



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10183.738950/2021-04
ACÓRDÃO	2102-003.813 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LISBINO CÂNDIDO DE OLIVEIRA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2018

REVISÃO DA DECLARAÇÃO. FALECIMENTO. INVENTÁRIO. CONCLUSÃO. LANÇAMENTO EM FACE DO ESPÓLIO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE. VÍCIO FORMAL.

É nulo, por erro na identificação do sujeito passivo, o lançamento formalizado em nome do espólio do contribuinte, após a partilha de bens e conclusão do inventário, comunicado ao Fisco Federal antes da lavratura da notificação. No caso dos autos, a natureza do vício é formal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para decretar a nulidade do lançamento fiscal, por vício formal. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Yendis Rodrigues Costa. Entretanto, findo o prazo regimental, a declaração de voto não foi apresentada, sendo considerada não formulada, nos termos do §7º do art. 114 do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 1.634/2023).

Assinado Digitalmente

Cleberon Alex Friess – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros José Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade e Cleberon Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 101-026.587, de 29/02/2024, prolatado pela 1ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 01 (DRJ01), cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo (fls. 126/141).

O acórdão está assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2018

DO SUJEITO PASSIVO.

O sucessor e o cônjuge meeiro são pessoalmente responsáveis pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação.

DA NULIDADE DO LANÇAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. A impugnação tempestiva da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal, e somente a partir disso é que se pode, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela.

DAS ÁREAS NÃO-TRIBUTÁVEIS.

As áreas ambientais, para fins de exclusão do ITR, devem ser reconhecidas como de interesse ambiental pelo IBAMA, ou pelo menos, que seja comprovada a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do respectivo ADA. Além disso, as áreas de reserva legal devem ser tempestivamente averbadas na matrícula do imóvel ou, para os exercícios 2013 e seguintes, constar no Cadastro Ambiental Rural.

DO VALOR DA TERRA NUA - SUBAVLIAÇÃO.

Deverá ser mantido o VTN/ha arbitrado pela autoridade fiscal com base no SIPT, por falta de laudo técnico de avaliação, com ART devidamente anotada no CREA, e elaborado em consonância com as normas da ABNT (NBR 14.653-3), com fundamentação e grau de precisão II, demonstrando o valor fundiário do imóvel, à época do fato gerador do imposto, e suas peculiaridades desfavoráveis, que pudessem justificar a revisão pretendida.

Impugnação Improcedente

Extrai-se dos autos que foi lavrada a Notificação de Lançamento nº 1088/00010/2021 para exigência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), no exercício de 2018, relativamente ao imóvel denominado “Fazenda Vale Azul” (NIRF 4.235.665-2),

com área declarada de 2.420,00 ha, localizado no município de Nova Santa Helena - MT (fls. 03/07).

O contribuinte regularmente intimado deixou de apresentar os documentos comprobatórios da área de preservação permanente de 1.936,0 ha e da área de reserva legal de 254,1 ha, razão pela qual foram integralmente glosadas.

Além disso, a fiscalização alterou o Valor da Terra Nua (VTN), por considerar a subavaliação do valor da terra nua declarado de R\$ 121,99/ha. A autoridade lançadora arbitrou o VTN em R\$ 2.100,00/ha, com base no Sistema de Preços de Terra (SIPT), correspondente ao menor valor por aptidão agrícola, haja vista a falta de apresentação de Laudo Técnico de Avaliação.

A revisão da Declaração do ITR (DITR/2018) entregue pelo contribuinte foi feita por autoridade fiscal vinculada ao município de Nova Santa Helena (MT), por delegação em Convênio, com fundamento na Lei nº 11.250, de 27 de dezembro de 2005, e legislação correlata.

Ciente do lançamento em 13/08/2021, a inventariante, viúva do contribuinte, impugnou a notificação no dia 27/07/2022 (fls. 30/31 e 58).

Em síntese, apresentou os seguintes argumentos de fato e de direito para a improcedência do crédito tributário, acompanhados de elementos de prova (fls. 59/77 e 94/119):

(i) a impugnação é tempestiva, pois o lançamento foi efetivado após o falecimento do contribuinte e, em momento algum, os herdeiros e sucessores foram intimados para se defender;

(ii) a notificação de lançamento é nula, em razão do erro na identificação do sujeito passivo;

(iii) com o falecimento do contribuinte, a notificação deveria ter sido lavrada em nome do espólio e seus herdeiros, considerando que o formal de partilha transitou em julgado, conforme declaração do final do espólio, entregue em 29/06/2000;

(iv) A falta de transparência nos critérios utilizados no arbitramento do VTN, com base no SIPT, implica cerceamento do direito de defesa para se contrapor ao lançamento fiscal; e

(v) a área de reserva legal se encontra averbada à margem da matrícula do imóvel rural.

A decisão de primeira instância rejeitou a nulidade e convalidou o lançamento, com alteração do sujeito passivo em nome da viúva do falecido, limitando a responsabilidade tributária ao montante do seu quinhão. Outrossim, tomou como data da ciência do lançamento o dia da apresentação da impugnação, em 27/07/2022, portanto, tempestiva.

Intimada da decisão de piso em 20/03/2024, a viúva do falecido apresentou recurso voluntário no dia 16/04/2024 (fls. 143, 148/149).

Após breve relato dos fatos, a recorrente contesta a decisão de primeira instância, acompanhado de elementos de prova (fls. 150/174 e 177/311):

(i) houve erro na identificação do sujeito passivo, considerando o falecimento do contribuinte em 07/01/2018, gerando um lançamento nulo por vício material;

(ii) o lançamento foi efetuado por servidor público que não detinha competência legal para fazê-lo, uma vez que a constituição do crédito tributário é atribuição exclusiva de agente público concursado e nomeado para cargo de provimento efetivo da administração tributária do ente federativo conveniente (regime estatutário);

(iii) a área de reserva legal, bem como a área de preservação permanente, se encontram averbadas à margem da matrícula do imóvel rural desde 23/04/1993; e

(iv) o laudo apresentado é hábil e idôneo para comprovar a localização das áreas ambientais e a cobertura vegetal no imóvel rural.

A Procuradoria da Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões.

É o relatório, no que interessa ao feito.

VOTO

Conselheiro **Cleber Alex Friess**, Relator

Juízo de Admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Nulidade do lançamento

Como questão inaugural, o recurso voluntário alega a existência de vício material no lançamento, decorrente de erro de direito na identificação do sujeito passivo, portanto ato jurídico não convalidável.

O lançamento se deu em nome do contribuinte falecido, em vez de efetuado em nome individualizado de cada um dos herdeiros, considerando o trânsito em julgado da partilha do inventário em 08/04/2019, com entrega da Declaração Final de Espólio em 29/06/2020, e a lavratura da notificação do lançamento no dia 06/08/2021.

Pois bem.

Acerca dessa matéria controvertida, a decisão recorrida discorreu de forma detalhada em tópico específico (fls. 130/133):

Do Sujeito Passivo da Obrigação Tributária.

Na impugnação se alega que o lançamento é nulo, por ter sido realizado contra pessoa já falecida, e após a finalização do inventário e da partilha dos bens.

(...)

Ocorre que, no caso em análise, deu-se o óbito do proprietário do imóvel em **07/01/2018 (fl. 94)**, portanto após a ocorrência do fato gerador do ITR/2018 (**01/01/2018**) e antes da lavratura da Notificação de Lançamento (**06/08/2021**). Além disso, o Espólio também se encerrou antes da lavratura da Notificação de Lançamento, conforme Escritura Pública de Arrolamento e Partilha de Espólio de fls. 97-100, datada de **08/04/2019**, registrada também na matrícula do imóvel em 21/05/2019 (fls. 109-110).

(...)

Como consequência, tem-se que o lançamento deveria ter se realizado contra a Sra. Hirene Lionel de Oliveira, cônjuge meeira, e os demais herdeiros. Consta nos autos Despacho de Encaminhamento devolvendo o processo à Autoridade Fiscal Municipal para que esta, caso entendesse adequado, realizasse revisão de ofício (fl. 120). Não há registro de qualquer medida posterior nesse sentido.

(...)

No caso sob análise, a cônjuge meeira, Sra. Hirene Lionel de Oliveira, veio aos autos e exerceu seu direito de defesa, se manifestando também sobre o mérito do lançamento. Por consequência, o lançamento efetuado contra ela está convalidado.

Quanto à existência de outros herdeiros, assevera-se que o fato de eles não terem sido intimados não afasta a responsabilidade da Sra. Hirene Lionel de Oliveira, a qual tomou ciência do lançamento e se manifestou nos autos. Com efeito, a responsabilidade trazida pelo art. 131, inciso II é solidária, não havendo benefício de ordem entre os sujeitos passivos ali listados, podendo cada um deles responder pela totalidade ou por parte da obrigação.

Ante o exposto, cumpre convalidar o lançamento, com alteração do sujeito passivo para Hirene Lionel de Oliveira, cuja responsabilidade deve ser limitada ao montante do seu quinhão.

(...)

(Destques do Original)

Não existe controvérsia sobre os fatos relevantes (fls. 03/07, 44/54, 94 e 97/100):

(i) o contribuinte faleceu no dia 07/01/2018, em data posterior ao fato gerador do imposto em 01/01/2018;

(ii) no dia 08/04/2019, foi lavrada a escritura pública de arrolamento e partilha do espólio;

(iii) em 29/06/2020, ocorreu a transmissão da declaração final de espólio, na qual constou os nomes do inventariante, herdeiros e meeiro, assim como as informações sobre a partilha dos bens; e

(iv) a lavratura da notificação de lançamento se deu em 06/08/2021.

Com base na cronologia, o acórdão de primeira instância reconheceu que o lançamento deveria ter sido realizado em face do cônjuge meeiro e dos demais herdeiros (filhos), por força do art. 131, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN):

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.

Apesar do vício formal no lançamento de ofício, a decisão recorrida concluiu que o ato administrativo seria convalidável, na medida em que o cônjuge meeiro compareceu aos autos e exerceu seu direito de defesa, inclusive tendo se manifestado sobre o mérito da exigência do crédito tributário.

Nessa linha de raciocínio, ao convalidar o lançamento fiscal, a decisão recorrida alterou a sujeição passiva para o imputar a responsabilidade tributária à viúva meeira, limitada ao montante do seu quinhão.

Em que pese a interpretação, cabe discordar da decisão recorrida. No presente caso, o lançamento não é passível de convalidação.

Não se cuida de mera irregularidade ou lapso material, incapaz de prejudicar a correta identificação do sujeito passivo, o exercício do direito de defesa e o andamento do processo administrativo fiscal.

Com efeito, o procedimento de fiscalização não foi direcionado aos sucessores e cônjuge meeiro, haja vista a conclusão do processo de inventário. A autoridade fiscal lavrou a notificação em nome do espólio do contribuinte, conforme se extrai do campo “Identificação do Sujeito Passivo”, integrante da notificação de lançamento, onde se lê: LISBINO CANDIDO DE OLIVEIRA (ESPÓLIO DE) - fls. 03.

O princípio da instrumentalidade das formas, no âmbito do contencioso administrativo fiscal, não confere legitimidade à convalidação do lançamento, porquanto é norma essencialmente voltada ao desapego à rigidez das formalidades do rito processual para a validade dos atos e termos processuais.

Diferentemente, a identificação do sujeito passivo se refere aos critérios da regra matriz de incidência tributária, no seu aspecto pessoal. É um requisito indispensável, formador da norma introdutora do procedimento administrativo correspondente ao lançamento de ofício, a que alude o art. 142 do CTN e, portanto, sua inobservância é capaz de comprometer a regular constituição do ato administrativo:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

(...)

Ao corrigir a identificação do sujeito passivo, mediante a inclusão do cônjuge meeiro no polo passivo da relação tributária, o órgão julgador administrativo aperfeiçoou o lançamento fiscal e extrapolou sua atribuição legal, praticando ato de competência da autoridade incumbida da constituição do crédito tributário, em verdadeira inovação da qualificação originária (art. 142, do CTN).

É fora de propósito considerar que, a despeito da preliminar de nulidade do lançamento, a impugnação do mérito pelo cônjuge meeiro poderia convalidar o ato administrativo, porque teria ocorrido o exercício pleno do direito de defesa. Essa solução despreza os limites da atribuição legal do órgão julgador administrativo, em que a autoridade julgadora não deve avançar em atos de competência do autuante.

Em síntese, por caracterizar erro na identificação do sujeito passivo a notificação emitida em face do espólio do contribuinte falecido, quando já realizada a partilha de bens e encerrado o inventário, há que se declarar a nulidade do lançamento.

A natureza do vício é formal.¹

Em primeiro lugar, é fundamental reafirmar que a fiscalização tinha conhecimento do óbito do contribuinte e da abertura da sucessão, tanto que consta a expressão “LISBINO CANDIDO DE OLIVEIRA (ESPÓLIO DE)” em todas as intimações fiscais e na notificação de lançamento (fls. 03/07, 14/17 e 21/24).

¹ O erro na identificação do sujeito passivo pode caracterizar mera irregularidade, vício formal ou vício material, conforme circunstâncias do caso concreto.

Por sua vez, segundo a documentação que instrui os autos, confirmado no recurso voluntário, as intimações fiscais, a notificação de lançamento e o acórdão de primeira instância foram encaminhados ao mesmo endereço, por via postal: “Avenida Presidente Vargas, 5.140 – Centro – Umuarama (PR), exatamente o endereço de domicílio do contribuinte (falecido), cônjuge e demais herdeiros necessários (fls. 19/20, 27/28, 30/31, 59, 147, 150 e 156).

Nesse cenário particular, a falha no lançamento não produziu efeitos sobre o conteúdo do ato, no que tange à motivação, considerando a ausência de atendimento às intimações fiscais, entregues no endereço do cônjuge e demais herdeiros.

Deveras, a viúva meeira poderia ter se manifestado em momento anterior, na fase investigativa do procedimento fiscal, apesar da intimação em nome do espólio do falecido.

Ao deixar de apresentar os documentos comprobatórios dos valores informados na DITR/2018, a fiscalização glosou as áreas de preservação permanente e de reserva legal, assim como procedeu ao arbitramento do valor da terra nua.

O vício no lançamento é restrito a um erro de fato quanto à identificação do sujeito passivo, inerente ao instrumento de formalização do crédito tributário, em sua estrutura interna, resultante do desconhecimento da partilha de bens e conclusão do inventário, embora o evento tenha sido comunicado à administração tributária federal quando da entrega da declaração final de espólio, em 29/06/2020.

Por relevante, convém lembrar que o lançamento de ofício foi realizado pelo município de Nova Santa Helena (MT), em razão de delegação, devido ao convênio celebrado com a administração tributária federal.

A fiscalização não ignorava a necessidade de redirecionar o lançamento ao responsável tributário, em razão da sucessão “causa mortis”, nos termos do art. 131 do CTN, apenas deixou de observar, quando da revisão da declaração, que já havia a conclusão do processo de inventário, com a consequente partilha dos bens.

Tivesse consciência desse fato, com base na visão integral das declarações prestadas em nome do contribuinte e espólio, o lançamento seria formalizado em face do cônjuge meeiro e demais herdeiros.

Em outras palavras, o erro na sujeição passiva não atinge a norma introduzida, decorrente da aplicação da regra matriz de incidência, a qual define os elementos constitutivos da obrigação tributária. Quando o defeito ocorre na aplicação da regra matriz, o vício tem natureza material, porquanto o equívoco da autoridade lançadora ocorre na subsunção do fato ao elemento pessoal do consequente.

Aliás, em matéria conexa, convém reproduzir a ementa do julgado abaixo, proferido pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF): ²

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2001

LANÇAMENTO. ERRO NA INDICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. ART. 131 DO CTN. VÍCIO FORMAL.

Constatado o falecimento do contribuinte, deve o lançamento ser realizado em nome do espólio, eleito como responsável tributário, observado o prazo do art. 173, II do CTN e demais condições estabelecidas na legislação de regência.

Uma vez decretada a nulidade do lançamento, por vício formal, o prazo para o lançamento substitutivo se rege pelo disposto no art. 173, inciso II, do CTN.

Deixo de avaliar as demais questões do recurso voluntário por absoluta desnecessidade ao deslinde do feito.

Conclusão

Ante o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para decretar a nulidade do lançamento fiscal, por vício formal.

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess

² Acórdão nº 9202-007.249, de 27/09/2018. Relator conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.