



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10183.725205/2013-87
ACÓRDÃO	2001-007.928 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AGROPECUÁRIA CAMARGO SOARES LTDA - ME
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 1995

PRELIMINAR. 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.

DECADÊNCIA. PREJUDICIAL DE MÉRITO. ART. 173, CTN.

A regra geral da decadência rege-se pelo Art. 173, I, CTN segundo o qual o Fisco possui o prazo de 05 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Já o Art. 173, II, CTN delimita que caso o lançamento tenha sido anulado por vício formal o Fisco tem mais 05 anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado o lançamento anteriormente efetuado, para constituir novamente a exação. No presente caso foi reconhecido como vício material o erro na identificação do sujeito passivo, tendo sido aplicado o Art. 173, I, CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de decadência para anular o lançamento.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza – Relatora

Assinado Digitalmente

Raimundo Cassio Gonçalves Lima– Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Carlos Marne Dias Alves (substituto integral), Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Cleber Ferreira Nunes Leite (substituto integral), Lílian Cláudia de Souza, Wilderson Botto, Raimundo Cassio Gonçalves Lima (Presidente). Ausente o conselheiro Ricardo Chiavegatto de Lima, substituído pelo conselheiro Carlos Marne Dias Alves.

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos desde a autuação até o julgamento da impugnação, reproduzo o relatório da decisão da DRJ:

“Pela notificação de fls. 02, a contribuinte foi intimada a recolher o crédito tributário referente ao lançamento do ITR/1995 e das contribuições vinculadas, no valor de R\$ 7.568,06, incidente sobre o imóvel rural “Fazenda São José - Chão de Estrelas” (NIRF 4.847.016-3), com área total declarada de 2.305,1 ha, situado no município de Água Boa - MT.

Cientificada desse lançamento em 20/09/2013 (fls.15), constituído para substituir o lançamento anulado por vício formal, devido a erro na identificação do sujeito passivo, pelo Acórdão DRJ/CGE nº 04-15.658/2008 - 1ª Turma (fls. 08/10), referente ao processo nº 10882.000109/2001- 10, a contribuinte interpôs, por meio de representante legal, a impugnação de fls. 16/29 em 18/10/2013, exposta nesta sessão e lastreada nos documentos de prova de fls. 31/41, alegando, em síntese:

- discorda do referido procedimento fiscal, pois o respectivo crédito tributário foi atingido pela decadência e não se enquadra na exceção prevista no inciso II do art.173 do CTN, além de o auto de infração (sic) ser nulo por cerceamento do seu direito de defesa, tendo ocorrido sub-rogação do crédito tributário, em razão de o imóvel ter sido arrematado em hasta pública, bem como pelo NIRF 4.847.016-3 referir-se a outro imóvel, conforme certidão negativa de débitos da RFB;

- cita e transcreve parcialmente a legislação de regência, além de acórdãos do CARF e do Judiciário, para referendar seus argumentos.

Ao final, a contribuinte requer seja conhecida a presente impugnação tempestiva, com o reconhecimento da decadência e/ou nulidade do lançamento do crédito tributário questionado, ou então seja julgado improcedente esse novo lançamento.”

Decisão da DRJ de fls. 85/90 julgou improcedente a impugnação em acórdão que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 1995

DA DECADÊNCIA - ANULAÇÃO POR VÍCIO FORMAL.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado (artigo 73, inciso II, da Lei nº 5.172/1966 - CTN).

DA PRELIMINAR DE NULIDADE.

Tendo o procedimento fiscal sido instaurado de acordo com os princípios constitucionais vigentes, possibilitando à contribuinte o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, é incabível a nulidade requerida.

DA SUB-ROGAÇÃO DO ITR - IMÓVEL ADQUIRIDO EM HASTA PÚBLICA.

No caso de propriedade adquirida por meio de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço, não havendo transferência de responsabilidade pelo crédito tributário do ITR para o adquirente, desde que se refira a fato gerador anterior à aquisição, excluindo qualquer ônus obrigacional sobre o imóvel para o arrematante.

DA REVISÃO DO VTN MÍNIMO.

O Valor da Terra Nua mínimo - VTNm, base de cálculo do ITR/1995, resulta do VTNm/ha fixado pela IN/SRF nº 42/1996. Para revisá-lo, seria necessário laudo de avaliação emitido de acordo com a Lei nº 8.847/1994, evidenciando, inequivocamente, o valor fundiário atribuído ao imóvel avaliado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Recurso Voluntário de fls. 100/119 surge-se contra a decisão da DRJ e alega, fundamentalmente: i) decadência do crédito tributário por ser a anulação do auto de infração anterior por erro na identificação do sujeito passivo um vício material e não formal; ii) ilegitimidade passiva por ter sido o imóvel arrematado em hasta pública e nesse caso o crédito tributário sub-roga-se sobre o respectivo preço e; iii) nulidade do lançamento em razão de erro na identificação da base de cálculo e na indicação do imóvel autuado – NIRF diverso.

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 atende aos demais requisitos, razão pela qual, dele conheço.

II – DA ANÁLISE DA DECADÊNCIA - PREJUDICIAL DE MÉRITO

Conforme relatado, em 22/11/2000 foi lavrado auto de infração em desfavor do Banco Bradesco para exigência de ITR do imóvel denominado Fazenda São José – Chão de Estrelas – NIRF 4.847.016-3 para cobrança do ITR exercício 1995. A lavratura do auto de infração foi decorrente do envio das DITR's de 1995 a 1999 realizadas no ano 2000.

O imóvel em questão foi arrematado em hasta pública pelo Banco em 1999 e posteriormente alienado para o Recorrente.

Decisão da DRJ proferida no PTA de nº 10882.000109/2001-10 – cujas partes eram União e Bradesco – julgou nulo o procedimento fiscal em razão de erro na identificação do sujeito passivo. O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL – ITR

Exercício: 1995

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

É nulo o lançamento que exige do arrematante os tributos incidentes sobre o imóvel relativos a fatos geradores ocorridos antes da aquisição.

Lançamento nulo.

Despacho de fls. 11/15 salientou ter sido realizado novo lançamento em 11/09/2013, dessa vez, em desfavor do contribuinte Agropecuária Camargo Soares Ltda – ME, em razão do disposto no Art. 173, II, CTN segundo o qual o Fisco teria o prazo de 05 anos, contados da data em que se tornou definitiva a decisão que anulou o lançamento anteriormente efetuado por vício formal para realizar nova cobrança.

O cerne da questão, portanto, está em se definir se o erro na identificação do sujeito passivo no momento da constituição do crédito tributário seria um vício formal – que permitiria a aplicação do Art. 173, II, CTN, ou vício material, que fulminaria por completo o crédito tributário sendo necessária a lavratura de outro auto de infração desde que dentro do prazo previsto no Art. 173, I, CTN.

Em outras palavras, se o vício for considerado formal não há que se falar em decadência, todavia, se considerado material, o crédito em discussão estaria extinto em razão do mesmo instituto uma vez que, ao lado da prescrição, a decadência no direito tributário é uma causa extintiva do crédito nos termos do Art. 156, V, CTN.

Vejamos.

O Fisco alega se tratar de erro formal e para tanto vale-se de interpretação dada à Solução de Consulta Interna de nº 8 – mencionada no despacho de fls. 11/15 – segundo a qual “há vício formal quando tenha ocorrido erro de fato na identificação do sujeito passivo” e, por sua vez, o erro de fato “decorre de erro quanto à análise de fatos ou documento, mas cuja interpretação legal esteja correta (grifei)”

Já o contribuinte alega se tratar de vício material uma vez que houve a modificação das características do crédito tributário com o novo lançamento.

Entendo que assiste razão ao sujeito passivo.

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 interpretada.

No mesmo sentido do meu posicionamento, destaco trecho do acórdão de nº 2402-005.800 com o qual concordo integralmente e adoto como razões de decidir:

"Conforme tese fixada no Recurso Especial nº 973.733/SC, (2007/01769940), julgado em 12 de

agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito. Conta-se na forma do § 4º do artigo 150 do CTN, ou seja, a partir da data da ocorrência do fato gerador quando, prevendo a lei a obrigação de antecipação do pagamento do tributo, o mesmo ocorre.

Observo na DIRPF em questão que houve antecipação do imposto, no ano calendário, na forma de imposto retido na fonte (fl. 24). Assim, o prazo decadencial deve ser contado a partir do fato gerador, 31/12/2002, findandose em 31/12/2007.

O primeiro lançamento ocorreu em 30/10/2007, com ciência ao contribuinte em 30/11/2007, portanto não se vê decadência. Ao julgar aquela impugnação, a DRJ entendeu que havia erro na identificação do sujeito passivo, o que tal equívoco era vício formal, anulando assim o lançamento e determinando o retorno dos autos à origem, salientando que "quando da ocorrência de erro formal na constituição do lançamento, o prazo decadencial a ser observado é o estabelecido pelo inciso II do artigo 173 do CTN. Disse o Julgador a quo (fl. 51):

Assim, quando da lavratura do auto de infração em tela, o contribuinte já tinha falecido, não podendo, portanto, figurar como sujeito passivo de obrigação tributária.

O erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária torna nulo o lançamento, uma vez que contraria a regra do art. 142 do Código Tributário Nacional, que determina que a autoridade administrativa, ao constituir o crédito tributário pelo lançamento, deva identificar o sujeito passivo.

Ao considerar que o vício apontado era meramente de forma, determinando que se poderia realizar um lançamento corretivo apenas alterando a identificação do sujeito passivo, dentro do prazo estabelecido pelo inciso II do artigo 173 do CTN, entendo que pecou o Julgamento recorrido, porque tenho opinião diversa sobre a natureza desse vício.

Isso porque o artigo 142 do CTN dispõe que o ato de lançamento constitui-se na atividade atinente à autoridade administrativa para: verificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável

(antecedentes), calcular o montante devido e identificar o sujeito passivo (consequentes). Portanto, esses elementos constituem-se em aspectos da hipótese de incidência tributária.

Socorrendo-me na doutrina de Regina Helena Costa:

Os aspectos pessoal e quantitativo compõem o chamado "consequente" da hipótese de incidência tributária, isto é, descrita a materialidade e indicadas as coordenadas espacial e temporal do fato no antecedente da norma, exsurge uma relação jurídica mediante a qual um sujeito possui o direito de exigir o tributo e outro sujeito o dever de pagá-lo (aspecto subjetivo), apontando-se o valor da prestação correspondente (aspecto quantitativo).(COSTA. Regina Helena, Curso de Direito Tributário, 2ª ed. São Paulo : Saraiva, 2012, p. 205)

A relação jurídica que "exsurge" entre o Fisco e o Contribuinte não é a mesma que entre Fisco e Responsável. Neste caso, ao identificar incorretamente o sujeito passivo, conforme re conhecido pela DRJ, necessário que se desfaça aquele lançamento e constitua-se um novo, com uma nova relação jurídica.

Ora, se houve equívoco reconhecido na identificação do sujeito passivo (aspecto subjetivo da hipótese de incidência) o lançamento encontra-se viciado e, para sanar o problema, necessário ser feito um novo lançamento. Não entendo que se trate de mero erro de forma, de inobservância de aspectos formais, mas que esteve ferida a própria substância do lançamento, na aferição da relação jurídico-subjetiva. Porque, observando o processo tributário, forma é aquilo que existe para garantir às partes o exercício de seus direitos, como por exemplo a ampla defesa e o livre acesso ao judiciário. Cito:

"... porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa.(PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário....15. ed. Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2013, p.1197)

É necessário um novo lançamento, porque se feriram aspectos substanciais da hipótese de incidência tributária. Nesses casos, o novo lançamento só seria possível enquanto não decaído o direito da Fazenda Pública e observadas todas as normas pertinentes, na legislação tributária.

Pois bem, esse segundo lançamento foi feito em 30 de julho de 2009. Considerando, conforme explicado acima, o fato gerador ocorrido em 31/12/2002, havia já decorrido o prazo decadencial.

Cite-se:

Acórdão 2101-002.411 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 18 de março de 2014

LANÇAMENTO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

Reconhece-se a nulidade material do lançamento efetuado com base no art. 42 da Lei n.º 9.430/96, em razão de erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária.

Acórdão 9202002.987 2ª Turma,

Sessão de 07 de novembro de 2013

NFLD ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE. NATUREZA DO VÍCIO.

A decisão recorrida concluiu pela nulidade do lançamento em razão da incorreta eleição do sujeito passivo. Tal equívoco cometido pela fiscalização afronta claramente o artigo 142 do CTN, sendo, portanto, um vício de natureza material.

Acórdão 2302002.821 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 16 de outubro de 2013

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO MATERIAL. Tendo havido falha na identificação do sujeito passivo, incorreu o Auto de Infração ora recorrido em vício material, por ausência de fundamentação, pelo que deve ser anulada a autuação.

(sublinhei).

Além de ser matéria de ordem pública, a decadência foi suscitada pelo recorrente tanto na impugnação quanto no recurso (porém falando em "prescrição").

Pelo exposto, VOTO por dar provimento ao recurso para cancelar o lançamento em debate.
”

No mesmo sentido, 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.

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.

Como a decadência se apresenta como prejudicial de mérito, a análise dos demais pontos restou prejudicada tendo em vista o acatamento da preliminar e a declaração da nulidade do lançamento.

III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do recurso e ACOLHO a preliminar de decadência.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza