



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13609.721694/2014-29
ACÓRDÃO	2001-008.512 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FRANCISCO GONCALVES LIMA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2009

NULIDADE. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

A indicação do sujeito passivo é um dos elementos substanciais do lançamento, por imperativo do art. 142 do CTN. Os equívocos na determinação desses elementos, quando constatados, devem ser corrigidos desde a sua origem, pois ensejam a nulidade do ato administrativo por vício material.

REVISÃO DA DECLARAÇÃO. FALECIMENTO. ESPÓLIO. INVENTARIANTE. COMUNICAÇÃO DA CONCLUSÃO DO INVENTÁRIO. PARTILHA DE BENS. LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Com relação aos fatos geradores ocorridos antes ou depois da abertura da sucessão, o lançamento de ofício após a partilha será efetuado em nome do sucessor e do cônjuge meeiro. É nulo, por erro na identificação do sujeito passivo, o lançamento formalizado contra o falecido, ou em face do seu espólio, quando a conclusão do inventário e partilha é comunicada ao Fisco Federal antes do início do procedimento de revisão da declaração de ITR.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar provimento para tornar insubsistente o lançamento, por erro na identificação do sujeito passivo.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza – Relatora

Assinado Digitalmente

Raimundo Cassio Gonçalves Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Raimundo Cássio Gonçalves Lima (presidente), Lílian Cláudia de Souza, Wilderson Botto, Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonça, Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca e Rosimery Brandão Barbosa.

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos desde a autuação até o julgamento da impugnação, valho-me do relatório da decisão da DRJ:

“Pela notificação de lançamento nº 06113/00075/2014 (fls. 02), o referido contribuinte foi intimado a recolher o crédito tributário de R\$ 256.846,56, correspondente ao lançamento suplementar do ITR/2009, da multa proporcional (75,0%) e dos juros de mora calculados até 03/11/2014, incidentes sobre o imóvel "Fazenda Santa Cruz" (NIRF 4.545.863- 4), com área total declarada de 649,1 ha, situado no município de Felixlândia - MG.

A descrição dos fatos, o enquadramento legal, o demonstrativo de apuração do imposto devido e multa de ofício/juros de mora encontram-se às fls. 03/06.

A ação fiscal, proveniente dos trabalhos de revisão interna da DITR/2009, iniciou-se com o termo de intimação de fls. 08/10, não atendido, para o contribuinte apresentar, dentre outros, os seguintes documentos de prova:

- notas fiscais de insumos e do produtor, certificado de depósito e contratos ou cédulas de crédito da área plantada no período de 01/01/2008 a 31/12/2008, além de laudo técnico com ART, para comprovar a área de produtos vegetais declarada para o ITR/2009;
- fichas de vacinação e movimentação de gado, notas fiscais de aquisição de vacinas e de produtor, referentes ao rebanho existente no período de 01/01/2008 a 31/12/2008, para comprovar a área de pastagem do imóvel informada na DITR/2009;
- laudo de avaliação do imóvel com ART/CREA, nos termos da NBR 14.653 da ABNT, com fundamentação e grau de precisão II, contendo todos os elementos de pesquisa identificados e planilhas de cálculo; alternativamente, avaliação efetuada por Fazendas Públicas ou pela EMATER.

Após análise da DITR/2009, a autoridade fiscal glosou integralmente as áreas declaradas de produtos vegetais (145,1 ha) e de pastagens (400,0 ha), bem como o respectivo valor (R\$ 94.100,00), além de desconsiderar o VTN declarado de R\$ 234.900,00 (R\$ 361,88/ha) e arbitrá-lo em R\$ 2.466.580,00 (R\$ 3.800,00/ha), embasado no SIPT/RFB, com o consequente aumento do VTN tributável e da alíquota de cálculo de 0,15 % para 4,70 %, pela redução do GU de 84,3 % para 0,0 %, tendo sido apurado imposto suplementar de R\$ 115.576,91, conforme demonstrado às fls.05.

Cientificado do lançamento em 07/11/2014 -sexta-feira (AR/fls. 79), o contribuinte, por meio de representante legal, apresentou em 09/12/2014 a impugnação de fls. 25/27, exposta nesta sessão e lastreada nos documentos de fls. 36/78, com as seguintes alegações, em síntese:

- discorda do citado lançamento, originário da DITR/2009 preenchida erroneamente, visto que o imóvel teve uma área de 278,0 ha vendida em 22/08/2008 e o restante (371,10 ha) foi dividido entre os herdeiros, sendo 190,0 ha de reserva legal averbada e 181,10 ha de área tributável; contesta, também, o VTN tributado irreal, superior à pauta do ITBI/2009 do município, que deve ser utilizada para cálculo do ITR/2009.

Ante o exposto, demonstradas a insubsistência e a improcedência do lançamento suplementar, o contribuinte requer seja acolhida a presente impugnação, para cancelar o débito fiscal reclamado.”

Decisão da DRJ de fls. 86/92 julgou improcedente a impugnação em acórdão que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2009

DA PERDA DA ESPONTANEIDADE.

O início do procedimento administrativo ou de medida de fiscalização exclui a espontaneidade do sujeito passivo, em relação a atos anteriores, para alterar dados da declaração do ITR que não sejam objeto da lide.

DA REVISÃO DE OFÍCIO - ERRO DE FATO.

A revisão de ofício dos dados informados pelo contribuinte, na DITR/2009, somente pode ser aceita quando comprovada a hipótese de erro de fato com documentos hábeis, nos termos da legislação pertinente.

DA ÁREA TOTAL DO IMÓVEL.

Deve ser mantida a área total do imóvel informada na DITR/2009, quando não comprovada a hipótese de erro de fato com documentos hábeis, nos termos da legislação pertinente.

DA ÁREA DE RESERVA LEGAL.

Para ser excluída da área tributável do ITR, exige-se que essa pretendida área ambiental tenha sido objeto de Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolado em tempo hábil junto ao IBAMA, além de estar averbada tempestivamente em cartório.

DO VALOR DA TERRA NUA - VTN.

Deverá ser mantido o VTN arbitrado para o ITR/2009 com base no SIPT/RFB, por não ter sido apresentado laudo técnico de avaliação com ART/CREA, conforme a NBR 14.653-3 da ABNT, demonstrando o valor fundiário do imóvel, à época do fato gerador do imposto, e suas peculiaridades desfavoráveis.

DA GLOSA DAS ÁREAS DE PRODUTOS VEGETAIS E DE PASTAGENS - MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS.

Por não terem sido expressamente contestadas nos autos, consideram-se matérias não impugnadas as glosas dessas áreas para o ITR/2009, nos termos da legislação processual vigente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Às fls. 95 consta despacho de encaminhamento informando se tratar de espólio do contribuinte.

Às fls. 98/163 é apresentado recurso voluntário tempestivo que reitera os pontos de sua impugnação.

Despacho de fls. 168 determinou o encaminhamento dos autos ao CARF para apreciação do recurso e o de fls. 169 determinou a inclusão dos autos em lote/sorteio, tendo sido a mim distribuídos.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Lílian Cláudia de Souza**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Antes de adentrar ao mérito, é fundamental aferir o preenchimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário apresentado pelo sujeito passivo.

Referido recurso é tempestivo, e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

II – DA DELIMITAÇÃO DA LIDE E DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Importante desde já salientar que o auto de infração combatido versou sobre os seguintes pontos:

- Área de produtos vegetais não comprovada – 145,10 hectares;
- Área de pastagem não comprovada – 400,00 hectares;
- VTN não comprovado – foi feito arbitramento pelo SIPT;

A DITR do sujeito passivo foi entregue informando como área total 649,10 hectares, sendo:

- 2,5 hectares de benfeitorias;
- 145,10 hectares de área de produtos vegetais;
- 400,00 hectares de área de pastagem;

O sujeito passivo apresentou impugnação **já em nome do Espólio do contribuinte** de fls. 25/80 informando que o contribuinte faleceu em **24/06/2004**. O auto de infração foi

lavrado em 04/11/2014 relativo a imposto cujo fato gerador ocorreu em 01/01/2009. Em sua defesa é alegado erro no preenchimento da DIAT. Isso porque:

- 278,00 hectares do imóvel teria sido vendido para a empresa Plantar Planejamento S/A em 22/08/2008 – apresenta matrícula do imóvel que comprova o alegado;
- Que a área restante – 371,10 hectares teria sido transferida em 07/05/2008 para seus herdeiros, 09 filhos, como também comprova a matrícula do imóvel;
- Que da área de 371,10 hectares, 190,00 corresponde a área de reserva legal – ARL devidamente averbada na matrícula do imóvel;
- Discorda do valor arbitrado a título de VTN – alega que o valor a ser considerado é o avaliado pela Prefeitura de Felixlândia/MG para fins de ITBI em 2009, o equivalente a R\$
- Foi apresentado como documento juntamente com a impugnação certidão emitida pela Comarca de Curvelo/MG nos autos de inventário – ação de nº 20904037653-2 – em que um dos filhos do contribuinte foi nomeado inventariante. A certidão é de julho de 2006;
- Cópia do inventário e partilha do espólio do contribuinte registrado no 2º ofício de notas da Comarca de Curvelo/MG – registrado em agosto de 2007;

Todos os documentos acima mencionados estão contidos no intervalo de fls. 25/80.

Saliento ainda que cópia da DITR de 2008 – contida no intervalo de documentos de fls. 98/163 – foi informado expressamente que se tratava de **espólio** do contribuinte, informação replicada na DITR 2009 – ano do fato gerador do imposto exigido.

Decisão da DRJ de fls. 86/92 salienta ter havido perda da espontaneidade para retificar as DITR's e ainda que, caso se tratasse de hipótese de erro de fato, ela deveria ser comprovada com os documentos pertinentes, como o ADA para a ARL. Que para o VTN não teria sido apresentado laudo nos moldes da NBR 14.653-3 da ABNT capaz de afastar a presunção do SIPT. Entendeu que as áreas de produtos vegetais e de pastagens não teriam sido impugnadas. A decisão NADA disse quanto a parcela do imóvel vendida antes da ocorrência do fato gerador do imposto exigido – e comprovado nos autos pelas matrículas por ele acostadas, nem tampouco sobre o fato da ARL ter sido averbada na matrícula.

Saliento ainda que, em nenhum momento, foi juntado aos autos tela do SIPT.

Somente em 05/06/2019 foi emitido um despacho de encaminhamento salientou que se tratava de contribuinte falecido, de modo que deveria ser identificado na ciência “espólio de Francisco Gonçalves Lima.”

O recurso voluntário de fls. 98/163 reitera os termos de sua impugnação e traz, novamente, toda a documentação que, em parte, foi ignorada pela DRJ.

A partir de todo o exposto, concluo que o lançamento em discussão é absolutamente NULO.

Isso porque houve erro na identificação do sujeito passivo, tratando-se, assim de vício material do lançamento.

O vício formal pode ser definido como aquele que possui um erro na forma do ato administrativo tributário, como na constituição do crédito (lançamento), sem que haja necessariamente erro no conteúdo da obrigação. Ocorre quando a falha decorre de imprecisão no instrumento ou procedimento do lançamento, sem implicar erro na qualificação jurídica do sujeito passivo.

Alguns exemplos seriam a grafia incorreta do nome do contribuinte ou de algum de seus dados, desde que seja possível a sua correta identificação.

Já o vício material decorre de uma incorreção na aplicação da norma tributária ao fato, comprometendo o critério pessoal da hipótese de incidência da norma tributária como, por exemplo, a identificação do sujeito passivo, o que configura erro no ato-norma.

A própria solução de consulta Cosit 8/2013 distingue com clareza esses pontos, considerando como vício formal se o erro for um "erro de fato" no instrumento e o vício material quando há erro de direito, na subsunção da norma tributária ao fato.

É inegável que o aspecto pessoal da hipótese de incidência da norma tributária é matéria relativa à subsunção da norma ao fato. O ponto de divergência do entendimento exposto no presente voto e o da autoridade administrativa quanto à solução de consulta acima mencionada diz respeito à forma que tal norma é interpretada¹.

No mesmo sentido do meu entendimento, destaco os seguintes acórdãos: 2401-007.020, 2202003.407, 2402005.800. Na Câmara Superior, saliento os seguintes julgados: 9101-001.705, 9303-011.707, 9303-011.573.

Aproveito ainda para destacar o acórdão de nº 2401-008.310 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária de relatoria do conselheiro Cleberson Alex Friess em um caso de ITR:

“(…)

Pois bem. O nome do inventariante foi informado no campo próprio da DITR/2009, entregue em 25/09/2009, de sorte a mostrar que o contribuinte era falecido ao tempo da declaração (fls. 60/66).

Logo, antes do início dos trabalhos de revisão, o órgão de fiscalização federal tinha conhecimento da morte do contribuinte.

¹ No mesmo sentido do meu posicionamento, destaco trecho do acórdão de nº 2402005.800.

O contribuinte faleceu em 03/09/2006 (fls. 99). Para fatos geradores entre a abertura da sucessão e a data da partilha, o imóvel rural pertence ao espólio, enquadrando-se como contribuinte do imposto.

Por sua vez, o termo de início do procedimento fiscal foi recepcionado no dia 10/07/2012 (fls. 09/11). As respostas às intimações foram subscritas pela viúva meeira, como representante do espólio (fls. 12/15 e 59).

O termo de compromisso de inventariante foi assinado em 20/09/2006, ao passo que a escritura pública de inventário e partilha foi lavrada em 09/12/2011, com registro da transmissão dos bens do espólio na matrícula dos imóveis no dia 30/01/2012. A entrega da declaração final de espólio, ano-calendário 2011, exercício 2012, deu-se pela Internet no dia 19/04/2012, dentro do prazo legal (fls. 19, 107/140, 141/169 e 171/206).

Em que pese tal histórico de fatos, a autoridade fiscal conduziu o procedimento de revisão da declaração, incluindo o ato do lançamento, em nome da pessoa física falecida, alheio à partilha dos bens.

Em outros dizeres, não fez qualquer esclarecimento na descrição dos fatos e enquadramento legal da notificação de lançamento acerca da extinção do espólio e da responsabilidade tributária dos sucessores e cônjuge meeiro pelo crédito devido até a data da partilha dos bens.

Via de regra, com relação aos fatos geradores ocorridos antes ou depois da abertura da sucessão, o lançamento de ofício após a partilha deverá ser efetuado em nome do sucessor e do cônjuge meeiro, na condição de responsáveis tributários. É uma regra básica do direito tributário, quando extinto o contribuinte.

É nulo, por erro na identificação do sujeito passivo, o lançamento formalizado contra o falecido, ou em face do seu espólio, quando a conclusão do inventário e partilha é comunicada ao Fisco Federal antes do início do procedimento de revisão da declaração do imposto.

Aparentemente, a fiscalização nem mesmo atentou que o fato gerador tinha ocorrido após a data de abertura da sucessão, situação que o espólio qualifica-se como contribuinte (fls. 55/56 e 70).

Observa-se que a matéria discussão extrapola a mera irregularidade, pela falta da expressão “espólio” no nome do autuado.

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.

Segundo a decisão de piso, a inventariante e herdeira foi cientificada da autuação e impugnou corretamente o crédito tributário, qualificando-se adequadamente e exercendo seu direito de defesa.

Ocorre que se está diante de equívoco na subsunção do fato ao critério pessoal da regra-matriz de incidência, o que configura um erro de direito por parte da autoridade tributária. Trata-se de vício material e, portanto, não passível de convalidação.

Em matéria conexa, foi editado o verbete nº 112 deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

Súmula CARF nº 112: É nulo, por erro na identificação do sujeito passivo, o lançamento formalizado contra pessoa jurídica extinta por liquidação voluntária ocorrida e comunicada ao Fisco Federal antes da lavratura do

auto de infração. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Ao responder às intimações no curso do procedimento de revisão da declaração, a inventariante, representante do espólio, nada falou sobre a partilha de bens. E nem haveria necessidade, pois cumprira com as suas obrigações tributárias, através da apresentação das declarações de espólio ao tempo e modo.

As intimações dirigidas e respondidas pelo representante legal do espólio, em relação a fato gerador posterior ao falecimento da pessoa física, não autorizam o lançamento em nome do espólio, quando o Fisco tem prévio conhecimento do término de inventário e da partilha de bens.

Por ocasião da conclusão do inventário e partilha extingue-se a responsabilidade da pessoa falecida, dissolvendo-se a universalidade de bens e direitos. Com o fim do espólio, o lançamento deve ser realizado contra qualquer dos herdeiros ou o cônjuge meeiro, por responsabilidade tributária na sucessão, observada a solidariedade de todos os demais sucessores e respeitado o montante do quinhão ou da meação na cobrança da dívida (art. 131, incisos II e III, do Código Tributário Nacional – CTN).

Aliás, os cônjuges eram casados sobre o regime de comunhão universal de bens, devidamente comprovado pela cópia de certidão de casamento apresentada à fiscalização. A esposa era proprietária do bem imóvel, não em razão do falecimento, mas em virtude do regime de casamento (fls. 18).

O interesse comum entre falecido e viúva meeira, na condição de coproprietária do imóvel rural, também tornaria válido o lançamento da totalidade do crédito tributário em nome do cônjuge sobrevivente (art. 124, inciso I e parágrafo único, do CTN).

Em suma, cabe tornar insubsistente o lançamento, por ilegitimidade passiva, que, no presente caso, não é convalidável, uma vez que associado à existência de um vício de natureza material.

Deixo de examinar as demais questões do recurso voluntário, por absoluta desnecessidade para o deslinde do processo administrativo.”

Ademais, o STJ possui entendimento pacificado na sumula 392 segundo a qual: “*A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.*”

É claro que a sumula não se aplica ao caso, mas é um importante reforço argumentativo tendo em vista que até mesmo a CDA pode ser alterada em razão de um vício – seja ele formal ou material – desde que isso seja feito antes do momento da prolação da sentença no bojo da ação de Embargos à Execução Fiscal, contudo, não poderá ser corrigida para se alterar o sujeito passivo, isso porque essa alteração é substancial e altera todo o crédito tributário em questão.

Por fim, entendo ser o caso de aplicação da lógica contida na sumula 112, CARF, segundo a qual: “*É nulo, por erro na identificação do sujeito passivo, o lançamento formalizado contra pessoa jurídica extinta por liquidação voluntária ocorrida e comunicada ao Fisco Federal antes da lavratura do auto de infração. (Vinculante, conforme [Portaria ME nº 129](#) de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).*”

III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário e DOU-LHE PROVIMENTO para tornar insubsistente o lançamento, por erro na identificação do sujeito passivo.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza