



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10320.720234/2010-98
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.328 – 2ª Turma
Sessão de 25 de outubro de 2018
Matéria ITR - SUJEIÇÃO PASSIVA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JKL INTERNACIONAL AGRO NEGOCIOS RURAIS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SUJEIÇÃO PASSIVA. NULIDADE. NATUREZA DO VÍCIO.

Não há que se falar em vício material, quando o suposto erro na identificação do sujeito passivo decorreu de lançamento por homologação (auto-lançamento) levado a cabo pelo próprio autuado, sendo vedado ao Contribuinte beneficiar-se de nulidade a que ele mesmo deu causa.

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 dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), Patrícia da Silva e Ana Paula Fernandes, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Redatora Designada e Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes,

Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo.

Relatório

Conforme consta do acórdão recorrido, contra o contribuinte foi lavrado auto de infração para a exigência de ITR do Exercício 2005, relativo ao imóvel rural “FAZENDA ALDEIAS”, NIRF 7.371.8041, localizado no município de Paulo Ramos/MA. De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, “*Após regularmente intimado, o contribuinte não comprovou a área declarada de benfeitorias úteis e necessárias destinadas à atividade rural*” e também “*não comprovou por meio de Laudo de Avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.6533 da ABNT, o valor da terra nua declarado.*”

Cientificado do lançamento, a Autuada apresentou Impugnação alegando, em síntese, a sua ilegitimidade passiva uma vez que nunca foi proprietário do imóvel objeto do lançamento tributário atacado.

Contra decisão da Delegacia de Julgamento que manteve o lançamento o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário ao qual foi dado provimento. Segundo o entendimento da 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária é patente a ilegitimidade passiva da Autuada vez que sua constituição somente ocorreu em 18.01.2007, data posterior ao fato gerador que se refere ao exercício de 2005, não tendo a autoridade fiscal imputado qualquer hipótese de responsabilidade por sucessão. Após o julgamento dos Embargos de Declaração apresentados pela Fazenda Nacional, acolhidos para sanar omissão quanto a natureza do vício, o acórdão 2201-003.380 recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE
TERRITORIAL RURAL - ITR*

Exercício: 2005

*NULIDADE. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO
PASSIVO.*

*O erro na identificação do sujeito passivo resulta em nulidade do
lançamento por vício material*

Tempestivamente, a Fazenda Nacional apresenta recurso especial. Citando como paradigma o acórdão 2401-004.004 proferido contra o mesmo autuado, a recorrente devolve a este Colegiado a discussão acerca da natureza do vício, defendendo que vício na indicação do sujeito passivo é erro meramente formal. A divergência foi assim resumida:

*Como se vê, o acórdão paradigma entendeu que, a identificação incorreta do sujeito passivo deve ser considerada como vício de natureza **formal**, podendo o lançamento ser corrigido de ofício, em situação em tudo idêntica à descrita no acórdão ora recorrido (mesmo contribuinte, mesmo tributo e a recorrente foi quem enviou a DITR do respectivo ano-calendário, induzindo a fiscalização a erro).*

Intimada a autuada apresenta contrarrazões pugnando pela manutenção do acórdão. Defende que no caso concreto estaríamos diante de vício de natureza material e cita

para corroborar com sua tese a Solução de Consulta Interna COSIT nº 8/13, decisão do Superior Tribunal de Justiça no Resp nº 1.130.545/RJ e Parecer PGFN/CAT nº 278/14.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Conforme exposto no relatório a Fazenda Nacional interpôs recurso requerendo a reforma da decisão que concluiu pela nulidade do lançamento por vício material. O Colegiado *a quo*, em sede de embargos, citando como razões de decidir o acórdão 9101-002.146, assim entendeu:

A partir das pertinentes considerações contidas no voto acima, com as quais concordo integralmente, tem-se que vício formal seria apenas o erro menor que não inviabilizasse um novo lançamento utilizando-se dos mesmos elementos constitutivos da obrigação e que não se confundisse com a essência da atividade de lançamento, que seria a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante devido do tributo, a identificação do sujeito passivo, tudo nos termos do art. 142 do CTN.

Desta forma, ainda que, em tese, tenhamos em mãos informações precisas sobre a ocorrência do fato gerador, a determinação da matéria tributável e o cálculo do montante devido, o erro na identificação do sujeito passivo afeta diretamente a essência da atividade de lançamento, razão pela qual entendo que o vício que levou a sua anulação tem natureza material, não fazendo jus a Fazenda Nacional da devolução do prazo decadencial contida no inciso II do art. 173 do CTN.

Em que pese a argumentação trazida pela Recorrente, o acórdão recorrido deve ser mantido por seus próprios fundamentos.

Para elucidar a divergência é importante esclarecer que não se deve confundir erro na eleição do sujeito passivo pela autoridade competente pelo lançamento - violação ao art. 31 do CTN c/c art. 4º da Lei nº 9.393/96, com um mero erro/lapso na indicação do contribuinte. No primeiro caso temos um erro na norma introduzida produzida pela autoridade competente quando da realização do lançamento, melhor dizendo, a norma introduzida não obedeceu aos critérios da regra matriz prevista nos dispositivos legais aplicáveis ao caso na medida em que elegera como sujeito passivo pessoa alheia ao fato gerador.

Tal entendimento se baseia nas lições do Professor Paulo de Barros Carvalho o qual já foi utilizado nesta Câmara Superior no Acórdão 9202-004.329 da lavra do Conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior o qual peço vênia para transcrever:

Quanto à distinção entre vício formal e material, alinho-me aqui à corrente que os distingue baseado nas noções de norma introdutora e norma introduzida, de lição de Paulo de Barros Carvalho e muito bem resumida pela Conselheira Celia Maria de Souza Murphy, no âmbito do Acórdão 2101-002.191, de lavra da 1ª. Turma Ordinária da 1ª. Câmara da 2a. Seção de Julgamento e datado de 15 de maio de 2013, expressis verbis:

"(...)

O tema dos vícios material e formal está intrinsecamente relacionado com o processo de positivação do direito.

Tomamos por premissa que o direito positivo é um sistema de normas, regidas por um princípio unitário, no qual normas jurídicas, seus elementos, relacionados entre si, são inseridas e excluídas a todo instante. As normas jurídicas são inseridas no sistema do direito positivo de acordo com regras que o próprio sistema produz. É uma norma que estipula qual é o órgão autorizado a inserir normas no sistema do direito positivo e qual o procedimento para que isso se faça.

Toda norma jurídica introduzida no sistema do direito positivo o é por meio de uma norma introdutora. As normas sempre andam aos pares: norma introdutora e norma introduzida, tal como leciona Paulo de Barros Carvalho.

A norma introdutora espelha o seu próprio processo de produção; a introduzida regula a uma conduta (que pode ser, inclusive, a produção de outra norma). Nesse sentido, seguindo os ensinamentos de Kelsen, são de direito formal as normas que cuidam da organização e do processo de produção de outras normas; de direito material são as normas que determinam o conteúdo desses atos, isto é, regulam o comportamento humano propriamente dito.

O lançamento, norma jurídica que é, não foge à regra: compõe-se de norma introdutora e norma introduzida. Na norma introdutora fica demonstrado o procedimento que o agente público, autorizado a inserir no ordenamento jurídico a norma individual e concreta que aplica a regra-matriz de incidência tributária, seguiu para produzi-la. A norma introduzida é a própria aplicação da regra-matriz. A primeira norma trata da forma; a segunda, da matéria.

No lançamento, a norma introdutora tem a ver com o procedimento ao qual alude o artigo 142 da Lei n.º 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) e as normas de Direito Administrativo, que se completa com a norma introduzida, que efetivamente aplica a regra-matriz de incidência.

Feitas essas considerações, resta analisar em que ponto se identifica o vício do lançamento perpetrado no presente processo, se no processo de produção do ato administrativo do lançamento ou se na aplicação da regra-matriz de incidência tributária. Se na norma introdutora, trata-se de erro formal; se na norma introduzida, é erro material.

(...)

A regra-matriz de incidência, como ensina Paulo de Barros Carvalho, é norma jurídica em sentido estrito que institui o tributo, e compõe-se de antecedente e conseqüente. No antecedente, temos os critérios material, espacial e temporal. No conseqüente, os critérios pessoal (sujeitos ativo e passivo) e critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). Analisamos, a seguir, a aplicação de cada um deles no lançamento em debate.

(...)"

No presente caso o erro no critério pessoal da norma decorre do fato da autoridade fiscal ter apontado como sujeito passivo pessoa jurídica que não se revestia da características de contribuinte do ITR conforme previsto no art. 31 do Código Tributário Nacional e art. 4º da Lei nº 9.393/96. A decisão recorrida destacou que quando da ocorrência do fato gerador a autuada não era nem proprietária do imóvel, nem titular de seu domínio útil, ou mesmo sua possuidora a qualquer título. Na verdade, quando da ocorrência do fato gerador a autuada se quer havia sido constituída.

A própria Fazenda Nacional por meio do citado Parecer PGFN/CAT nº 278/2014 reforça a tese acima valendo transcrever pela pertinência trecho da sua manifestação:

44. Observe-se, pois, que a distinção entre o erro de fato e o erro de direito não é meramente acadêmica, ostentando, como demonstrado, especial importância no que concerne à revisão do lançamento e à decadência, ante as diversas e relevantes consequências que acarretam.

45. Vistas essas noções teóricas - que reputamos fundamentais para perfeita compreensão da matéria e das conclusões que se seguirão -, passemos, doravante, a enfrentar o questionamento que motiva a elaboração da presente manifestação, qual seja: o erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, quando do lançamento, caracteriza vício formal ou material para fins de aplicação do art. 173, II, do CTN?

46. Com efeito, o equívoco na identificação do sujeito passivo, quando do lançamento, pode caracterizar tanto um vício material quanto formal, não se podendo afirmar, aprioristicamente, em que categoria o defeito se enquadra, de sorte que somente a análise do caso concreto trará a resposta.

47. Conforme adverte Estevão Horvat, nem sempre é fácil estabelecer a zona limítrofe entre o "erro de fato" e o "erro de direito", havendo uma zona cinzenta, onde não se consegue enxergar com nitidez a existência de uma figura ou de outra.

48. Não obstante, pensamos que se o erro se der na "identificação jurídica" do sujeito passivo da obrigação tributária, teremos um típico "erro de direito", já que o vício deriva da incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato.

49. E o que sucede no exemplo fornecido por Paulo de Barros Carvalho, em que "a autoridade administrativa, ao invés de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário: erro de direito apurado no cotejo

do elemento subjetivo do enunciado factual, com o critério subjetivo da regra-matriz de incidência ". *É também o que se passa na lavratura de AI contra o Cartório, quando deveria ter sido feito em face do titular do serviço notarial e de registro, por influxo do disposto no art. 236 da Constituição Federal de 1988, combinado com a Lei nº 8.935/94.*

*50. Em ambos os casos, há uma evidente incorreção dos **critérios jurídicos** que lastrearam o lançamento **quanto ao aspecto pessoal da regra-matriz de incidência tributária.***

*51. Por outro lado, se o equívoco residir na "**identificação formal**", o erro será dito "**de fato**", eis que defluirá da incorreção de dados dos fáticos, cuja existência era desconhecida pela autoridade administrativa ou de impossível comprovação à época da constituição do crédito tributário, ou, ainda, inconsistências relacionadas à qualificação do autuado. É o caso do equívoco na identificação de responsável pela gestão de sociedade empresária à época da ocorrência do fato gerador, ou do erro no número do CPF do autuado.*

Importante apontar que não deve prevalecer ainda o entendimento do acórdão paradigma no sentido de o erro ser meramente formal haja vista que o 'verdadeiro' contribuinte era pessoa física sócia majoritária da autuada, o que levaria a conclusão pela ausência de prejuízo ao contraditório e a ampla defesa. Ora é sabido que no direito, salvo situações expressamente previstas pelo legislador, as pessoas dos sócios não se confundem com a pessoa jurídica por eles constituída razão pela qual tal argumento não se sustenta.

Por fim, vale destacar, como apontado pelo Recorrido que não estamos diante da hipótese de aplicação do art. 130 do CTN c/c art. 5º da Lei nº 9.393/96, afinal o imóvel embora de fato tenha sido em um primeiro momento objeto de negócio de compra pelo Contribuinte, antes mesmo do respectivo lançamento a promessa de compra e venda havia sido desfeita pelas partes. Ou seja, considerando que o fato gerador se refere ao ano de 2005, que a empresa foi constituída em 2007 e que em 2008 o contrato de promessa de compra e venda foi rescindido, tendo o imóvel retornado ao proprietário original, entendo que não há como caracterizar o Contribuinte como sujeito passivo da relação tributária ou mesmo como responsável por sucessão pelo recolhimento do imposto, razão pela qual deve o lançamento ser considerado improcedente por vício material na eleição do sujeito passivo.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Voto Vencedor

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Redatora Designada

Discordo do voto da Ilustre Conselheira Relatora, no sentido de que o lançamento seria nulo por vício material, por ter havido suposto erro na identificação do sujeito passivo.

Trata-se de exigência de Imposto Territorial Rural (ITR) do exercício de 2005, acrescido de multa de ofício e juros de mora, relativo ao imóvel rural denominado Fazenda Aldeias (NIRF 7.371.804-1), localizado no Município de Paulo Ramos/MA.

De plano, esclareça-se que a Declaração de ITR (DITR) relativa ao exercício em questão - 2005 - foi apresentada em atraso, em 22/10/2007 (fls. 11), porém espontaneamente pela empresa que ora diz não ser sujeito passivo da obrigação tributária. Destarte, trata-se de lançamento por homologação, ou auto-lançamento, levado a cabo pela própria empresa autuada.

Com efeito, o lançamento na pessoa jurídica autuada não decorreu de discricionariedade ou lapso por parte da Receita Federal mas sim das declarações relativas a diversos exercícios, apresentadas, repita-se que em atraso mas espontaneamente, pela própria empresa. Entretanto, somente após a formalização da exigência, a autuada diz não ser a proprietária do imóvel, alegando inclusive que sequer havia sido constituída à época do fato gerador. Com efeito, ela poderia não existir em 2005, porém não há dúvida de que existia em 2007, quando foi apresentada não apenas a DITR objeto do lançamento por homologação relativo a 2005, mas também a dos exercícios de 2004, 2006 e 2007, com o claro objetivo de regularizar a situação cadastral do imóvel rural perante a Receita Federal (fls. 89 a 91).

Nesse passo, constata-se que, em face das DITR apresentadas pela própria empresa autuada, é ela que consta como a proprietária do imóvel rural objeto do lançamento, no Cadastro Fiscal de Imóveis Rurais (CAFIR), conforme fls. 92. Acrescente-se que tampouco foi providenciada pela empresa a eventual alteração de dados cadastrais, inclusive de titularidade, conforme determina a Lei nº 9.393, de 1996, que assim dispõe:

"Art. 6º O contribuinte ou o seu sucessor comunicará ao órgão local da Secretaria da Receita Federal (SRF), por meio do Documento de Informação e Atualização Cadastral do ITR - DIAC, as informações cadastrais correspondentes a cada imóvel, bem como qualquer alteração ocorrida, na forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º É obrigatória, no prazo de sessenta dias, contado de sua ocorrência, a comunicação das seguintes alterações:

I - desmembramento;

II - anexação;

III - transmissão, por alienação da propriedade ou dos direitos a ela inerentes, a qualquer título;

IV - sucessão causa mortis;

V - cessão de direitos;

VI - constituição de reservas ou usufruto.

§ 2º As informações cadastrais integrarão o Cadastro de Imóveis Rurais - CAFIR, administrado pela Secretaria da Receita Federal, que poderá, a qualquer tempo, solicitar informações visando à sua atualização."

Destarte, o tributo foi exigido da empresa que se cadastrou perante a Receita Federal como a proprietária do imóvel, apresentou a respectiva DITR, formalizando assim o lançamento por homologação (auto-lançamento), e que agora alega ilegitimidade passiva.

Nesse contexto, com todas as vênias à Ilustre Relatora, não há como se sustentar o argumento de que, por ainda não existir à época do fato gerador, em 2005, a empresa autuada não poderia ser sujeito passivo da obrigação tributária. Ora, não se trata aqui de tributo pessoal mas sim patrimonial, que incidiu sobre imóvel rural, existente à época do fato gerador, sendo que a respectiva DITR foi entregue em 2007, obviamente que com a empresa em pleno funcionamento, do contrário não poderia ter formalizado o auto-lançamento.

Destarte, por todo o exposto, se erro de sujeição passiva existiu, este foi provocado pela própria autuada, que desde a sua criação, em 2007, agiu como se fosse efetivamente a proprietária do imóvel rural em questão, declarando inclusive a forma de utilização do imóvel. Com efeito, embora a autuada afirme não ter relação com o imóvel, não se enquadrando como proprietária, possuidora ou detentora do domínio útil, consta da DITR/2005 por ela mesma apresentada, às fls. 12, e também conforme reproduzido no Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido, às fls. 06, que no imóvel há uma área de produtos vegetais de 100.000,0 ha, correspondente a 19% da área total do imóvel e uma área de benfeitorias úteis e necessárias à atividade rural de 100.000,0 ha, correspondente, também, a 19% da área total do imóvel, o que resultou em Grau de Utilização do Imóvel de 23,8%. Tais informações, constantes da DITR, evidenciam a utilização do imóvel pela empresa, que poderia, sim, ser considerada ao menos possuidora do imóvel.

Por estas razões, ao acolher-se a tese de que haveria no lançamento vício material, estar-se-ia chancelando a possibilidade de um Contribuinte beneficiar-se de nulidade a que ele próprio deu causa, o que de forma alguma pode ser admitido.

Diante do exposto, embora esta Conselheira entenda que o Contribuinte não trouxe aos autos provas suficientes de que não seria o proprietário, possuidor ou detentor do imóvel - pelo contrário - se erro de sujeição passiva existiu, foi a própria autuada que lhe deu causa, o que de forma alguma poderia ser considerado como vício material, de sorte que conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para, no mérito, dar-lhe provimento, declarando a nulidade por vício formal, podendo o lançamento ser refeito no prazo do art. 173, inciso II, do CTN.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo