



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10283.720783/2010-56
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.426 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 28 de setembro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LEONOR SOUZA DE LACERDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2007

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. ERRO DE DIREITO. VÍCIO MATERIAL.

Se a decisão recorrida identifica o erro na sujeição passiva solidária, por vício na própria validade e incidência da norma jurídica aplicável, o vício é material.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, que lhe deu provimento.

(assinado digitalmente)

Eduardo Newman de Mattera Gomes – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes (suplente convocada), Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Eduardo Newman de Mattera Gomes (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão de recurso de ofício e voluntário 2201-006.845, e que foi totalmente admitido pela Presidência da 2ª Câmara da 2ª Seção, para que seja rediscutida a seguinte matéria: natureza do vício do lançamento, se formal ou material. Segue a ementa da decisão nos pontos que interessam:

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Apresentada a certidão narrativa relativa ao imóvel informando que a alienação ocorreu em 1998 e que à época do fato gerador do ITR/2007, não era mais proprietário do imóvel, deve ser declarada a ilegitimidade passiva.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício, em razão do limite de alçada. Quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento.

Neste tocante, em seu recurso especial, a Fazenda Nacional basicamente afirma que, conforme paradigmas consubstanciados nos acórdãos n.ºs 2401-004.004 e 9202-007.328, o erro na identificação do sujeito passivo acarreta a nulidade por vício formal. Segundo a recorrente, o erro na identificação do sujeito passivo deu-se em razão da conduta do próprio contribuinte que apresentou DITR em seu nome, não tendo informado devidamente à RFB sobre a alienação, de modo que não poderia a fiscalização ser penalizada por uma informação que lhe foi passada equivocadamente, induzindo a erro a atividade fiscalizatória.

O sujeito passivo foi intimado, mas não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

1 Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, *caput*, do Regimento Interno do CARF - RICARF), e foi demonstrada a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que deve ser conhecido.

2 Natureza do Vício no Erro de Eleição do Sujeito Passivo

Discute-se nos autos se o erro na eleição do sujeito passivo é causa de nulidade do lançamento por vício formal ou material. A decisão recorrida reformou a decisão da DRJ, proferida em sede de acórdão de impugnação, segundo a qual:

[...] a exigência do ITR, relativa ao exercício de 2007, foi calculada com base nos dados cadastrais constantes da **respectiva DITR, apresentada em nome do contribuinte, cujas informações o identificaram como sujeito passivo do imposto.**

[...]

O requerente alega que **o imóvel rural teria sido vendido, em 1998**, para o Sr. Antônio Hortêncio Alcântara (CPF 075.512.40225), conforme consta na Escritura Pública de Compra e Venda, expedida em 10/03/1998 (às fls. 26/27), portanto, antes da data do fato gerador do ITR/2007 (1º/01/2007, nos termos da legislação citada anteriormente).

No presente caso, **a referida transação possui Escritura Pública, mas esta deveria ter sido levada a registro junto ao Cartório de Registro de Imóveis** competente, nos termos do art. 531, do antigo Código Civil, combinado com o disposto nos artigos 167 e seguintes da Lei nº 6.015/1973 (Lei de Registros Públicos).

[...]

Portanto, além da necessidade da existência de Escritura Pública (título translativo da propriedade), também se **fazia necessário comprovar nos autos que a mesma foi efetivamente levada a registro no competente Cartório Imobiliário** (CRI), em data anterior a do fato gerador do imposto, conforme também foi previsto pelo art. 172 da Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973, que dispõe sobre os registros públicos:

Reformando tal decisão e tendo em vista certidão narrativa apresentada pelo sujeito passivo, o acórdão ora recorrido decidiu o seguinte:

O recorrente alega que o imóvel em discussão nos presentes autos foi alienado em 10.3.1998, conforme consta da certidão narrativa de inteiro teor constante à fl. 95:

R.0210026 — **Procede-se este Registro nos termos da Escritura de Compra e Venda lavrada em 10.03.1098**, às fls. 098, livro 02, deste mesmo cartório, **na qual o senhor ANTONIO HORTÊNCIO ALCÂNTARA**, brasileiro, casado, pecuarista, portador da Cédula de Identidade nº 222.521-SSP/AM e do CPI 075.512.402-25 adquiriu o imóvel constante da presente matrícula. VALOR: RS 50.000.00 (cinquenta mil reais). O referido é verdade e dou ré. Careiro da Várzea/AM., 10 de Março de 1998. Oficial (a) Márcia Lima da Silva.

Pelo fato de o imóvel ter sido alienado em 1998 e estarmos diante de lançamento do exercício de 2007, resta claro que não estava nem na posse, nem na propriedade do imóvel.

Neste sentido, aplicável ao caso, o disposto no artigo 131, I do Código Tributário Nacional:

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

Sendo assim, diante da comprovação da alienação do imóvel (ano de 1998) antes do lançamento do tributo, objeto de cobrança nos presentes autos (exercício de 2007) deve ser reconhecida a ilegitimidade do recorrente para figurar no polo passivo.

Já a Fazenda Nacional não questiona a existência da ilegitimidade passiva, sustentando, todavia, que o erro na identificação do sujeito passivo acarreta a nulidade por vício formal.

Pois bem. Discordo do apelo fazendário, mormente no presente caso concreto.

O art. 142 do Código Tributário Nacional impõe à autoridade administrativa a obrigação de verificar, isto é, de relatar e demonstrar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, devendo, ainda, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, na dicção do parágrafo único do art. 142 do Código, de forma que é dever inafastável da autoridade fiscal o empreendimento de todos os esforços na determinação do critério pessoal do fato gerador da obrigação tributária (ou critério subjetivo da regra matriz de incidência).

Ao demonstrar a ocorrência do fato gerador, a autoridade administrativa obviamente deverá comprovar todos os seus elementos, ou todos os critérios da regra matriz de incidência. Isso está evidenciado na própria redação do citado art. 142, que alude, expressamente, à demonstração da ocorrência do fato jurídico tributário, da matéria tributável, do cálculo do tributo e da identificação do sujeito passivo.

O Professor Luciano Amaro¹ decompõe o fato gerador em diversos elementos, que podem ser resumidos da seguinte forma: elemento material ou núcleo, relativo à ação ou situação definida em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária; elemento subjetivo, que se desdobra em sujeito ativo (credor da obrigação, ente estatal ou não) e sujeito passivo (devedor da obrigação); elemento quantitativo, corriqueiramente alusivo à base de cálculo e à alíquota do tributo; elemento espacial, considerando que inexistem fatos situados fora do espaço; e elemento temporal, já que o fato ocorre no tempo.

¹ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 263/267.

De forma similar, e ainda que sob outro enfoque e outra nomenclatura, o Professor Paulo de Barros Carvalho² desenvolve e estuda aquilo que se denomina de regra matriz de incidência tributária. Isto é:

Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no descritor (hipótese) quanto no prescritor (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese (descritor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.

No que importa para o presente caso, o equívoco da autoridade fiscal residiria no elemento subjetivo do fato gerador, ou critério pessoal da regra matriz de incidência. E tal equívoco seria decorrente da aplicação da lei. O vício foi na própria validade e incidência da norma jurídica aplicável, e não mero erro no instrumento que formalizou a exigência do crédito tributário, nem tampouco erro de fato. Isso tudo atrai a aplicação do seguinte precedente jurisprudencial, desta Turma, neste ponto decidido por unanimidade de votos:

VÍCIO NO LANÇAMENTO. NATUREZA.

Em se verificando a existência de vício na aplicação da regra matriz de incidência, trata-se de vício de natureza material, não podendo subsistir o lançamento efetuado.

(CSRF, acórdão 9202-005.359, julgado em abril de 2017)

E a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil entende que *"o erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra-matriz de incidência que configure erro de direito é vício material"*, conforme Solução de Consulta Interna n.º 8 - Cosit, que tem efeito vinculante para a administração, conforme preleciona o art. 9º da Instrução Normativa RFB n.º 1396/13:

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consultante, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1434, de 30 de dezembro de 2013)

Para maior clareza, vale transcrever o seguinte trecho da fundamentação da referida Solução:

10.1. No erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra-matriz de incidência, qual seja, o pessoal. Há erro no ato-norma. É vício material e, portanto, impossível de ser convalidado.

10.2. Desse modo, o erro na interpretação da regra-matriz de incidência no que concerne ao sujeito passivo da obrigação tributária (o que inclui tanto o contribuinte como o responsável tributário) gera um lançamento nulo por vício material, não se aplicando a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN.

E, veja-se, se fosse admitida a existência de mero vício formal, por consequência ter-se-ia que admitir a possibilidade de um novo lançamento contra o adquirente do imóvel com

² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22. Ed. – São Paulo : Saraiva, 2010, p. 295.

base no art. 173, inc. II, do CTN³, o que levaria à conclusão inusitada de que o verdadeiro sujeito passivo pudesse ser autuado, no caso concreto, mais de 10 anos após a ocorrência do fato gerador (fato gerador ocorrido em 2007), em situação de verdadeiro descompasso com o CTN e com a finalidade maior do instituto da decadência, que é a de garantir um mínimo de segurança jurídica.

Mas não é só! Neste novo lançamento, decorrente da suposta reabertura do prazo decadencial, o contribuinte autuado poderia rediscutir novamente toda a matéria, inclusive a existência do transcurso do lustro extintivo, considerando que as decisões judiciais e administrativas só fazem coisa julgada entre as partes, na dicção do art. 506 do CPC, segundo o qual *"a sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros"*.

Enfim, o vício declarado pela decisão recorrida é material, e não formal. Cogitar-se-ia de mero vício formal (ou erro de forma), se, por exemplo, o auto contivesse simples incorreções que não acarretassem maiores dificuldades ao direito de defesa do sujeito passivo, tanto é assim que o lançamento realizado com base no art. 173, inc. II, do CTN, não pode introduzir novos fatos, tampouco basear-se em outros elementos de prova, que não aqueles elementos já colhidos no lançamento originário anulado por vício formal. Veja-se, nesse sentido, a doutrina de Leandro Paulsen⁴:

Os vícios formais são aqueles atinentes aos procedimento e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário. Vícios materiais são os relacionados à validade e incidência da lei.

Segue abaixo o entendimento da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE MATERIAL.

A identificação equivocada do sujeito passivo é causa de nulidade material do lançamento.

(1ª Turma da CSRF, Acórdão 9101-002.536, de 19/01/2017, Relatora Cristiane Silva Costa, por unanimidade)

Logo, entendo que o recurso da Fazenda Nacional deve ser desprovido.

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

³ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

⁴ PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2008, p. 1164.

Fl. 6 do Acórdão n.º 9202-010.426 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 10283.720783/2010-56