão afrontará também o princípio da duração razoável do processo, pois impedirá que a referida tutela executiva seja prestada tempestivamente à Fazenda Pública.

Segundo bem afirma Humberto Theodoro Júnior¹⁹: “O princípio da economia processual vincula-se diretamente com a garantia do devido processo legal, porquanto o desvio da atividade processual para os atos onerosos, inúteis e desnecessários gera embaraço à rápida solução do litígio, tornando demorada a prestação jurisdicional. Justiça tardia é, segundo a consciência geral, justiça denegada. Não é justo, portanto, uma causa que

¹⁹ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil – Teoria geral do direito processual civil e processo de conhecimento*. 52. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 42/43.

se arrasta penosamente pelo foro, desanimando a parte e descredenciando o aparelho judiciário perante a sociedade. Diante da evidência do mal causado pela morosidade dos processos, a Emenda Constitucional nº 45, de 08.12.2004, incluiu mais um inciso no elenco dos direitos fundamentais (CF, art. 5º): o de nº LXXVIII, segundo o qual ‘a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo, e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.’(...). A fiel aplicação da garantia constitucional em apreço exige das partes um comportamento leal e correto, e do juiz uma diligência atenta aos desígnios da ordem institucional, para não se perder em questões formais secundárias e, sobretudo, para impedir e reprimir, prontamente, toda tentativa de conduta temerária dos litigantes.”

Indubitavelmente se afigura muito mais consentânea com os axiomas que orientam o Ordenamento Jurídico pátrio a possibilidade de ser viabilizada a emenda da petição inicial, com a retificação do pólo passivo, para fazer constar o espólio, do que se admitir a extinção do processo, sem resolução de mérito.

9 DA INCIDÊNCIA DO PRINCÍPIO DA *PAS DE NULLITE SANS GRIEF*

A doutrina contemporânea não mais aceita a divisão do Direito em ramos, exceto para fins didáticos, posto que o Direito é uno, indivisível e indecomponível. Nessa esteira, surge a Teoria do Diálogo das Fontes, a qual apregoa que as normas jurídicas não se excluem, ao contrário, se complementam.

Desse modo, mesmo que a previsão do princípio do princípio da *pas de nullite sans grief* tenha previsão no Código de Processo Civil e no Código de Processo Penal, e não seja previsto expressamente na Lei de Execução Fiscal, nada impede a sua aplicação no âmbito da execução fiscal, tendo em vista o diálogo de influências recíprocas sistemáticas.

O princípio da *pas de nullite sans grief* encontra previsão no art. 249, § 1º, do Código de Processo Civil:

“Art. 249. O juiz, ao pronunciar a nulidade, declarará que atos são atingidos, ordenando as providências necessárias, a fim de que sejam repetidos, ou retificados.

§ 1º O ato não se repetirá nem se lhe suprirá a falta quando não prejudicar a parte.”

O referido princípio também encontra previsão no art. 563, do Código de Processo Penal:

“Art. 563. Nenhum ato será declarado nulo, se da nulidade não resultar prejuízo para a acusação ou para a defesa.”

De acordo com o princípio da *pas da nullite sans grief* não há nulidade sem prejuízo.

Imperioso ressaltar que se o referido princípio é admitido no âmbito do processo penal, no qual pode se chegar ao cerceamento da liberdade do indivíduo, com muito mais razão deve o referido princípio ser admitido no âmbito da execução fiscal.

Assim, caso o inventariante se insurja no âmbito da execução fiscal, com a alegação de que a mesma deveria ter sido ajuizada em face do espólio, aduzindo suposta nulidade, resta assente que não estará se insurgindo contra o mérito propriamente dito do crédito em cobrança.

Logo, a mera retificação do pólo passivo, para fazer constar o espólio, não há como importar no reconhecimento de nenhuma espécie de nulidade, na medida em que não restará evidenciado nenhum prejuízo sofrido pelo espólio, o que ensejará a aplicação do princípio da *pas da nullite sans grief* e consequentemente impedirá a prolação de sentença de extinção, sem resolução de mérito.

10 CONCLUSÕES

Diante de todo o exposto, conclui-se que é plenamente legítima a constituição do crédito efetivada pelo próprio espólio, quando apresenta a sua declaração, confessando o tributo, o qual está sujeito a lançamento por homologação, não havendo que se falar em necessidade de formalização de processo administrativo, nem em necessidade de notificação prévia, nem em cerceamento de defesa.

Por sua vez, também será plenamente legítimo o crédito constituído através do lançamento *ex officio*, cujas intimações tenham sido devidamente expedidas, pela via postal, com encaminhamento para o domicílio tributário eleito pelo próprio inventariante, quando do cumprimento da obrigação acessória contida no art. 4º, da Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, que lhe impõe o dever de manter atualizado o seu

domicílio tributário, vez que terá sido plenamente asseguradas as garantias do contraditório e da ampla defesa.

Por fim, nas hipóteses em que se constatar óbito do executado, no curso da execução fiscal, deve o juiz processante do feito determinar a intimação da Fazenda Pública exequente, para emendar a petição inicial, requerendo a retificação do pólo passivo, passando a constar o espólio no referido pólo, bem como para que proceda a substituição da Certidão de Dívida Ativa, passando a constar o referido espólio no título executivo, isso tudo com base no art. 284 do CPC c/c art. 2º, § 8º, da LEF, não sendo admitida a extinção da execução, sem resolução do mérito. Nesses casos, é inaplicável a Súmula 392 do STJ, consoante recente precedente da mesma Corte.

Por fim, constatou-se que esse entendimento se afigura consentâneo a uma interpretação sistemática, pautada pelos princípios da economia processual, instrumentalidade das formas e razoável duração do processo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- DIDIER JR., Fredie. *Curso de direito processual civil*. V. 1. 14. Ed. Salvador: Edições Jus Podivm, 2012.
- MARINONI, Luiz Guilherme. *Teoria geral do processo*. 3. Ed. ver. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.
- _____. *Teoria geral do processo*. 6. Ed. ver. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.
- MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial)*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2010.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010.
- NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de direito processual civil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.
- NUNES, Cleucio Santos. *Curso de direito processual tributário*. São Paulo: Dialética, 2010.
- PAULSEN, Leandro. ÁVILA, René Bergmann. SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil – Teoria geral do direito processual civil e processo de conhecimento*. 52. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.