



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10865.720272/2007-98
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-008.420 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de outubro de 2020
Recorrente ANTONIO CORTE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2004

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL. COPROPRIETÁRIAS NÃO INCLUÍDAS NO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO DE TERCEIRO PREJUDICADO. INCOMPATIBILIDADE.

No processo administrativo fiscal, não se cogita de assistência litisconsorcial, uma vez que esta pressupõe legitimidade extraordinária e litisconsórcio unitário ulterior e o lançamento de ofício contra apenas um dos coproprietários do imóvel rural não enseja crédito tributário entre o assistente e o fisco. Não se cogita também de assistência simples, eis que a ação de regresso é estranha à esfera tributária e à competência da autoridade lançadora e das Turmas de Julgamento. Não há lacuna no processo administrativo fiscal a justificar a aplicação supletiva ou subsidiária das regras do processo civil ou do processo administrativo geral invocadas pelas coproprietárias não incluídas no lançamento de ofício, devendo prevalecer o explicitado no art. 73 do Decreto nº 7.574, de 2011, no sentido de o recurso voluntário poder ser interposto apenas pelo sujeito passivo do crédito tributário cuja impugnação administrativa não vingou no todo ou em parte.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

As Turmas de Julgamento de primeira e segunda instância administrativa são incompetente para afastar a aplicação da legislação tributária sob o fundamento de inconstitucionalidade, mesmo sob o enfoque de se “implementar condições necessárias à fiel observância de princípios constitucionais” (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 26-A; e Súmula CARF nº 2).

ITR. VALOR DA TERRA NUA. PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Cabendo ao contribuinte o ônus de provar que o valor declarado corresponde ao valor de mercado da terra nua ao tempo da ocorrência do fato gerador, prova inclusive que já deveria ter sido produzida para lastrear a Declaração de ITR, é justificável o indeferimento do pedido de perícia.

RECURSO VOLUNTÁRIO. EFEITO DEVOLUTIVO. LIMITES DA LIDE. PRECLUSÃO.

O princípio probatório da verdade material não tem o condão de ampliar os limites objetivos da lide, tendo o recurso voluntário efeito devolutivo. O recorrente amplia o pedido veiculado na impugnação, eis que requer a aplicação do menor valor da tabela do Instituto de Economia Agrícola do Estado de São Paulo em detrimento do valor apurado a partir do Laudo Técnico, valor este postulado na impugnação e acolhido pelo Acórdão de Impugnação. Diante da preclusão, tal ampliação não prospera.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso voluntário apresentado pelas coproprietárias Ângela Cristina Corte Ferreira Diniz, Arcelia Corte Mason e Adriane Corte. Por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário apresentado pelo sujeito passivo Antônio Corte, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Andrea Viana Arrais Egypto, Rodrigo Lopes Araújo, Matheus Soares Leite, André Luís Ulrich Pinto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 141/165 e 167/198) interposto em face de decisão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (e-fls. 123/130) que julgou procedente em parte Notificação de Lançamento (e-fls. 02/05), no valor total de R\$ 98.215,32, referente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), exercício 2004, tendo como objeto o imóvel denominado “FAZENDA FORTALEZA”, cientificado em 07/01/2008 (e-fls. 120).

Segundo a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal da Notificação de Lançamento (e-fls. 02/05), não houve comprovação da Área de Preservação Permanente e o Valor da Terra Nua (VTN) foi alterado segundo Laudo de Avaliação apresentado pelo contribuinte.

Na impugnação (e-fls. 57/71), o contribuinte, solicitando prova pericial e apresentando documentos, em síntese, alega:

- (a) Tempestividade.
- (b) Conexão.
- (c) Nulidade por cerceamento de defesa - retificação da Declaração durante o procedimento fiscal.
- (d) Compensação.
- (e) Mérito. Erro e Retificação da Declaração. Retificação das Áreas da Atividade Rural e do VTN conforme Laudo Técnico. Verdade Real.
- (f) Perícia.

Do Acórdão proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (e-fls. 123/130), extrai-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2004

VALOR DA TERRA NUA. VALOR COMPATÍVEL COM O SIPT.

Justifica-se a alteração do VTN apurado pela autoridade lançadora, quando o contribuinte apresenta informação que veicule valor por hectare compatível com o constante no SIPT, considerada a aptidão agrícola da terra.

ÁREAS ISENTAS. PRESERVAÇÃO PERMANENTE. RESERVA LEGAL. REQUISITOS.

Por exigência de Lei, para ser considerada isenta, a área de reserva legal deve estar averbada na Matrícula do imóvel junto ao Cartório de Registro de Imóveis e ser reconhecida mediante Ato Declaratório Ambiental -ADA, cujo requerimento deve ser protocolado dentro do prazo estipulado. O ADA é igualmente exigido para a comprovação das áreas de preservação permanente.

ÁREA UTILIZADA. ALTERAÇÃO.

É possível a alteração da área utilizada do imóvel, mediante a comprovação, nos Autos, de que a utilização ocorreu em níveis superiores ao inicialmente declarado pelo contribuinte.

(...) Voto (...)

Feitas estas considerações, em relação ao Exercício tratado neste processo, há de ser alterado o Demonstrativo de f. 03, procedendo-se às seguintes modificações:

Produtos Vegetais:	de 179,3	para 190,0
Pastagens	de 44,3	para 120,0
Valor da Terra Nua	de 3.408.486,00	para 2.908.500,00
VTN Tributável	de 3.408.486,00	para 2.908.500,00
Alíquota	de 1,30	para 0,60
Imposto Devido	de 44.310,31	para 17.451,00
Diferença de Imposto	de 44.233,17	para 17.373,86

Intimado do Acórdão de Impugnação em 03/09/2009 (e-fls. 132/133), o contribuinte notificado interpôs em 02/10/2009 (e-fls. 141), bem como as coproprietárias (e-fls. 167), recurso voluntário (e-fls. 141/165 e 167/198). Das razões recursais apresentadas pelo contribuinte notificado, em síntese, se extrai (e-fls. 141/165):

- (a) Princípios. Apesar de o Conselho não poder dirimir questões constitucionais, pode implementar condições necessárias à fiel observância dos princípios da *capacidade contributiva e o da vedação de imposição de tributos com efeitos de confisco*, diante de uma propriedade montanhosa em área de interesse turístico e ecológico regional e que recolhe anualmente R\$ 2.500,00 e teve uma exação no ano de 2004, ano base 2003, que remonta a R\$ 39.662,00, sendo o grau de utilização imputado irreal. A dimensão territorial do Brasil não recomenda lançamento arbitrado com base em sistemas informatizados, sendo necessário respeito ao *princípio da verdade material* independentemente do momento processual adequado estabelecido em lei, conforme jurisprudência e em respeito ao *princípio constitucional da ampla defesa*.
- (b) Indeferimento da Perícia. A perícia foi indeferida sob o fundamento de que o contribuinte já poderia ter produzido a prova e de que ela teria a finalidade de lhe beneficiar. A finalidade do requerimento foi justamente de produzir provas referentes à verdade material tributária e que somente poderia ser feita pela Administração Tributária (Decreto n.º 70.235, de 1972, arts. 18, §1º, e 20). A prova não serve somente ao contribuinte, mas ao processo. Perito e quesitos foram indicados e dizem respeito ao valor da terra nua. Além disso, há fato superveniente ao lançamento, que é a retificação da área na matrícula do imóvel, a revelar área inferior ao declarado e considerado pelo fisco. O Acórdão considerou o VTN de R\$ 2.908.500,00 para uma área de 412 há, mas a área retificada é de 398 ha. Observada a literalidade das exigências legais para a realização da prova pericial, esta deve ser deferida sob pena de ofensa ao princípio da ampla defesa e ao art. 2º da Lei n.º 9.784, de 1999. Embora a exigência de apresentação de laudo pelo contribuinte decorra de lei, são cinco os laudos a serem apresentados pelo contribuinte, logo a prova em questão oneraria o contribuinte e distribuiria o ônus de modo desigual, sendo cabível a realização de perícia, em face disposto nos arts. 2º, parágrafo único, VI e IX, e 29, §2º, da Lei n.º 9.784, de 1999.
- (c) VTN. Conversão do julgamento em diligência. Laudo Pericial. Para a unificação da matrícula, apurou-se que a área do imóvel é inferior à declarada de 412,4 ha, passando a área da matrícula para 398,3ha, conforme averbação em 07/08/2008, a gerar um valor de terra nua menor. O Laudo de Avaliação apresentado pelo contribuinte considerou o VTN/ha de R\$ 8.265,00 com base nos bancos de dados do Instituto de Economia Agrícola do Estado de São Paulo, mas a tabela do IEA para Moji Mirim, região na qual se insere o município de Itapira, informa para o ano de 2003 o valor entre R\$ 6.198,35 e R\$ 8.264,45 para terras de campo e entre R\$ 4.132,23 e R\$ 14.462,81 para terras de pastagens. Mas, diante do relevo montanhoso da propriedade, conforme fotos, não é possível que o perito tenha avaliado a terra nua em R\$ 8.265,00, porque certamente ela se encontra nos patamares mínimos ou até

mesmo menor. Apesar de ser o perito de confiança do recorrente, ele pode errar e confeccionar laudo enganoso ou errôneo. Logo, os julgadores não estão adstritos ao laudo. Como as questões postas são complexas e o valor do lançamento já atinge a 1,36% do valor da terra nua para um único ano, é cabível a conversão do julgamento em diligência para a realização de perícia, nos termos do arts. 49, §7º, e 58, §8º, da Portaria MF n.º 256, de 2009 – Regimento Interno.

- (d) Área de Preservação Permanente, VTN e Alíquota. Independentemente do reconhecimento do Poder Público como APP, essas áreas podem ser simplesmente consideradas aproveitáveis para fins de tributação, ainda mais se considerando as peculiaridades do imóvel em tela. Apesar de o entendimento majoritário do Conselho ser pela necessidade de ADA e averbação para o gozo da isenção, a área preenche os requisitos legais. Logo, não é cabível a majoração da alíquota, com base no grau de utilização, ao elevado percentual de 0,60%. Concorde com a tributação pelo grau de utilização para as áreas consideradas aproveitáveis, mas não sobre a totalidade do imóvel. Há necessidade de prova pericial para se concluir pela existência da área de APP dentro do imóvel, o que diminui e muito seu valor, sendo irrelevante o registro. Uma situação é o gozo da isenção da APP outra é sua inclusão indevida como área utilizável de modo a rebaixar o GU e majorar a alíquota, devendo ser observada a verdade material. Nesse contexto, a imposição da alíquota majorada teve finalidade arrecadatória, refugindo à extrafiscalidade do ITR. A Lei n.º 9.393, de 1996, não veda o reconhecimento material, mediante perícia, da impossibilidade de se considerar determinada área insuscetível de utilização por inaproveitável por interesse ecológico ou por impossibilidade como APP não averbada. O critério de aproveitamento de determinadas áreas considerado na Lei n.º 9.393, de 1996, é antinômico em face de outras legislações conexas ao direito tributário e ambiental (Constituição, Código Florestal etc). Apesar de não ter ADA e registro, tais áreas não podem ser presumidas como aproveitáveis para fins tributários, sob pena de ofensa aos arts. 109 e 110 do CTN. A jurisprudência do STJ não exige averbação e mesmo não averbada a área não pode ser considerada para apuração do grau de utilização. Legislador e fisco atribuíram às APPs função econômica impossíveis e ilegais de se obter ao majorar o grau de utilização, a ferir a capacidade contributiva (Constituição, art. 145, §1º). O fato econômico não pode ser ignorado e nem o art. 142 do CTN. A não averbação da APP não implica em ser o imóvel improdutivo. Mesmo sem a averbação não há vedação legal para que se minimize o ou zere VTN e o VTN dessas áreas, o que não se confunde com isenção. Diante da diminuição da APP de 60ha, o VTN e a área aproveitável devem ser reduzidos, bem como o quociente entre área total tributável e área total do imóvel, e a alíquota deve ser reduzida pela majoração do grau de utilização. Por fim, sendo a área total inferior à inicialmente considerada, conforme fatos e provas novos, a APP e a Área de Reserva Legal representam aproximadamente 39,65% do imóvel.
- (e) Conexão. O presente processo deve ser julgado conjuntamente com os de n.º 10865.720272/2007-98 e n.º 10865.720274/2007-87, ante a conexão.

Das razões recursais (e-fls. 167/198) apresentadas pelas coproprietárias ANGELA CRISTINA CORTE FERREIRA DINIZ, ARCELIA CORTE MASON e ADRIANE CORTE, em síntese, extrai-se:

- (a) Nulidade e Intervenção. A intervenção das contribuintes ocorre com fulcro nos arts. 2º, I e VIII, 3º, II, 9º, II, e 29 da Lei n.º 9.784, de 1999. Juntas detêm 75% da propriedade do imóvel e tomaram conhecimento do lançamento em reunião realizada na Fazenda Fortaleza em 12/09/2009, conforme Ata. Há uma série de documentos em poder dos demais condôminos e que merecem ser considerados, inexistindo amparo legal para atribuir apenas a um condômino a responsabilidade integral do débito (CTN, arts. 31, 121 e 142; Lei n.º 9.393, de 1996, art. 4º e 5º; Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 9º; Lei n.º 9.784, de 1999, art. 3º; e princípios da legalidade, prudência, contraditório e ampla defesa). Logo, o Acórdão de Impugnação deve ser anulado para que se abra prazo para apresentação de documentos aos condôminos com reinício da fiscalização determinado pelo art. 14 da Lei n.º 9.393, de 1996. O procedimento fiscal e o lançamento transcorreram a revelai destas contribuintes, sendo que o Decreto n.º 4.382, de 2002, que regulamentou a Lei n.º 9.393, de 1996, exige a notificação de todos os condôminos, havendo nulidade nos termos do art. 59, II, do Decreto n.º 70.235, de 1972. Diante da intervenção, deve ser aplicado o instituto do litisconsórcio necessário e da assistência, conforme arts. 47 e 55 do CPC.
- (b) Princípios. Indeferimento da Perícia. VTN e Laudo Pericial – Conversão do julgamento em diligência. Área de Preservação Permanente, VTN e Alíquota. Áreas. Conexão. São reiterados os argumentos e alegações já constantes das razões recursais do contribuinte ANTÔNIO CORTE.

Em 26/04/2011 (e-fls. 255), as coproprietárias ANGELA CRISTINA CORTE FERREIRA DINIZ, ARCELIA CORTE MASON e ADRIANE CORTE protocolam petição (e-fls. 255/259) carreando documentos e, em síntese, alegando:

- (a) Reserva Legal. A partir de 2007 (Decretos n.º 6.514/2008, 6.686/2008 e 6.695/2008), foram concedidos prazos para regularização da averbação de reserva legal, tendo por data limite 11 de junho de 2011 (Decreto n.º 7.029, de 2009), a suspender cobrança de multas decorrentes do uso de áreas de preservação permanente ou de reserva legal. Foi protocolado em 30/08/2009, após o Acórdão de Impugnação, processo junto a CETESB, tendo sido conferida autorização para averbação em 20/09/2010. Foi condicionada a isenção do ITR à averbação da reserva legal em prazos incompatíveis com a duração do processo de averbação, iniciado em 21/02/2003 com pedido de autorização para supressão de vegetação nativa pra plantio de eucalipto. Esse pedido foi negado e daí as matrículas anteriores foram unificadas com medição e retificação da área da propriedade, com mapeamento da reserva legal, APP, pastagens e plantio, aprovado pela CETESB em 17/11/2010 com averbação em cartório. Os documentos trazidos aos autos não inovam, apenas conferem exatidão e certeza aos fatos pré-existentes (existência de área inapropriada para exploração, por se tratar de APP e ARL), sendo a averbação mera formalidade. O STJ já decidiu que qualquer área de reserva

legal, por destinada à preservação, não precisa de reconhecimento formal prévio para obter isenção. Logo, o fisco impõe contribuições exageradas.

- (b) Área de Preservação Permanente. As áreas de preservação permanente existem e foram mensuradas pela CETESB, condição para o correto preenchimento do Ato Declaratório Ambiental para averbação da reserva legal em 20/09/2010.
- (c) VTN. A propriedade possui topografia da Serra da Mantiqueira e as terras não são de cultura de primeira, logo o enquadramento na tabela do IEA foi equivocado. Embora propriedades vizinhas possam ter composição totalmente diferente, o VTN pode ser confrontado com o de propriedades vizinhas INCRA's 625.035.000.280-2; 625.035.000.574; 625.035.009.091-4; 625.035.006.165; 625.035.008.435-3; 625.035.008.575-9.
- (d) Pagamento parcial. Foram retificadas as DITRs dos anos de 2003 a 2005 e ao cálculo do imposto aplicou-se multa de 75% e juros de mora, efetuando posteriormente o recolhimento aos cofres públicos.
- (e) Conhecimento. As presentes razões e documentos devem ser conhecidos em consideração ao direito de defesa preterido em outras oportunidades e por serem proprietárias e pela averbação da reserva legal ter levado aproximadamente 8 anos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Recurso de Ângela Cristina Corte Ferreira Diniz, Arcelia Corte Mason e Adriane Corte

Admissibilidade. As coproprietárias do imóvel rural, relacionadas no campo “05 – CONDÔMINOS” na Declaração do ITR do exercício objeto do lançamento (e-fls. 50) e também constantes da Certidão extraída em 02/10/2010 da matrícula nº 29.072, aberta em 07/08/2008 (e-fls. 271/296) e do Relatório de Inscrição de Imóvel Rural no CAFIR – Cadastro de Imóveis Rurais extraído em 02/10/2009 (e-fls. 140), apresentam recurso a postular sua intervenção no processo como assistentes litisconsorciais, invocando os arts. 2º, I e VIII, 3º, II, 9º, II, e 29 da Lei nº 9.784, de 1999, e arts. 47 e 55 do Código de Processo Civil, Lei nº 5.869, de 1973.

A rigor, apresentam recurso de terceiro prejudicado na mesma data de apresentação do contribuinte notificado.

Analisando-se isoladamente a questão da tempestividade, o recurso é tempestivo, eis que protocolado no prazo de trinta dias contado da ciência do Acórdão de Impugnação dada à parte (AgInt no AREsp 1308727/RJ; REsp 1678879/SP; e REsp 82.191/SP).

Temos, entretanto, de verificar se o instituto do recurso de terceiro prejudicado, modalidade de intervenção de terceiro, é ou não compatível com o processo administrativo fiscal, advindo de uma impugnação contraposta a um lançamento de ofício, para se admitir a aplicação supletiva e subsidiária das normas do processo administrativo geral e/ou do processo civil.

A autoridade fiscal constitui o crédito tributário pelo lançamento e para tanto identifica o sujeito passivo da obrigação tributária e pelo lançamento de ofício o torna sujeito passivo do crédito tributário constituído (CTN, art. 142).

Ao sujeito passivo do crédito tributário constituído pelo lançamento é assegurado o direito de impugnar o procedimento de lançamento e uma vez o fazendo torna-se parte no processo administrativo fiscal (Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 14), estabelecendo-se a lide administrativa tão somente sobre a matéria expressamente contestada (Decreto n.º 70.235, de 1972, arts. 16, III, e 17) e a envolver impugnante e fisco.

Nesse ponto, destaque-se que a sujeição passiva solidária abarca mais de uma hipótese: a solidariedade entre contribuintes¹, como na presente situação de condomínio indiviso; a solidariedade entre contribuinte e responsável; e a solidariedade entre responsáveis.

Sendo todos os titulares do imóvel rural mantido indiviso contribuintes solidários sem benefício de ordem, é admissível o lançamento de ofício da totalidade do crédito tributário do ITR apenas contra um dos coproprietários (Constituição, art. 153, VI; CTN, arts. 31 e 124, inciso I e parágrafo único; Lei n.º 9.393, de 1996, art. 1.º; e Decreto n.º 4.382, de 2002, art. 39). O presente colegiado, inclusive, já decidiu por unanimidade:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2007

SUJEIÇÃO PASSIVA. IMÓVEL RURAL. CONDOMÍNIO. COPROPRIETÁRIO. INTERESSE COMUM. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

O imóvel rural em condomínio, mantido indiviso, deve ser declarado por um dos titulares, na condição de condômino. O coproprietário do imóvel rural é responsável solidário por interesse comum, não havendo ordem de preferência entre eles. Enquanto contribuintes estão obrigados pela totalidade dos créditos tributários relativo ao imóvel.

Acórdão n.º 2401-007.934, de 04/08/2020, Rel. Cons. Cleber Alex Friess.

No mesmo sentido, pode ser invocado o Acórdão proferido em face do REsp n.º 1.232.344/PA, transcrevo a ementa:

TRIBUTÁRIO. ITR. PROPRIEDADE EM CONDOMÍNIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. LEGITIMIDADE DA EXIGÊNCIA DO DÉBITO TRIBUTÁRIO DE QUALQUER DOS CONDÔMINOS.

1. Pertencendo o imóvel a vários proprietários, em condomínio, é legítima a exigência do Imposto Territorial Rural - ITR, em sua totalidade, de todos ou de qualquer deles,

¹ “Solidariedade entre contribuintes: Nesse caso, duas ou mais pessoas são, desde a incidência da norma tributária principal, devedoras da obrigação tributária, não havendo que falar em responsabilidade tributária. É o caso de um casal que é coproprietário de um imóvel. Art. 124, I, do CTN” - Curso de Direito Tributário e Financeiro / Cláudio Carneiro. - 9. ed. - São Paulo : Saraiva Educação, 2020. No mesmo sentido, ver Parecer PGFN/CRJ/CAT n.º 55, de 2009, itens 17 e 18.

reservando-se ao que pagou a faculdade de ressarcir-se dos demais devedores na forma do art. 283 do Código Civil.

2. Recurso especial improvido.

(REsp 1232344/PA, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/11/2011, DJe 16/02/2012)

No caso concreto, a fiscalização e o lançamento se operaram em face do condômino declarante. As coproprietárias não participaram do procedimento de fiscalização, não foram cientificadas do lançamento de ofício e nem apresentaram impugnação, vindo aos autos para interpor recurso voluntário em face do Acórdão de Impugnação (do qual não foram cientificadas) invocando a aplicação dos arts. 47 e 55 da Lei nº 5. 869, de 1973.

Ao invocar o art. 47 da Lei nº 5. 869, de 1973², as coproprietárias nos remetem ao litisconsórcio necessário unitário, tanto que postulam a invalidade do Acórdão de Impugnação, do lançamento e do próprio procedimento de fiscalização por eles não se terem dado em face de todos os solidários. Logo, a assistência pretendida seria litisconsorcial ou qualificada.

Mas, contraditoriamente, também invocam o art. 55 da Lei nº 5. 869, de 1973, e, então, nos remetem à assistência simples, eis que na assistência litisconsorcial o direito discutido é também do assistente ou mesmo exclusivamente do assistente, tendo o assistente até sua intervenção a condição de substituído processual, ou seja, como cotitular ou titular da relação jurídica material em litígio sofreria os efeitos da coisa julgada, intervindo ou não, e o art. 55 da Lei nº 5. 869, de 1973, não versava sobre coisa julgada, mas tão somente sobre rediscussão da “justiça da decisão”³.

² “Art. 47. (...) 1. Litisconsórcio Necessário. O litisconsórcio necessário pode advir de expressa disposição de lei ou da natureza incindível da relação jurídica de direito material afirmada em juízo (...). No primeiro, o litisconsórcio será necessário simples (o órgão jurisdicional pode decidir de maneira não uniforme para as partes consorciadas); no segundo, necessário unitário (há dever de o juiz outorgar tutela jurisdicional de maneira uniforme para todos os litisconsortes). (...) O art. 47, CPC, funciona como uma cláusula geral de unitariedade à vista da afirmação de situação jurídica incindível em juízo. (...) O art.47, CPC, insinua que todo litisconsórcio necessário é unitário, porque a firma que “há litisconsórcio necessário, quando (...) o juiz tiver de decidir a lide de modo uniforme”, mas há aí evidente impropriedade: o litisconsórcio necessário pode ser simples ou unitário. (...) A obrigatoriedade da formação de litisconsórcio diz respeito à legitimação para agir em juízo, dependendo da citação de todos os consortes para a causa a eficácia da sentença. (...) ausente litisconsorte necessário passivo, tem [o juiz] de determinar ao demandante que promova a citação dos litisconsortes faltantes no processo, sob pena de extinção do processo (art.47,parágrafoúnico,CPC). (...) 2. Litisconsórcio Facultativo Unitário. A doutrina brasileira costuma aludir à possibilidade de litisconsórcio facultativo unitário. O assunto é alvo de vivo debate e é altamente controvertido. Sustenta-se que, por vezes, embora a relação jurídica afirmada em juízo seja incindível, o direito material outorga legitimidade para agir de maneira independente aos vários cotitulares do direito alegado no processo, com o que o litisconsórcio é facultativo, embora a solução a respeito da relação afirmada em juízo tenha de ser uniforme. A solução não nos parece a melhor. Submeter aquele que não foi parte no processo, nada obstante participe da relação unitária afirmada em juízo, à coisa julgada viola o direito fundamental ao processo justo (art. 5º, inciso LIV, CRFB), na medida em que pode privar o terceiro figurante da relação afirmada em juízo de seu direito sem que se possibilite a sua participação no processo, e violaoart.472,CPC,pelo qual a coisa julgada não pode alcançar terceiros.”- Código de Processo Civil. Comentado artigo por artigo / Luiz Guilherme Marinoni e Daniel Mitidiero. – 5. ed. - São Paulo : RT, 2013; p. 133 e 134.

³ “Art. 55 (...) A norma em questão disciplina a eficácia da intervenção do assistente simples e nada tem a ver com a qualificada, posto que nesta o direito discutido também é do assistente ou exclusivamente do assistente. Não se trata aqui de coisa julgada, que só atinge o pedido, mas de imutabilidade da causa de pedir (a lei impede rediscussão da “justiça da decisão”), salvo nos casos que serão mencionados. O processo posterior a que alude o texto é o que envolve o assistente e o assistido, já que entre aquele e o adversário do assistido não existe nenhuma relação

O condômino declarante, sujeito passivo do crédito lançado, não age como substituto processual dos demais condôminos. Isso porque, o Acórdão de Impugnação e o próprio crédito tributário lançado não atingem as coproprietárias, posto que não identificadas pelo fisco como sujeito passivo do crédito tributário.

Note-se que o Código Tributário Nacional distingue entre a obrigação tributária surgida com a ocorrência do fato gerador e o crédito constituído pelo ato de lançamento⁴, decorrendo de tal diferenciação ser o ato de lançamento de ofício que identifica o sujeito passivo e o qualifica para a apresentação de defesa administrativa contra a constituição do crédito (CTN, art. 142).

Por esse motivo, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça reconhece que a Certidão de Dívida Ativa decorrente do lançamento de ofício não pode ser redirecionada para o devedor solidário contra o qual não foi constituído o crédito tributário pelo lançamento, sendo necessário novo lançamento de ofício. Nesse sentido, são didáticas as seguintes ementas:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. SUBSTITUIÇÃO DA CDA PARA MODIFICAÇÃO DO POLO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 392/STJ.

1. Embargos de divergência pelos quais se busca dirimir dissenso pretoriano acerca da possibilidade de alteração do sujeito passivo da execução fiscal, mediante emenda da CDA, para cobrar daquele a quem a lei imputa a condição de corresponsável da exação.
2. Caso em que a Fazenda municipal constituiu o crédito tributário de ISS apenas contra a empresa construtora (PLANEL) e tão somente contra ela ingressou com a execução fiscal. Somente depois de frustradas as tentativas de citação dessa empresa, no curso da execução, permitiu-se, com base em legislação municipal que prevê hipótese de corresponsabilidade, a inclusão da empresa tomadora do serviço (SCANIA) no polo passivo da execução mediante simples emenda da Certidão de Dívida Ativa.

jurídica. As defesas a seguir elencadas correspondem à chamada *exceptio male gesti processus*.” - Código de processo civil interpretado: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo / Antônio Cláudio da Costa Machado.- 9. ed. rev. e atual. Barueri, SP : Manole, 2010; p. 94.

⁴ "O direito positivo brasileiro, atrelado ao preconceito da chamada “verdade por correspondência”, e crendo que o sistema normativo operasse por conta própria, detendo mecanismos que o fizessem incidir em situações concretas, independentemente da ação humana de aplicá-lo, utiliza signos diferentes, fazendo acreditar que a obrigação surgiria com a ocorrência do simples evento, mas que o crédito seria constituído pelo ato de lançamento, prerrogativa dos funcionários da Administração. Por esse modo, distingue o momento da incidência, na realização do evento, daquele da aplicação, em que o agente administrativo, tomando conhecimento da ocorrência, firmasse em linguagem específica os termos que presidiram o acontecimento, bem como os traços que identificam o laço obrigacional.

Talvez, por ter trilhado esse caminho, teve de incorrer em outra impropriedade, qual seja a de separar o crédito da obrigação, como se pudesse haver esse desnexo. Passou por alto pela indissociabilidade dessas figuras básicas do fenômeno jurídico, tratando-as isoladamente, como se fora isso possível. Sim, porque o crédito nada mais é que o direito subjetivo de que o sujeito ativo se vê investido de exigir a prestação, enquanto débito, seu contraponto, é o dever jurídico de cumprir aquela conduta. E não pode haver vínculo jurídico de cunho obrigacional se inexistir um sujeito de direito, na condição de credor, em face de outro sujeito de direito, na qualidade de devedor, de tal forma que subtrair o crédito da estrutura obrigacional significa pulverizá-la, fazê-la desaparecer, desmanchando a organização interna que toda relação jurídica há de exibir, como instrumento de direitos e deveres correlatos. (...) Que obrigação seria essa, em que o sujeito ativo nada tem por exigir (crédito) e o sujeito passivo não está compelido a qualquer conduta? O isolamento do crédito em face da obrigação é algo que atenta contra a integridade lógica da relação, condição mesma de sua existência jurídica. Agora, se o legislador pretendeu dizer que havia um direito subjetivo de exigir a prestação (crédito), mas que o implemento dessa pretensão ficava na dependência de procedimentos ulteriores, o que se pode afirmar é que não utilizou bem a linguagem, provocando dificuldades perfeitamente dispensáveis." - Curso de Direito Tributário / Paulo de Barros Carvalho. - 16. ed. - São Paulo : Saraiva, 2004; p. 363, 364 e 373.

3. Independentemente de a lei contemplar mais de um responsável pelo adimplemento de uma mesma obrigação tributária, cabe ao fisco, no ato de lançamento, identificar contra qual(is) sujeito(s) passivo(s) ele promoverá a cobrança do tributo, nos termos do art. 121 combinado com o art. 142, ambos do CTN, garantindo-se, assim, ao(s) devedor(es) imputado(s) o direito à apresentação de defesa administrativa contra a constituição do crédito. Por essa razão, não é permitido substituir a CDA para alterar o polo passivo da execução contra quem não foi dada oportunidade de impugnar o lançamento, sob pena de violação aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, também assegurados constitucionalmente perante a instância administrativa.

4. A esse respeito: "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)" (Recurso Especial Representativo de Controvérsia 1.045.472/BA, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18/12/2009).

5. Incide, na espécie, a Súmula 392/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".

6. Embargos de divergência providos.

(EREsp 1115649/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/10/2010, DJe 08/11/2010)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. IMÓVEL TRIBUTADO. VIÚVA MEEIRA. COPROPRIETÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INCLUSÃO NO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL POR DECISÃO JUDICIAL. SUBSTITUIÇÃO DA CDA.

1. O cônjuge meeiro deve ser incluído no lançamento do crédito tributário e, a fortiori, na CDA, para viabilizar sua letigatio ad causam passiva para a execução fiscal.

2. O falecimento do cônjuge virago, por si só, no curso da execução fiscal, com fulcro em lançamento efetivado apenas em nome do de cujus, não autoriza a execução direta contra o cônjuge supérstite.

3. É que, resulta cediço na Corte que: a. Iniciada a execução, é vedada a substituição da CDA para a inclusão do cônjuge sobrevivente na condição de contribuinte do IPTU (CTN, art. 34) e não como sucessor (CTN, art. 131, II).

b. É que a presunção de legitimidade da CDA alcança as pessoas nela referidas. Por isso que este e. STJ firmou entendimento no sentido de que "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). Precedente: REsp 1045472/BA, Rel. Ministro LUIZ FUX, DJe 18/12/2009 c. In casu, o cônjuge supérstite não é sucessor do cônjuge falecido, senão titular da metade do imóvel.

4. O falecimento do contribuinte não impede o Fisco de prosseguir na execução dos seus créditos, sendo certo que, na abertura da sucessão, o espólio é o responsável pelos tributos devidos pelo "de cujus", nos termos do art. 131, III, do CTN.

5. A doutrina nos revela que "se a dívida é inscrita em nome de uma pessoa, não pode a Fazenda ir cobrá-la de outra nem tampouco pode a cobrança abranger outras pessoas não constantes do termo e da certidão, salvo, é claro, os sucessores, para quem a transmissão do débito é automática e objetiva, sem reclamar qualquer acerto judicial ou administrativo. Em suma, corresponsabilidade tributária não pode, em regra, decorrer de simples afirmação unilateral da Fazenda no curso da execução fiscal". (Humberto Theodoro Júnior. Lei de Execução Fiscal. 11ª ed., p. 40).

6. No mesmo sentido: "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).

7. In casu, incontroverso que a ora recorrente é coproprietária do imóvel tributado, do mesmo modo, irrefragável que os lançamentos de ofício do IPTU e da TLCVLP foram realizados exclusivamente em nome do "de cujus", por opção do fisco municipal, que poderia tê-los realizado em nome dos coproprietários.

8. Os embargos de declaração que enfrentam explicitamente a questão embargada não ensejam recurso especial pela violação do artigo 535, II, do CPC.

9. 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.

10. Recurso especial provido.

(REsp 1124685/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/10/2010, DJe 03/11/2010)

Portanto, o Acórdão de Impugnação e o próprio lançamento de ofício efetuado apenas em face de um dos contribuintes solidários não têm o condão de influir na relação jurídica entre as demais contribuintes solidárias e o fisco, eis que não constituído o crédito tributário em face das coproprietárias⁵, o que afasta a possibilidade de se cogitar na configuração de uma assistência litisconsorcial (Lei nº 5. 869, de 1973, art. 54, *caput*; e Lei nº 13.105, de 2015, art. 124, parágrafo único).

As coproprietárias, entretanto, poderão, por força do exercício do direito de regresso pelo condômino declarante, sujeito passivo do crédito tributário lançado, vir a responder perante este particular.

Assim, poderíamos tentar cogitar de as coproprietárias poderem ser tidas por terceiro prejudicado na qualidade de assistente simples, eis que, o condômino declarante ao saldar a totalidade da dívida terá direito de regresso contra as coproprietárias (CTN, arts. 124,

⁵ Seja sob o enfoque da obrigação sem crédito por falta do lançamento de ofício, seja sob o enfoque do direito subjetivo de exigir a prestação (crédito) sem o implemento do ato de lançamento. Ver nota anterior.

inciso I e parágrafo único, e 125, I; Lei n.º 3.071, de 1916, art. 913; e Lei n.º 10.406, de 2002, art. 283).

Devemos ponderar, contudo, que o direito de regresso é estranho à relação jurídica tributária. Nesse ponto, merece ser transcrito o que asseverou o Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI no voto condutor do já citado REsp 1.232.344/PA:

Como se percebe, é da essência da solidariedade passiva a faculdade do credor de haver, de qualquer dos devedores solidários, a integralidade da prestação. É a lição clássica de Pontes de Miranda:

"Se há devedores solidários é porque o credor pode exigir de qualquer deles toda a prestação. Qualquer deles continua devedor até que se solva inteiramente a dívida. Há relação jurídica entre o credor e os devedores solidários. O que se passa entre os devedores solidários é estranho à relação jurídica entre o credor e eles" (Tratado de Direito Privado, Tomo 22, 3ª ed., RJ: Borsoi, 1971, p. 330)

Assim, portanto, fica reservada ao devedor que satisfaz o pagamento da dívida por inteiro a faculdade de exigir, dos demais condôminos, devedores solidários, o ressarcimento correspondente (CC, art. 283). Essa, todavia, é relação jurídica própria do vínculo que une os condôminos entre si, e, portanto, estranha à relação tributária.

Ainda que tendo por objeto situação concreta diversa, por ter sido o lançamento de ofício cientificado a todos os solidários, o Acórdão n.º 2401-007.530 destaca a natureza civil do direito de regresso, transcrevo, a seguir, a ementa pertinente:

IMÓVEL POSSUÍDO EM CONDOMÍNIO PRO INDIVISO. BEM COMUM PERTENCENTE AOS CONDÔMINOS. SOLIDARIEDADE.

A propriedade de condomínio pro indiviso, bem como pertencente aos condôminos, implica que tais pessoas têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador do imposto lançado, sendo solidariamente obrigadas no tocante ao imposto lançado, não havendo, ainda, benefício de ordem, na forma do art. 124, I e parágrafo único, do CTN. Dessa forma, o fisco pode exigir toda a obrigação de um dos condôminos, cabendo ao atuado o direito civil de regresso em favor do outro condômino que não constou do auto de infração.

Acórdão n.º 2401-007.530, de 03/03/2020, Rel. Cons. Matheus Soares Leite.

Note-se que o direito tributário determina que o pagamento da dívida por um dos solidários aproveita aos demais (CTN, art. 125, I)⁶, mas o direito de regresso havido entre os particulares não está disciplinado pela norma tributária, mas pela norma civil (Lei n.º 3.071, de 1916, art. 913; e Lei n.º 10.406, de 2002, art. 283).

Sendo o direito de regresso estranho à esfera tributária e a não abranger o fisco, não há que se falar em eficácia da fundamentação da decisão (impedimento de rediscussão da "justiça da decisão") emitida por Tuma de Julgamento em processo administrativo fiscal, quando de um posterior processo a envolver assistente e assistido. Logo, o art. 55 da Lei n.º 5.869, de

⁶ "As obrigações tributárias, cujo objeto é uma prestação pecuniária e, por isso mesmo, essencialmente divisível, não seguem a sorte das relações obrigacionais disciplinadas pelo direito civil. Para efeitos jurídico-tributários tais obrigações são indivisíveis, de modo que, havendo solidariedade passiva, cada um dos devedores solidários, em princípio, é obrigado pelo total da dívida e o pagamento feito por qualquer deles aproveita aos demais (art. 125, I)." - Curso de Direito Tributário / Paulo de Barros Carvalho. - 16. ed. - São Paulo : Saraiva, 2004; p. 314 e 315.

1973, revela que o regramento pertinente à assistência simples é nitidamente incompatível com o processo administrativo fiscal resultante da impugnação ao lançamento de ofício, a inexistir lacuna a ser colmatada pela aplicação supletiva e subsidiária do processo civil. Além disso, é manifesta a incompetência da autoridade lançadora e das Turmas de Julgamento de primeira e segunda instância administrativa para gerar decisão apta a reger a relação jurídica entre assistente e assistido.

As coproprietárias invocam ainda a Lei n.º 9.784, de 1999, para se qualificarem como interessadas no processo administrativo por terem direitos ou interesses que possam ser afetados pela decisão a ser adotada (Lei n.º 9.784, de 1999, art. 9.º, II), tendo sido descumprido seu direito de ter ciência da tramitação do processo administrativo em que tinham a condição de interessadas em razão da possibilidade de um posterior exercício do direito civil de regresso (Lei n.º 9.784, de 1999, art. 3.º, II).

Apesar de as coproprietárias não terem invocado o art. 58 da Lei n.º 9.784, de 1999, entendo que a discussão deva nele também se centrar por tratar especificamente do recurso de terceiro interessado, transcrevo:

Lei n.º 9.784, de 1999

Art. 58. Têm legitimidade para interpor recurso administrativo:

I - os titulares de direitos e interesses que forem parte no processo;

II - aqueles cujos direitos ou interesses forem indiretamente afetados pela decisão recorrida;

As coproprietárias não são parte no processo, uma vez que não foram identificadas pela autoridade lançadora como sujeito passivo do crédito tributário lançado e nem apresentaram impugnação a se insurgir contra o crédito tributário lançado.

Contudo, indiretamente podem ser afetadas na esfera cível (não na administrativa) em razão do vínculo mantido para como o coproprietário sujeito passivo do crédito tributário, caso este venha a saldá-lo.

O art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, dispõe que da decisão de primeira instância administrativa caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Ao explicitar o comando normativo do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, o art. 73 do Decreto n.º 7.574, de 2011, assevera que o recurso voluntário pode ser interposto contra decisão de primeira instância contrária ao sujeito passivo.

Portanto, limita o recurso voluntário ao sujeito passivo do crédito tributário em face do qual foi prolatado o Acórdão de Impugnação, sendo sujeito passivo do crédito tributário a pessoa identificada como tal pela fiscalização ao efetuar o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, e que apresentou impugnação administrativa julgada improcedente ou improcedente em parte. Nem mesmo o sujeito passivo do crédito tributário revel pode interpor recurso voluntário, como já decidido, por unanimidade, pelo presente colegiado:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO DE RESPONSÁVEL
SOLIDÁRIO REVEL. NÃO CONHECIMENTO.

O processo administrativo fiscal não admite a interposição de recurso voluntário por revel. Por não haver lacuna em face do disposto no art. 17 do Decreto n.º 70.235, de 1972 (Portaria MPAS n.º 357, de 2002, art. 6.º, § 4.º; e Portaria MPS n.º 520, de 2004, art. 9.º, § 6.º), não é cabível a aplicação subsidiária dos arts. 50, parágrafo único, e 322, parágrafo único, da Lei n.º 5.869, de 1973, e dos arts. 15, 119, parágrafo único, e 346, parágrafo único, da Lei n.º 13.105, de 2015.

Acórdão n.º 2401-007.820, de 10/07/2020, Rel. Cons. José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

No processo administrativo fiscal, a revelia enseja a procedência automática do lançamento de ofício na esfera administrativa, sendo inclusive dispensado o próprio julgamento ao se determinar a simples lavratura do Termo de Revelia pelo órgão preparador (Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 21).

O processo civil não adota o sistema de julgamento *secundum praesentem* (julgamento favorável à parte presente e desfavorável à parte ausente), mas o sistema da *ficta confessio* ao determinar a presunção de veracidade das alegações de fato do autor (Lei n.º 5.869, de 1973, art. 319; e Lei n.º 13.105, de 2015, art. 344), temperada pelas hipóteses do art. 320 da Lei n.º 5.869, de 1973, atualmente do art. 345 da Lei n.º 13.105, de 2015⁷.

Portanto, a sistemática traçada no art. 21 do Decreto n.º 70.235, de 1972, deixa claro que ao revel encerrou-se a possibilidade de discussão administrativa, ainda que eventualmente possa ser beneficiado pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário advinda de uma eventual impugnação administrativa de sujeito passivo do crédito tributário solidário, quando as razões de impugnação do solidário não se limitarem à insurgência contra o vínculo de solidariedade.

Admitir a partir dos arts. 3.º, II, e 58, II, da Lei n.º 9.784, de 1999, que o revel possa regressar ao processo como terceiro interessado a apresentar recurso contra o Acórdão de Impugnação lavrado em face de sujeito passivo solidário significa negar vigência ao art. 21 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Essa situação tem o condão de revelar de forma nítida a incompatibilidade dos dispositivos da lei do processo administrativo geral invocados pelas coproprietárias em relação ao processo administrativo específico do Decreto n.º 70.235, de 1972, tanto no que toca à intervenção para apresentação de recurso pelas contribuintes solidárias contra as quais não se operou o lançamento de ofício como no que toca à alegação de que tais dispositivos determinariam sua participação obrigatória no processo administrativo fiscal pertinente ao contribuinte solidário contra o qual foi lavrado o lançamento de ofício. Diante da incompatibilidade, não há que se falar em lacuna para a aplicação subsidiária da Lei n.º 9.784, de 1999.

Nesse contexto, compreende-se a razão de o art. 73 do Decreto n.º 7.574, de 2011, ter explicitado a limitação do recurso voluntário ao sujeito passivo do crédito tributário prejudicado pelo Acórdão de Impugnação, a excluir o terceiro interessado.

⁷ Sobre os sistemas da decisão *secundum praesentem*, da *ficta litiscontestatio* e da *ficta confessio*, ver de Rogério Lauria Tucci *Da contumácia no processo civil brasileiro*. São Paulo: J. Bushatsky, 1964; p. 69.

Em resumo, podemos concluir: No processo administrativo fiscal, não se cogita de assistência litisconsorcial, uma vez que esta pressupõe legitimidade extraordinária e litisconsórcio unitário ulterior e o lançamento de ofício contra apenas um dos coproprietários não enseja crédito tributário entre o assistente e o fisco. Não se cogita também de assistência simples, eis que a ação de regresso é estranha à esfera tributária e à competência da autoridade lançadora e das Turmas de Julgamento. Não há lacuna no processo administrativo fiscal a justificar a aplicação supletiva ou subsidiária das regras do processo civil ou do processo administrativo geral invocadas pelas coproprietárias, devendo prevalecer o explicitado no art. 73 do Decreto nº 7.574, de 2011, no sentido de o recurso voluntário poder ser interposto apenas pelo sujeito passivo do crédito tributário cuja impugnação administrativa não vingou no todo ou em parte.

Logo, impõe-se o não conhecimento do recurso apresentado pelas coproprietárias.

Recurso de Antônio Corte

Admissibilidade. Diante da intimação em 03/09/2009 (e-fls. 132/133), o recurso interposto por Antônio Corte em 02/10/2009 (e-fls. 141) é tempestivo (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Presentes os pressupostos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso, estando a exigibilidade suspensa (CTN, art. 151, III).

Conexão. Os processos nº 10865.720274/2007-87, nº 10865.720272/2007-98 e nº 10865.720274/2007-87 constam da pauta de julgamento.

Princípios. O presente colegiado é incompetente para afastar a aplicação da legislação tributária sob o fundamento de inconstitucionalidade, mesmo sob o enfoque de se “implementar condições necessárias à fiel observância de princípios constitucionais” (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 26-A; e Súmula CARF nº 2).

Indeferimento da Perícia. O pedido de perícia foi veiculado nos seguintes termos na impugnação (e-fls. 69/70):

22.1. (...) imprescindível prova pericial, a qual "in casu" justifica-se, tendo em vista a real exploração da propriedade nos idos de 2003 e posteriores (mormente no exercício de 2004), quanto à escorreta distribuição e utilização da atividade rural nela desenvolvida, com o respectivo plantel bovino, benfeitorias existentes, seus valores, etc., pelo que, em obediência ao artigo 16, IV, do Dec. nº 70.235/72 (redação dada pela Lei nº 8.748/1993), desde logo informa a qualificação profissional e endereço de seu perito – Dr. (...), para tanto, formulando os quesitos que deseja ver respondidos pelo "expert", a saber:

22.1.1. Pode o Srº Perito esclarecer se o laudo técnico de fls. 17/45, corresponde com a exploração existente no imóvel no tocante ao ano de 2004?

22.1.2. As condições explorativas da propriedade, refletem as áreas em hectares consignadas na declaração retificadora (2004) formalizada pelo impugnante, cuja transmissão restou obstada (doc/anexo) , bem como nas retificadoras relativas aos exercícios de 2003 e 2005?

22.1.3. Estas explorações são mantidas desde o exercício de 2003 ? Tais explorações permaneceram inalteradas nos exercícios de 2004 e 2005?

22.1.4. Há documento nos autos expedido por ente público, informando a quantidade de rebanho bovino mantido no imóvel nos exercícios de 2003, 2004 e 2005?

22.1.5. Pode o Srº Perito informar se a Fazenda Fortaleza é constituída em sua maior área de topografia irregular ? Esta irregularidade desvaloriza substancialmente o imóvel ? Esta desvalorização atinge o VTN da propriedade/questionada ?

A justificativa e os quesitos acima transcritos revelam que o contribuinte postula pela produção de prova que já deveria ter sido constituída quando da Declaração de ITR. Note-se ainda que, com a impugnação, foi apresentado Laudo Técnico e os quesitos evidenciam que se pretende uma confirmação do constante no Laudo Técnico e na própria Declaração de ITR. Nas razões recursais, o contribuinte acrescenta que a perícia se destinaria a ponderar fato superveniente ao lançamento e à impugnação consistente na retificação da área da matrícula do imóvel, mas a justificativa e os quesitos vertidos na impugnação não invocam qualquer retificação da área na matrícula do imóvel. Portanto, cabia ao contribuinte o ônus de fazer prova de suas alegações, prova inclusive que já deveria ter sido produzida para lastrear a Declaração de ITR, sendo justificável o indeferimento do pedido de perícia (Lei n.º 9.393, de 1996, art. 8º, § 2º; Decreto n.º 4.382, de 2002, art. 40; e Decreto n.º 70.235, de 1972, arts. 16, III e § 4º, e 18, *caput*), inexistindo ofensa ao princípio da ampla defesa e nem aos arts. 2º, parágrafo único, VI e IX, e 29, §2º, da Lei n.º 9.784, de 1999. Rejeita-se a preliminar.

VTN. Conversão do julgamento em diligência. As fotos (e- 24/46) invocadas para demonstrar o terreno montanhoso integram o Laudo Técnico (e-fls. 18/46) e não geram o convencimento de que se deva atribuir à propriedade o valor mínimo da tabela do Instituto de Economia Agrícola do Estado de São Paulo em detrimento do valor apurado no próprio Laudo. As fotos nem ao menos geram dúvida. Logo, não é o caso de se converter o julgamento em diligência para se determinar que perito produza novo laudo a considerar o relevo da propriedade e a alegada redução da área total. Indefere-se, portanto, a conversão do julgamento em diligência.

VTN. Laudo Pericial. Nas razões recursais, o recorrente inova ao atacar o VTN apurado no Laudo Pericial sob o fundamento de ser cabível a aplicação do valor mínimo da tabela do Instituto de Economia Agrícola do Estado de São Paulo para Moji Mirim, região na qual se insere o município de Itapira. Além disso, também inova ao sustentar que o valor total da terra nua deve ser reduzido em razão da retificação da área total da propriedade para 398,3ha, conforme averbação de 07/08/2008 na matrícula n.º 29.072.

O recorrente não carrou aos autos a nova matrícula e nem prova de quais matrículas estariam inicialmente abrigadas no NIRF objeto do lançamento.

Certidões extraídas por processo reprográfico da matrícula n.º 29.072 constam dos autos carreada pelas solidárias, uma extraída em 12/08/2008 (e-fls. 209/223) e a outra extraída em 02/10/2010 (e-fls. 271/296).

A Certidão extraída em 02/10/2010 (e-fls. 271/296) da matrícula n.º 29.072, aberta em 07/08/2008, tem por objeto gleba de terras com denominação FAZENDA FORTALEZA resultante da unificação de quatro glebas contíguas contendo área superficial total de 3.980.296,786 m², tendo sido objeto de Retificação Administrativa de Registro Público com Unificação de Imóveis, nos termos dos artigos 212 e 213 da Lei n.º 6.015/73, com a redação dada pela Lei n.º 10.931, de 2004, e tendo por matrículas anteriores: n.º 8.484, n.º 8.485, n.º 8.486 e n.º 7.778. Acrescente-se que a Certidão esclarece estar a gleba resultante da unificação cadastrada no INCRA sob o código 6250350058948.

Conforme a Notificação (e-fls. 02), o lançamento tem por objeto o imóvel rural NIRF 0.279.828-0 e a Declaração n.º 08.4264618, constando esta das e-fls. 50/53 a versar sobre o imóvel NIRF 0.279.828-0 e INCRA 62503500589-48.

A prova constante dos autos, entretanto, não comprova que o imóvel NIRF 0.279.828-0 ao tempo de fato gerador era composto apenas pelas glebas matriculadas sob os números 8.484, 8.485, 8.486 e 7.778 e nem que a Retificação Administrativa de Registro Público com Unificação de Imóveis envolveu necessariamente a alteração de área.

Na e-fl. 140, consta Relatório de Inscrição de Imóvel Rural no CAFIR – Cadastro de Imóveis Rurais extraído em 02/10/2009 para o NIRF 0.279.828-0 a revelar uma área de 398,0ha, contudo esse relatório não tem o condão de demonstrar qual a área na data de 01/01/2005.

Logo, de plano, o recorrente não prova a novel alegação de erro na área total do imóvel, além de já ter se operado a preclusão em relação a tal alegação (Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 17), não tendo o princípio probatório da verdade material o condão de ampliar os limites objetivos da lide.

Na impugnação, o recorrente não se insurgiu contra o VTN/ha apurado no laudo, tendo centrado seu inconformismo no cabimento da dedução dos valores de benfeitorias, pastagens cultivadas e de reflorestamento, inconformismo este não reiterado nas razões recursais em razão de o Acórdão de Impugnação ter reduzido o VTN de R\$ 3.408.486,00 para R\$ 2.908.500,00, sendo este o exato valor postulado na impugnação para o valor da terra nua (e-fls. 63).

Logo, o recorrente amplia o pedido veiculado na impugnação, eis que requer a aplicação do menor valor da tabela do Instituto de Economia Agrícola do Estado de São Paulo em detrimento do valor apurado a partir do Laudo Técnico, valor este postulado na impugnação e acolhido pelo Acórdão de Impugnação.

Diante da preclusão, tal ampliação não prospera (Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 17) e, além disso, as conjecturas do recorrente não têm o condão de afastar o Laudo.

Área de Preservação Permanente - desdobramentos sobre VTN e Alíquota. A fiscalização não acolheu a área de preservação permanente declarada em razão da não comprovação da isenção, tendo sido o recorrente intimado a apresentar Ato Declaratório Ambiental e Laudo. Não se exigiu averbação na matrícula do imóvel.

O recorrente inova nas razões recursais ao sustentar a existência de áreas de preservação permanente, a reduzir o valor do imóvel independentemente de averbação, fazendo jus a um menor valor da terra nua, um maior grau de utilização e uma alíquota menor.

Não houve declaração e nem glosa de área de reserva legal para se discutir ser ou não relevante averbação em matrícula do imóvel e a impugnação não argumenta no sentido de haver área de reserva legal, apesar de a retificação da declaração a ela anexa incluir área de reserva legal de 60ha. A simples informação dessa área não gera lide diante da ausência de argumentos na impugnação e o próprio Laudo de e-fls. 18/46 a partir do qual supostamente teria sido elaborada a retificação também não menciona haver área de reserva legal. Por fim, a

matrícula n.º 29.072, aberta em 07/08/2008, revela averbação de área de reserva legal apenas em 17/11/2010 (e-fls. 271/296), sendo a averbação indispensável (Lei n.º 4.771, de 1965, art. 16, § 8º, com redação dada pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001; RITR/2002, art. 12, caput e § 1º; IN SRF n.º 256, de 2002, art. 11, § 1º; e Súmula CARF n.º 122).

Na motivação do lançamento não se imputa falta de averbação na matrícula do imóvel para a glosa da área de preservação permanente, mas a não comprovação da isenção diante da intimação para tanto.

Note-se que o Laudo de e-fls. 18/46 nem ao menos especifica haver área de preservação permanente na propriedade. As coproprietárias apresentaram Projeto para Averbação de Áreas de Reserva Legal com indicação de “APPs” sem maiores esclarecimentos, não havendo ainda segurança acerca da correspondência para com área total do imóvel objeto do lançamento (e-fls. 311).

A impugnação (e-fls. 57/71) questionou áreas do imóvel com lastro no Laudo, a gerar a declaração retificadora anexa (e-fls. 73/78), mas não versou sobre a área de preservação permanente e a própria declaração retificadora anexa estampa o campo área de preservação permanente zerado (e-fls. 75).

Logo, não prosperam os argumentos relativos à área de preservação permanente por terem sido veiculados apenas nas razões recursais, tendo se operado a preclusão (Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 17), sendo absolutamente protelatória a conversão do julgamento em diligência para se realizar perícia em relação à área de preservação permanente.

Acrescente-se os mesmos motivos já levantados para se afastar a preliminar de nulidade suscitada em face do indeferimento do pedido de perícia pela Turma recorrida, impõem também a rejeição da conversão do julgamento em diligência para a realização de perícia em sede de recurso, ainda mais para se aferir a existência ou não de uma área de preservação permanente.

Por fim, não detecto nos autos Ato Declaratório Ambiental pertinente apresentado antes do início da ação fiscal (e-fls. 08/10 e 239/245), sendo exigível em face do art. 17-O da Lei n.º 6.938, de 1981, na redação da Lei n.º 10.165, de 2000, e da jurisprudência da 2ª Turma da Câmara Superior (precedentes: Acórdãos n.º 9202-007.806 e n.º 9202-005.601).

Conclusão

Isso posto, voto por:

(a) NÃO CONHECER do recurso voluntário apresentado pelas coproprietárias Ângela Cristina Corte Ferreira Diniz, Arcelia Corte Mason e Adriane Corte; e

(b) CONHECER do recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo Antônio Corte, REJEITAR A PRELIMINAR e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro