



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 10425.722232/2013-16  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9202-010.192 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 26 de novembro de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** MARIA DELZUIE BRASILEIRO

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)**

Exercício: 2009

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. ESPÓLIO. VÍCIO FORMAL. NULIDADE.**

A incompleta identificação do sujeito passivo, no que diz respeito à não utilização do sufixo "espólio" é vício formal, não havendo que se cogitar de nulidade absoluta por vício material decorrente de ilegitimidade passiva.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz e João Victor Ribeiro Aldinucci. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9202-010.191, de 26 de novembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10425.722231/2013-63, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Redatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

## **Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Na origem, cuida-se de lançamento para cobrança do Imposto Territorial Rural em função das alterações promovidas nas áreas de Produtos Vegetais e de Pastagens e nos valores das Culturas, Pastagens, Florestas Plantadas e VTN.

O relatório fiscal encontra-se acostado aos autos.

Impugnado o lançamento, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília/DF julgou-o procedente.

De sua vez, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Seção deu provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade do lançamento por vício material.

Inconformada, a União interpôs Recurso Especial pugnando, ao final, pelo seu conhecimento e provimento, para, reformando o acórdão recorrido, ser afastado o erro material, para que seja reconhecido apenas o erro formal, permitindo-se a lavratura de novo lançamento, observado o prazo do artigo 173, inciso II, do CTN.

Foi dado seguimento ao recurso da Fazenda Nacional para que fosse rediscutida a matéria “**Nulidade - Inexistência de vício/vício formal versus vício material.**”.

Cientificado do acórdão de recurso voluntário e do recurso da União, houve a apresentação de contrarrazões tempestivas ao recurso da Fazenda Nacional, propugnando pelo seu improvimento.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

A Fazenda Nacional tomou ciência (*presumida*) do acórdão recorrido em 25/12/19 (processo movimentado em 25/11/19) e apresentou seu recurso tempestivamente em 28/11/19. Não havendo questionamento em contrarrazões e preenchidos os demais pressupostos de admissibilidade, dele conheço.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria “**Nulidade - Inexistência de vício/vício formal versus vício material.**”.

O acórdão guerreado foi assim ementado, naquilo que foi devolvido à apreciação deste Colegiado:

NULIDADE LANÇAMENTO POR VÍCIO MATERIAL. CERCEAMENTO DE DEFESA DE DEFESA. OCORRÊNCIA

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.

A decisão foi no seguinte sentido:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário para declarar nulo o lançamento por vício material. Vencidos os conselheiros Cleberson Alex Friess, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Miriam Denise Xavier, que reconheciam a nulidade por vício formal. Solicitou fazer declaração de voto o conselheiro Cleberson Alex Friess.

Contextualizando, o Fisco efetuou o lançamento de ITR do exercício 2008 em 18/11/2013, fazendo constar, como sujeito passivo, a Sra Maria Delzuite Brasileiro.

A impugnação foi apresentada em nome do Espólio de Maria Delzuite Brasileiro, noticiando o óbito da autuada antes mesmo da data do fato gerador, em 6/3/2004.

Nesse contexto, o colegiado *a quo* houve por bem reconhecer a nulidade do lançamento por vício material, ao fundamento de que, em sendo a indicação do sujeito passivo um elemento substancial do lançamento e tendo a autuação se dado pela falta de apresentação de documentos, estaria claro ter havido prejuízo ao sujeito passivo que não pôde exercer de forma plena sua ampla defesa. Assentou que o lançamento deveria ter sido efetuado em nome do inventariante como sujeito passivo. Confira-se excerto do voto condutor:

[...]

Dessa forma, tomando conhecimento do falecimento da Contribuinte e, para que não restasse cerceado o direito de defesa dos herdeiros, haveria necessidade de se proceder a um novo lançamento com a indicação do inventariante como sujeito passivo, dando-lhe a oportunidade de apresentar os documentos requisitados no termo de intimação, o que não foi feito no caso em tela, findando por cercear o direito de defesa.

[...]

A indicação do sujeito passivo é um dos elementos substanciais do lançamento, por imperativo do art. 142 do CTN. Dessa forma 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, principalmente no presente caso em que a notificação fiscal se deu pela não apresentação de documento.

Assim, o lançamento estará eivado de vício material sempre que houver erro na eleição dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, ou seja, erro que se remete ao conteúdo do lançamento, que é a norma individual e concreta, na qual figura “o fato jurídico tributário” no antecedente, e no conseqüente a “relação jurídica tributária” (composta pelos sujeitos e pelo objeto, o quantum a título de tributo devido).

De tal forma, a nulidade da autuação ressaí clara uma vez que houve prejuízo ao sujeito passivo que não pôde exercer de forma plena sua ampla defesa.

De sua vez, sustenta a recorrente a natureza do vício como formal, ao argumento de que o equívoco cometido pelo autuante deveu-se à circunstância de os sucessores terem omitido da administração tributária a realidade dos fatos. Indicou o acórdão de nº **9202-007.249** como paradigma representativo da controvérsia jurisprudencial.

A decisão recorrida é sustentada em contrarrazões, que ainda trouxe o enunciado da Súmula STJ 392 e o REsp 1.045.472/BA, julgado sob a sistemática de recurso repetitivo a justificar a manutenção da nulidade por vício material.

Pois bem.

Registre-se que tanto a Súmula STJ 392 e o REsp 1.045.472/BA, analisadas as disposições dos arts. 203 do CTN e 2º, § 8º, da LEF, tratam das hipóteses de substituição da CDA antes da prolação da sentença de embargos, produzindo, eventualmente, implicações na fluência do prazo prescricional naquelas circunstâncias, e não diretamente no tema aqui sob análise.

Anote-se ainda, que não há registro de que, à época do lançamento, já havia decisão judicial da partilha, sobrepartilha ou adjudicação, o que poderia suscitar a lavratura do lançamento em nome dos herdeiros. Pelo contrário, o impugnando afirmou que “a propriedade” se encontrava em processo de inventário. Posto dessa forma, o lançamento deveria recair sobre o “espólio”, na condição de contribuinte do imposto.

Prosseguindo quanto à natureza do vício, tenho entendimento firme sobre o tema, já manifestado por algumas ocasiões, no sentido de que o vício tem natureza material quando revela um **erro na interpretação da regramatriz de incidência** (ERRO DE DIREITO - INTRÍNSECO AO LANÇAMENTO), eis que atinge a própria substância/essência do ato.

Por sua vez, caso o erro tenha se dado por hipótese diversa da da valoração jurídica da norma, como, por exemplo, por desconhecer do fato à época do lançamento ou por mero erro procedimental (ERRO DE FATO - EXTRÍNSECO AO LANÇAMENTO), vale dizer, no processo de produção do ato administrativo, haveria um lançamento nulo por vício formal, aplicando-se a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN. Inclua-se aqui a falta de motivação do ato que não macule a substância do lançamento.

Postas as bases, pode-se ilustrar por meio do seguinte exemplo<sup>1</sup>:

Se comprovado que o administrador de determinada sociedade deve ser responsabilizado por determinada infração, mas houve erro de quem era o administrador naquela época, houve erro de fato. Situação distinta seria se houvesse erro em identificar que o administrador (independentemente de quem fosse) deveria ou não ser o responsável, situação em que haveria um erro de direito.

E diga-se, como bem sugeriu o voto condutor do acórdão paradigma, no presente caso não se trata de erro na identificação do sujeito passivo segundo a regra matriz de incidência do tributo, mas sim de lapso no seu correto apontamento. Ainda sobre o tema “espólio”, reproduzo aqui excerto do voto condutor do acórdão **9202-003.160**, que bem expressa o entendimento acerca dessa distinção:

O espólio representa o patrimônio do *de cujus* em continuação de atividade (apuração de haveres para distribuição da herança). Não se trata, a meu ver, de sujeitos distintos, mas do mesmo sujeito em diferente momento de existência lógica.

Tanto assim que todos os atributos fiscais do *de cujus* permanecem válidos para o espólio, por exemplo as isenções ou reduções de capital na alienação de bens e direitos que dependem de elementos temporais como data de aquisição.

Não causa espécie, assim, que o referido auto de infração tenha sido recebido pelo inventariante que, pelo exame da impugnação e do recurso voluntário apresentados, demonstrou ter conhecimento dos fatos ocorridos e das infrações imputadas ao *de cujus*.

---

<sup>1</sup> SCI COSIT n.º 8/2013

Voltando ao caso dos autos, parece-me patente que a autoridade lançadora desconhecia o fato de o contribuinte haver falecido em dada anterior a do fato gerador da obrigação, sendo ainda certo, que na própria DITR relativa ao ano auditado, foi apontada a falecida como sujeito passivo da obrigação.

Nesse contexto, adiro e adoto integralmente as razões de decidir da declaração de voto do acórdão recorrido, por trazer, com precisão, os fatos e circunstâncias envolvidos. Veja-se:

O lançamento fiscal é referente ao imóvel “Fazenda Grotão”, utilizando-se os dados cadastrais constantes da própria declaração transmitida à Secretaria da Receita Federal, em nome da Sra. Maria Delzuite Brasileiro, como contribuinte do imposto, na qual foi indicada a Rua Duque de Caxias, 344, município de Patos (PB), como endereço para entrega de correspondência.

O termo de intimação e a Notificação de Lançamento foram enviados para o mesmo endereço, mediante a identificação da Sra. Maria Delzuite Brasileiro como sujeito passivo.

Segundo a cópia da certidão de óbito juntada na impugnação, a Sra. Maria Delzuite Brasileiro faleceu alguns anos antes da entrega da declaração anual do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

Ao apresentar impugnação, o espólio da contribuinte alegou a nulidade do lançamento fiscal, já que realizado contra pessoa falecida.

Pois bem. A declaração fiscal entregue pelo espólio do “de cujus”, alguns anos depois do óbito, manteve a falecida como sujeito passivo e induziu à fiscalização tributária a realizar a intimação para apresentação de documentos, assim como efetivar o lançamento fiscal em face da contribuinte falecida, em vez de direcionar todo o procedimento fiscal ao espólio ou sucessores.

Trata-se, portanto, de um erro de fato na identificação do sujeito passivo, que caracteriza o vício formal, pois a falha está apenas no instrumento do lançamento. A hipótese em apreço não configura erro de direito, decorrente de equívoco da autoridade lançadora na subsunção do fato à norma tributária, ou mesmo de má interpretação da legislação, que levam ao vício material.

Como o espólio contestou o ato administrativo, alegando quando da impugnação o erro na identificação do sujeito passivo, cabível novo lançamento fiscal. Porém, o prazo decadencial conta-se de acordo com o inciso II do art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN).

No presente caso, não se mostra razoável imputar ao lançamento fiscal o vício material pela incorreção em um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária quando a causa provém do comportamento do particular, que omitiu da administração tributária a realidade dos fatos.

Inclusive, quanto à decretação de nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo, a jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais considera relevante para a configuração do vício material a existência de prévia comunicação ao Fisco Federal das situações que dão ensejo à lavratura do auto de infração em nome do responsável tributário, inclusive por sucessão.

Confira-se o enunciado do verbete nº 112: 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.

Ante o exposto, VOTO no sentido de CONHECER do recurso da União para DAR-LHE provimento, reconhecendo a nulidade do lançamento por vício formal.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer do Recurso Especial e, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Redatora