



1. Sujeição Passiva No Momento da Lavratura do Auto de Infração e Sucessão tributária quanto a pessoa física falecida
2. Quem deve receber a intimação do lançamento realizado em face de pessoa física já falecida?
3. Teoria da Aparência
4. Soluções Possíveis
5. Conclusão
6. Casuística
7. Fluxograma

Ano XVII, edição nº 33 - agosto/2022

#### **1. Sujeição Passiva No Momento Da Lavratura do Auto de Infração e Sucessão Tributária Quanto à Pessoa Física Falecida**

Deve-se sempre ter em mente que o que define a condição de **contribuinte** do imposto é sempre a **prática direta da hipótese de incidência**, nos termos do art. 121, parágrafo único, I do CTN<sup>1</sup>. Em outras palavras, é o elemento temporal que irá definir quem figurará, no lançamento, como contribuinte, uma vez que o “*lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador [...]*”, nos termos do art. 144 do CTN. Entretanto, há situações em que a responsabilidade pelo pagamento do tributo fica transferida a terceira pessoa, diante da impossibilidade de cumprimento da obrigação pelo contribuinte de direito.

Nesse caso, o espólio, o herdeiro, o cônjuge meeiro - no caso de falecimento do contribuinte - são tratados como responsáveis pelo crédito tributário, nos termos do inciso II do parágrafo único do art. 121 do CTN<sup>2</sup>, uma vez que a sua relação com os fatos que justificam a tributação é apenas indireta e reflexa. **Exceção se faz quanto ao espólio**, nos débitos cujos fatos geradores estiverem localizados entre a data do falecimento e a da decisão de partilha. Nesse caso, contribuinte do imposto será o próprio espólio. Dessa forma, no caso de ter ocorrido o falecimento do contribuinte em momento posterior aos

Deve-se sempre ter em mente que o que define a condição de **contribuinte** do imposto é a prática direta da hipótese de incidência, nos termos do art. 121, parágrafo único, I do CTN. A relação do **responsável tributário** com os fatos que justificam a tributação é apenas indireta e reflexa (inciso II).

fatos geradores, **tal evento não muda a sua qualificação no lançamento fiscal**. O lançamento deve se reportar às normas vigentes à época de sua ocorrência, inclusive quanto à sujeição passiva.<sup>3</sup>

Nessa hipótese, o Auditor-Fiscal deverá cuidar para que contribuinte e responsável pelo tributo devido sejam qualificados nos campos apropriados do auto de infração, ainda que se saiba, de antemão, que a dívida não poderá ser cobrada do contribuinte, em virtude de seu falecimento. Ter-se-á, nesse caso, ao menos dois sujeitos passivos arrolados: o primeiro, denominado “contribuinte” (art. 121, parágrafo único, I); o segundo, qualificado “responsável”, sendo que esse último poderá ser tanto o espólio quanto os sucessores e o cônjuge meeiro (art. 121, parágrafo único, II), a depender do momento em que se encontrar o procedimento de inventário no instante do lançamento fiscal.

A sucessão das pessoas físicas é disciplinada no art. 131 do Código Tributário Nacional - CTN, nos seguintes termos:

*Art. 131. São pessoalmente responsáveis:  
[...]*

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

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

<sup>1</sup> Art. 121. [...]Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

<sup>2</sup> Art. 121. [...]Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: [...] II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

<sup>3</sup> Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

## **Boletim Informativo da Representação Fazendária**

Os dispositivos são reproduzidos nos arts. 47, III e IV do CTE-GO.

Na cronologia dos fatos, os incisos II e III se mostram invertidos no CTN, já que a morte do sujeito passivo não induz, imediatamente, a responsabilidade de herdeiros e cônjuge, cuja identificação, meação e quinhões somente serão definidos posteriormente, por ocasião do processo de inventário, na decisão da partilha. Imediatamente após a morte, enquanto não definidos os quinhões, responde pelos débitos do contribuinte o seu **espólio**, nos termos do inciso III, retrocitado.

Apesar de não possuir personalidade própria, o CTN confere capacidade tributária à universalidade de bens e direitos (espólio). Com efeito, na lição de TORRES,

*[...]Jembora o CTN não os nomeie, os entes desprovidos de personalidade jurídica, como as heranças jacentes ou os espólios, têm capacidade tributária e lhes pode ser imputada a obrigação tributária. Seriam uma "unidade econômica", expressão que o próprio CTN emprega no art. 126, III.<sup>4</sup>*

Já o inciso II do art. 131 estabelece que a responsabilidade pelos tributos que incidam no interstício entre a data da morte do *de cujus* e da decisão que apura os quinhões fica a cargo dos sucessores, a essa altura, já definidos no processo de inventário. Nesse caso, **contribuinte** será o espólio; **responsável**, os sucessores e meeiro.

### **2. Quem deve receber a intimação do lançamento realizado em face de pessoa física já falecida?**

O ato de intimação se reveste de especial importância no contexto do procedimento fiscal, em especial quanto ao auto de infração, pois será ele o demarcador do termo final (*ad quem*) para a contagem do prazo de decadência.

Como é sabido, a apuração do crédito tributário demanda sua feitura no prazo de 5 (cinco) anos (art. 173, I e 150 §4º do CTN), de forma que a intimação feita

a pessoa indevida poderá resultar na extinção do crédito tributário pela decadência, porquanto o prazo fatal para lançamento seguirá indefinidamente em curso, sem interrupção, caso a intimação seja declarada nula pelo CAT ou pelo Poder Judiciário.

Têm sido comuns situações de revisões extraordinárias no CAT nas quais se apurou nulidade na intimação de pessoa física, já falecida à época do ato intimatório. Em geral, tais vícios culminam na declaração de decadência de tais créditos tributários.

Com a morte do sujeito passivo, a administração de seus bens passa imediatamente a um **administrador provisório**, detentor da posse direta dos bens e representante do espólio, até que se estabeleça quem será o inventariante. A ordem vem estabelecida no art.

1.797 do Código Civil, *in verbis*:

*Art. 1.797. Até o compromisso do inventariante, a administração da herança caberá, sucessivamente:*

*I - ao cônjuge ou companheiro, se com o outro convivia ao tempo da abertura da sucessão;*

*II - ao herdeiro que estiver na posse e administração dos bens, e, se houver mais de um nessas condições, ao mais velho;*

*III - ao testamenteiro;*

*IV - a pessoa de confiança do juiz, na falta ou escusa das indicadas nos incisos antecedentes, ou quando tiverem de ser afastadas por motivo grave levado ao conhecimento do juiz.*

Por seu turno, define o Código de Processo Civil que "até que o inventariante preste o compromisso, continuará o espólio na posse do administrador provisório" (art. 613).

Convém lembrar que o **falecimento do outorgante de procuração a Advogado**, no curso do processo, **extingue o mandato** (art. 682, II do Código Civil). Em outras palavras, o Advogado de parte falecida não deve ser intimado para produzir atos, visto que não tem legitimidade para intervir nos autos, devendo ser instado a regularizar sua procuração. Sobre o assunto, ressalte-se que a parte de má-fé não pode se beneficiar da própria torpeza, alegando nulidades processuais. Nesse caso, o silêncio não concorre em seu favor. O dever de comunicação de tais atos é inerente à boa-fé objetiva e

<sup>4</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18ª edição. São Paulo: Renovar, 2011. P. 260.

## **Boletim Informativo da Representação Fazendária**

ao dever de lealdade processual que governa os autos do processo.<sup>5 6</sup>

Não é por outra razão que, **havendo o falecimento da parte, no curso do processo administrativo**, tal evento deve ser comunicado nos autos pelos representantes do espólio, que doravante deverão ser intimados, pois não é razoável que a Administração tenha de fiscalizar a todo tempo a manutenção da condição processual da parte.

Dessa forma, no auto de infração lavrado em face de pessoa falecida, se ainda não definido quem é o inventariante, a intimação do lançamento deve ser direcionada ao administrador provisório, ou seja, deve ser realizada em nome do cônjuge supérstite, do filho que estiver na posse dos bens ou, ainda, do filho mais velho, na ordem estabelecida no art. 1.797 do Código Civil.

### **3. Teoria da Aparência**

O problema surge justamente na dificuldade em se descobrir se, no momento da intimação do lançamento, já teria havido o falecimento da pessoa física. Em caso positivo, outra dificuldade reside em se saber se há ou não inventariante. Em caso negativo, ainda em se descobrir quem é o administrador provisório dos bens.

Dado o formalismo moderado que norteia o processo administrativo, se a despeito da intimação de pessoa já falecida realizada pelo NUPRE, houver comparecimento nos autos de cônjuge supérstite ou herdeiro, deve-se entender por válido o ato, ante a ausência de prejuízo e comparecimento espontâneo do presumido administrador do espólio.

Tal entendimento consubstancia expressão do que a doutrina convencionou chamar de “teoria da aparência”, na qual uma determinada situação de fato se reveste da aparência de uma determinada realidade de direito, a

qual não possui. Tal teoria tem ampla aplicação nos Tribunais Pátrios<sup>7</sup>, visto que valoriza o princípio da boa-fé entre as partes.<sup>8</sup>

### **4. Soluções Possíveis**

Conforme dito, a intimação de pessoa já falecida poderá resultar na nulidade do ato e necessidade de posterior refazimento da intimação à pessoa correta, realidade que, não raro, somente é descoberta quando da triagem realizada pela Administração para fins de inscrição do débito em dívida ativa.

Dessa forma, para melhorar a qualidade das informações sobre pessoas físicas, mister que a Administração possua informações cadastrais atualizadas. Para isso, é importante que se valha do compartilhamento de informações já disponíveis aos órgãos da administração,<sup>9</sup> a exemplo do **Sistema Nacional de Informações do Registro Civil - SIRC**, o qual integraliza nacionalmente, em meio digital, todos os eventos civis de nascimento, casamento, óbito e natimortos. A Administração Federal já utiliza tais dados para fins de controle de benefícios previdenciários.<sup>10</sup> Assevere-se que a

Secretaria da Economia já se encontra em fase avançada de negociação para compartilhamento do “b-Cadastrados”, iniciativa da Receita Federal do Brasil, em parceria com o SERPRO, que provê uma plataforma de

A intimação por edital de pessoa já falecida poderá resultar na nulidade do ato editalício e necessidade de posterior refazimento da intimação à pessoa correta, realidade que, não raro, somente é descoberta quando da triagem realizada pela Administração para fins de inscrição do débito em dívida ativa.

<sup>5</sup> CPC: Art. 5º *Aquele que de qualquer forma participa do processo deve comportar-se de acordo com a boa-fé.*

<sup>6</sup> CPC: Art. 276. *Quando a lei prescrever determinada forma sob pena de nulidade, a decretação desta não pode ser requerida pela parte que lhe deu causa.*

<sup>7</sup> Vide casuística.

<sup>8</sup> <https://www.stj.jus.br/sites/portalt/Paginas/Comunicacao/Noticias/25042021-Assim-e--se-lhe-parece-a-teoria-da-aparencia-nos-julgados-do-STJ.aspx>

<sup>9</sup> CTN: Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

<sup>10</sup> Lei n. 8212/91: Art. 68. O Titular do Cartório de Registro Civil de Pessoas Naturais remeterá ao INSS, em até 1 (um) dia útil, pelo Sistema Nacional de Informações de Registro Civil (Sirc) ou por outro meio que venha a substituí-lo, a relação dos nascimentos, dos natimortos, dos casamentos, dos óbitos, das averbações, das anotações e das retificações registradas na serventia.

## **Boletim Informativo da Representação Fazendária**

compartilhamento de dados com o uso de tecnologia blockchain. Tal convênio melhorará sensivelmente a qualidade dos dados cadastrais atualmente utilizados.

### **5. Conclusão**

Enquanto não houver o ato de partilha, não é possível se identificar quais são os devedores responsáveis pelo crédito tributário, tampouco se mensurar os valores devidos individualmente pelos herdeiros e meeiro. Dessa forma, no tempo entre a data do falecimento do contribuinte e a data da partilha, responde pelo crédito tributário o espólio, que é representado pelo administrador provisório dos bens do falecido ou o inventariante (art. 131, III do CTN e 1.797 do CC).

Já os tributos incidentes entre a data do falecimento do *de cujus* e a data da partilha têm o espólio como contribuinte e os herdeiros e meeiro como responsáveis por sucessão (art. 131, II do CTN).

Em termos operacionais, uma vez detectado o óbito do sujeito passivo antes da intimação do lançamento, sugere-se as seguintes providências:

a) O ato intimatório deve ser direcionado a uma das pessoas discriminadas no art. 1.797 do CPC, na ordem ali discriminada, após pesquisa à rede compartilhada de informações.

b) Se a intimação já fora realizada no nome de pessoa falecida, tendo havido o comparecimento de terceiro que integre o rol de legitimados à substituição processual do falecido, deve-se considerar válido o ato (teoria da aparência).

c) As intimações de pessoas falecidas, realizadas por edital, onde não houve qualquer comparecimento da parte aos autos (revelia), são consideradas ineficazes, devendo ser renovadas, desde que não transcorrido o lapso decadencial.

### **6. Casuística**

**6.1. STJ. AgRg nos EDcl no Ag 958.237/RS, Rel. Min. Honildo Amaral de Mello Castro, DJe 02.02.10.**

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. PESSOA JURÍDICA. CITAÇÃO. TEORIA DA APARÊNCIA.

1. *Aplica-se a teoria da aparência para reconhecer a validade da citação via postal com AR, efetivada no endereço da pessoa jurídica e recebida por pessoa que, ainda que sem poder expresso para tanto, a assina sem fazer qualquer objeção imediata.*

2. *Agravo regimental a que se nega provimento.*

**6.2. STJ. AgRgEREsp 205.275/PR, Relatora Min. Eliana Calmon, DJ 28.10.02**

*Aplicação do entendimento prevalente da Corte Especial no sentido de adotar-se a Teoria da Aparência, reputando-se válida a citação da pessoa jurídica quando esta é recebida por quem se apresenta como representante legal da empresa e recebe a citação sem ressalva quanto à inexistência de poderes de representação em juízo.*

**6.3. CAT-GO. Processo n. 3031742552086 – 1ª CJUL, 29/06/12**

*PROCESSUAL. NULIDADE POR CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA E INSEGURANÇA NA DETERMINAÇÃO DA INFRAÇÃO. NULIDADE POR FALHA EM INTIMAÇÃO EM INSTÂNCIA SINGULAR. REJEITADAS. [...]*

*II- A simples presença de um funcionário, na recepção de um estabelecimento, com toda a aparência de pertencer-lhe aos quadros, assumindo o papel de atendimento a clientes, recebimento de mercadorias, prestação de informações ou de recebedor de cartas e encomendas expressamente encaminhadas a quem de direito autoriza, de per si, a presunção de que a intimação é válida, ex vi do art. 14 §§3º e 4º da Lei nº 16469/09. Teoria da aparência, de ampla aceitação no direito pátrio.*

**6.4. CAT-GO. Processo n. 3014819329580 – Conselho Pleno. 26/02/2008.**

*Processual. Nulidade da intimação de Primeira Instância relativa a solidário. Cerceamento do direito de defesa. Arguição feita pelo Relator. Acolhimento. Decisão unânime. I - O falecimento do solidário torna ineficaz a intimação para que ele pague a quantia exigida no auto de infração ou apresente impugnação em Primeira Instância, sendo nula, por cerceamento do direito de defesa, a intimação a ele dirigida, devendo nova intimação ser feita ao espólio ou sucessores do solidário; II - Anulado o ato, reputam-se de nenhum efeito todos os subsequentes, que dele dependam; ... (art. 248, CPC).*

**6.5. CAT-GO. Processo n. 4011702708787. Conselho Superior. 27/04/2021.**

*ITCD. Obrigação Principal. Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCD. Doação em dinheiro. Procedência. PEDIDO DE REVISÃO EXTRAORDINARIA. Ineficácia de intimação da solidária e consequente decadência do direito de a Fazenda*

## **Boletim Informativo da Representação Fazendária**

Pública constituir o crédito tributário. ACOLHIDO. Acolhe-se o pedido de revisão extraordinária para reconhecer a ineficácia da intimação da solidária quando a intimação tiver sido encaminhada para o endereço da mesma, sendo que a mesma já havia falecido, e, tendo

decorrido o prazo decadencial quando do reconhecimento da ineficácia da intimação, a solidária deve ser excluída da lide em virtude de decadência.

### 7. Fluxograma

