



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10820.720017/2008-42
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-009.322 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de abril de 2021
Recorrente SERAFIM RODRIGUES DE MORAES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2004

REVISÃO DA DECLARAÇÃO. FALECIMENTO. INTIMAÇÕES PARA APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO. LANÇAMENTO EM FACE DA PESSOA FÍSICA. ERRO NA MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO.

Considera-se erro na motivação do lançamento quando a justificativa foi somente a falta de apresentação de documentos por parte do contribuinte e este já havia falecido à época do procedimento fiscal. Lançamento nulo, por vício material.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lopes Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier, Rayd Santana Ferreira, Andrea Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo

Relatório

Trata-se, na origem, de auto de infração para cobrança do imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) relativo ao imóvel “Fazenda Pendengo – NIRF 2338441-7”, tendo em vista:

- a) falta de comprovação da área de preservação permanente (APP);
- b) falta de comprovação da área de reserva legal;

- c) falta de comprovação da área de interesse ecológico e servidão florestal;
- c) falta de comprovação do valor de terra nua (VTN) declarado.

De acordo com o relatório fiscal (e-fl. 5):

considerando o não atendimento às exigências contidas no Termo de Intimação Fiscal n.º 08102/00002/2007, a seguir discriminadas:

a apresentação do ADA em desconformidade com a Declaração de Informação e Apuração do ITR - DIAT-2004;

A apresentação do Laudo Técnico para comprovação da existência da Área de Preservação Permanente (artigo 2º da Lei n.º 4.771/1965) emitido por profissional não habilitado e em desconformidade com a norma citada;

a ausência da Certidão do órgão público competente, caso o imóvel ou parte dele esteja inserido em área declarada como de Preservação Permanente, nos termos do artigo 3º da Lei n.º 4.771/1965 (Código Florestal), acompanhado do ato do poder público que assim a declarou;

a não apresentação de ato específico do órgão competente federal ou estadual, caso o imóvel ou parte dele tenha sido declarado como Área de Interesse Ecológico e de Servidão Florestal

a não apresentação do Laudo de avaliação do imóvel, conforme estabelecido na 14.653 da Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT

(...)

lavrou-se o presente lançamento de ofício, exercício 2004, alterou-se o valor da terra nua declarado pelo sujeito passivo, glosou-se a área de 1.903,30 ha, sendo 147,90 ha relativa à Área de Preservação Permanente, 918,5 ha de Área de Interesse Ecológico e de Servidão Florestal e 836,90 ha de Área de Reserva Legal,

Verifica-se que o termo de intimação fiscal (e-fl. 14) solicitando a comprovação das áreas declaradas em DITR, lavrado em 05/10/2007, foi enviado em nome do contribuinte, tendo sido recebida a correspondência, conforme aviso de recebimento (AR e-fl. 17).

Todavia, a intimação foi respondida, em 30/10/2007 pela Sra. Maria Terezinha Oriente, que informou estar impossibilitada de apresentar a documentação, solicitando prorrogação de prazo.

Em 22/11/2007 foi solicitada (e-fl. 28) nova prorrogação de prazo. Houve deferimento da prorrogação até o dia 03/12/2007.

Em 30/11/2007 – conforme protocolo de e-fl. 32 - a Sra. Maria Terezinha Oriente apresentou, na Delegacia da Receita Federal (DRF) em Goiânia, a documentação solicitada no termo de intimação, informando ser a única usufrutuária vitalícia do imóvel, ante o falecimento do Sr. Serafim Rodrigues de Moraes. Como se verifica do despacho de e-fl. 30, em 03/12/2007 a documentação foi encaminhada pela DRF/Goiânia à DRF/Araçatuba, unidade que conduzia a ação fiscal.

Em 13/12/2007 a documentação seguiu para a Divisão de Fiscalização da Superintendência Regional da Receita Federal na 8ª Região Fiscal (DIFIS/SRRF08), unidade responsável por coordenar os procedimentos relativos às revisões de declarações do ITR.

A documentação retornou à DRF/Araçatuba. Despacho de e-fl. 21, datado de 21/12/2007.

Em 08/09/2008 foi lavrada a notificação de lançamento. Quanto a sua ciência, em 25/09/2008 a Sra. Maria Terezinha Oriente recebeu cópia dos autos, conforme recibo de e-fl. 99.

Em 10/10/2008 a Sra. Maria Terezinha Oriente apresenta impugnação (e-fl. 104) na qual alega que:

- Houve erro na identificação do sujeito passivo;
- Era a única usufrutuária vitalícia do imóvel;
- Serafim Rodrigues de Moraes veio a falecer em 06/11/2004;
- Deveria constar como sujeito passivo;
- Apresentou ADA retificador com os dados corretos do imóvel;
- A área de reserva legal se encontra averbada;
- A área de reserva legal deveria ser considerada com um mínimo de 20% da área do imóvel;
- O laudo apresentado comprova área de preservação permanente de 147,9 ha;
- A área de interesse ecológico, declarada em ADA como 918,5 ha de interesse ecológico, corresponde a 826,32 ha de várzea, 1,71 ha de Croa (sic) e 90,49 ha de vegetação de florestas estacional;
- O Parecer Técnico Florestal atesta a existência de área de floresta de 836,08, cuja solicitação para desmatamento foi indeferida;
- As áreas de interesse ecológico não podem ser utilizadas;
- Quase 50% da área total do imóvel é inaproveitável, o que reflete no VTN;
- O VTN declarado se ampara em laudo de avaliação

Lançamento julgado procedente em parte pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ). Decisão (e-fl. 169) com a seguinte ementa:

Do Sujeito Passivo do ITR.

Ê contribuinte do ITR, o proprietário, o possuidor ou o detentor a qualquer título de imóvel rural à época do fato gerador, nos termos da legislação de regência. Em se tratando de imóvel em condomínio a responsabilidade do recolhimento do crédito tributário lançado sobre um bem em condomínio, tendo em vista o princípio da solidariedade, cabe a qualquer um dos condôminos.

Área de Preservação Permanente. Área de Reserva Legal. ADA.

Impõe-se afastar a tributação do ITR sobre as áreas de preservação permanente e reserva legal devidamente comprovadas nos autos mediante documentos hábeis e idôneos.

Área de Interesse Ecológico. Reconhecimento Específico.

Para que possam ser excluídas da incidência do ITR, as áreas de interesse ecológico, além do Ato Declaratório Ambiental - ADA, devem ser assim declaradas por ato específico do órgão competente, federal ou estadual.

A DRJ restabeleceu as áreas de preservação permanente e reserva legal declaradas, sendo mantido o lançamento no que tange à área de interesse ecológico e ao valor de terra nua.

Em 04/02/2011 a Sra. Maria Terezinha Oriente tomou ciência do processo, conforme termo de e-fl. 183. Posteriormente, em 24/02/2011, apresentou recurso voluntário, no qual alega que:

- Houve erro na identificação do sujeito passivo;
- O Parecer Técnico Florestal do Departamento Estadual de Proteção de Recursos Naturais de Andradina - DPRN atesta a existência de área de floresta estacional semidecidual de 944,99 ha, portanto há a declaração mediante ato de Órgão competente;
- requereu o desmatamento de referido área para fins de plantio de lavoura e foi indeferido fazendo prova cópia do Termo de indeferimento;
- requereu junto ao Departamento Estadual de Proteção de Recursos Naturais de Andradina - DEPRN - Andradina/SP o reconhecimento de 826,3 ha de área de interesse ecológico;
- a Floresta Estacional Semidecidual é protegido por força de decreto federal;
- Há laudo pericial em que a perita constata a área inaproveitável de 2.067,52 ha, sendo 918,70 ha relativos a área de interesse ecológico;
- O laudo pericial constata um grau de utilização da terra de 100%;
- Quase 50% da área do imóvel é inaproveitável, o que deve refletir no VTN

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Lopes Araújo, Relator.

Análise de admissibilidade

No que diz respeito à legitimidade para apresentação do recurso voluntário, o interesse recursal de Maria Terezinha Oriente é evidente: à época do fato gerador a recorrente era usufrutuária do imóvel sob exame, portanto contribuinte do ITR.

Quanto à tempestividade, a ciência do Acórdão de primeira instância foi dada em 04/02/2011. Assim, o recurso apresentado em 24/02/2011 é tempestivo e deve ser conhecido.

Preliminar – Nulidade - Erro na identificação do sujeito passivo

A recorrente Maria Terezinha Oriente alega que exercia o usufruto do imóvel com Serafim Rodrigues de Moraes, porém este faleceu em 06/11/2004 (certidão de óbito e-fl. 35). Por conseguinte, à data do lançamento (cuja ciência à recorrente foi dada em 12/09/2008, conforme comprovante e-fl. 103) era a única usufrutuária vitalícia do imóvel. Sustenta a nulidade por erro na identificação do sujeito passivo.

Quanto aos fatos, os documentos juntados confirmam o alegado. Acrescente-se ainda que a fiscalização, à data da lavratura da notificação, tinha conhecimento do falecimento de Serafim Rodrigues de Moraes, vez que a certidão de óbito havia sido apresentada em 30/11/2007 (de acordo com protocolo e-fl. 31).

As particularidades do presente caso requerem que se teça breves considerações quanto à validade de lançamento efetuado em nome de pessoa falecida.

Verifica-se que, nessas situações, o dilema está em se verificar qual a interpretação adequada a ser dada aos arts. 121, 142 e 145 do Código Tributário Nacional (CTN). O CTN assim dispõe:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

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;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

(...)

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.

(...)

Art. 145. O lançamento **regularmente notificado ao sujeito passivo** só pode ser alterado em virtude de:

(...)

Quando o falecimento se deu anteriormente à data do fato gerador, o lançamento simplesmente costuma ser anulado sob o fundamento de que sequer há relação da pessoa natural (já extinta) com o respectivo fato gerador, na condição de contribuinte. Foi esse, inclusive, o destino dado pela DRJ ao lançamento em nome do mesmo contribuinte/imóvel, porém referente ao exercício 2005.

Se o falecimento se dá posteriormente ao fato gerador, mas anteriormente ao lançamento, há entendimento no sentido de que este tem que se dar necessariamente em nome do espólio (ou sucessor, conforme já tenha havido a partilha). O argumento dado para tanto é o de que, apesar da pessoa falecida estar legalmente obrigada ao pagamento do tributo à data do fato gerador, a sujeição passiva nasce com a constituição do crédito. O lançamento, portanto, só seria válido com a correta identificação do espólio/sucessor e sua regular notificação.

Entretanto, entende-se que essa interpretação limita o alcance do art. 121 do CTN, que prevê a sujeição passiva seja ao contribuinte seja ao responsável: não há impedimento para que no instrumento de lançamento conste como sujeito passivo o contribuinte falecido, vez que este, quando vivo, estava pessoalmente relacionado ao fato gerador. Precedente:

Nesse contexto, a decisão de Primeira Instância, no sentido de considerar nulo o lançamento, por erro na identificação do sujeito passivo, não merece prosperar, mormente ao argumento de que a autoridade lançadora deveria “proceder às investigações necessárias para a perfeita identificação do sujeito passivo”.

Ora, há que ser feita a necessária distinção entre o sujeito passivo que consta no lançamento e o responsável efetivo pelo crédito tributário constituído. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (parágrafo único, do art. 121, do CTN). O ITR – Imposto Territorial Rural, por sua vez, é tributo que incide sobre o patrimônio e rege-se pela Lei n.º 9.393, de 1996, tendo como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado fora da zona urbana do município.

(Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão 9202-003.382, de 18 de setembro de 2014. Relatora Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo)

Nessa hipótese, porém, é necessário que haja a regular notificação ao espólio, para fins do art. 145, do CTN, possibilitando o exercício do direito de defesa a quem tem condições para tanto. Desse modo, quando o espólio comparece ao processo administrativo fiscal, não há razões para a anulação do lançamento:

Ademais, o endereço do Espólio é o mesmo da Contribuinte falecida e a documentação referente à sucessão, inclusive a Certidão de Óbito, somente foram trazidos aos autos após a Impugnação, quando requeridos pela DRF em Nova Friburgo/RJ, em 11/04/2008 (Intimação às fls. 238 e documentos seguintes).

Registre-se que a Impugnação foi apresentada pelo Representante do Espólio em 18/01/2008, portanto tempestivamente, acompanhada de farta documentação comprobatória, portanto não há que se falar em qualquer prejuízo porventura acarretado pela falta de menção, na Notificação de Lançamento, da expressão “Espólio”. Tanto é assim que na Impugnação não há sequer menção a eventual nulidade por ter sido a Notificação de Lançamento emitida em nome da Contribuinte falecida, sem a menção de que tratar-se-ia de Espólio.

(Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão 9202-003.382, de 18 de setembro de 2014. Relatora Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo)

LANÇAMENTO EM NOME DO “DE CUJUS” DESACOMPANHADO DO TERMO “ESPÓLIO. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Considerando a participação ativa da viúva e do filho no âmbito do processo administrativo fiscal, é patente a inexistência de prejuízo, pois instaurado o devido contraditório e disponibilizada a ampla defesa, em obediência às normas constitucionais e legais.

(...)

Nota-se que, apesar de o fato gerador do tributo devido ter ocorrido antes do falecimento do contribuinte, com o fim da existência da sua pessoa natural, e, por conseguinte, da sua personalidade jurídica, art. 6º do CC, é evidente que a pessoa falecida não poderia figurar como sujeito passivo no âmbito do PAF.

(...)

Apesar disso, considerando a inexistência de prejuízo no presente caso, participou ativamente do processo a viúva do Contribuinte que, em regra, é a representante do espólio, na posição de inventariante.

Desse modo, o equívoco inicial do relatório fiscal não gerou um prejuízo relativo ao contraditório e à ampla defesa, com relação ao Contribuinte, pois oportunizada aos sucessores do Contribuinte participação no processo.

(Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão 9202-008.036, de 23 de julho de 2019. Relatora Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz)

A essa posição pode-se acrescentar razões de ordem prática: de forma geral, ao Fisco não é viável proceder ao lançamento de ofício em data próxima à do fato gerador, vez que se torna mais eficiente primeiramente recepcionar as declarações prestadas pelos contribuintes, para as quais há um prazo de apresentação. Após o armazenamento das declarações, mantidas em bancos de dados informatizados mantidos pela Receita Federal, são prospectados, com base em parâmetros técnicos e impessoais, indícios de descumprimento da legislação tributária e verificados quais os casos em que é necessário um aprofundamento da investigação, por meio de abertura de procedimento fiscal.

É esperado então que os dados fornecidos por meio das declarações já não mais reflitam a situação dos contribuintes na data da ação fiscal. Contudo, o Fisco pode realizar o lançamento com base nas informações que dispuser, desde que observe o direito do responsável pelo crédito ao contraditório e à ampla defesa:

Não cabe ao fisco investigar, a cada lançamento que vai realizar, se o sujeito passivo faleceu em momento posterior à data do fato gerador. Realiza o lançamento e aponta como sujeito passivo o Contribuinte. Se este veio a falecer após a data do fato gerador e antes do lançamento, o espólio responde pelo crédito tributário.

Neste caso, portanto, penso que o fato de o lançamento ter sido formalizado em nome do contribuinte não constitui vício a ensejar a nulidade do lançamento; que a responsabilidade do espólio resta configurada da mesma forma, pois decorre diretamente da lei e alcança os créditos tributários constituídos ou não.

(Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 2201-00.731, de 18 de junho de 2010. Relator Conselheiro Pedro Paulo de Pereira Barbosa)

Cumpram porém destacar que, quando o lançamento se lastreia na falta de comprovação dos dados declarados (i.e. quando o resultado é, por exemplo, a glosa das áreas de interesse ambiental), a notificação deve também ser analisada sob o prisma da motivação. Nessa hipótese, a justificação do lançamento é relevante, pois obviamente não é possível exigir comprovação de contribuinte já falecido. Precedente:

Em que pese tais aspectos, a autoridade fiscal conduziu todo o procedimento fiscal, inclusive o ato do lançamento, em nome da pessoa física falecida, alheio ao óbito, à existência do espólio e à indicação do inventariante na DITR/2004.

(...)

É curiosa a descrição dos fatos pelo agente fiscal. Segundo a narrativa, após a intimação por edital o contribuinte “compareceu e pediu prorrogação de prazo, o qual lhe foi concedido até o dia 26/08/2008”. Ao final desse prazo, o contribuinte não apareceu, nem enviou representante legal para apresentar a documentação solicitada.

Certamente, a afirmação da presença do contribuinte provoca dúvidas, tendo em conta o falecimento da pessoa física e a falta de esclarecimento do nome do representante do espólio que esteve no órgão público federal.

(...)

Tampouco os fatos apontam para a existência de um vício formal na identificação do sujeito passivo, em que há a possibilidade de convalidar o lançamento quando o sujeito passivo correto exerce a plenitude do direito de defesa, inclusive mediante a impugnação do mérito do ato administrativo.

(...)

Em verdade, a própria motivação do lançamento resta comprometida, pois assentada na falsa premissa de ausência de atendimento à intimação fiscal, o que deu ensejo ao arbitramento do valor da terra nua pelo agente fiscal.

(Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 2401-007.931, de 03 de agosto de 2020. Relator Conselheiro Cleberson Alex Friess)

Feitas estas ponderações, impende o exame do presente processo.

À época do fato gerador, tanto a recorrente quanto Serafim Rodrigues de Moraes eram solidariamente obrigados ao recolhimento do tributo, sem benefício de ordem, nos termos do art. 124, I, do Código Tributário Nacional. Em decorrência, a fiscalização estava autorizada a efetuar o lançamento em nome de qualquer dos condôminos, pois ambos eram sujeitos passivos, na qualidade de contribuintes.

Adotando-se o raciocínio encimado, com o falecimento de Serafim Rodrigues a fiscalização poderia formalizar o lançamento em seu nome, dando ciência ao representante do espólio, na qualidade de responsável, para exercício do direito de defesa. Tendo em vista a solidariedade, a recorrente também poderia ser intimada da notificação, na qualidade de contribuinte. Assim procedeu a fiscalização na ação fiscal relativa ao mesmo contribuinte/imóvel, porém exercício 2000: foi dada ciência do mesmo lançamento (em nome de Serafim Rodrigues) a ambos os contribuintes.

Todavia, a ação fiscal sob exame foi conduzida toda em nome do contribuinte falecido. A despeito de Maria Terezinha Oriente ter atendido às intimações – enviadas ao endereço constante da declaração do ITR, portanto apropriado para fins de intimação, nos termos do art. 7º, §2º, do Decreto 4.382/2002 -, não consta dos autos qualquer indicação de que tinha poderes para representação do espólio ou que seria sucessora. Tampouco era cônjuge meeiro: à época do falecimento já era divorciada de Serafim.

O fato da recorrente ter apresentado documentação e comparecido ao processo fiscal não tem o condão de alterar a motivação dada pela autoridade fiscal no lançamento: a de que o contribuinte falecido apresentou documentação incapaz de comprovar os valores declarados.

Não é possível aproveitar a documentação apresentada por Maria e lhe dar o atributo de ter sido apresentada pelo contribuinte falecido ou representante do espólio. Para tal

aproveitamento, a fiscalização poderia ter efetuado o lançamento em nome da recorrente ou, ainda, ter-lhe dado ciência como solidária, caso em que necessitaria trazer os fundamentos para tanto.

Contudo, mesmo tendo prazo suficiente para constituição correta do crédito e tendo apurado o equívoco – o que se nota pelo relevante destaque dado no memorando de e-fl. 100, a título de alerta para as posteriores intimações -, a fiscalização optou por manter o lançamento nos moldes em que se encontrava.

Considerando que o erro cometido se relaciona à valoração jurídica dos fatos tributários pela autoridade, extrapolando os aspectos extrínsecos da notificação (p.ex. mera falta da expressão “espólio” no instrumento de formalização do crédito), o lançamento deve ser anulado por vício material.

Conclusão

Pelo exposto, voto por:

- CONHECER do Recurso Voluntário, para DAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lopes Araújo