



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 10680.010706/2008-97  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** **9202-010.436 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 29 de setembro de 2022  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** MINERAÇÃO MORRO VELHO LTDA

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

Exercício: 2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. DESATENDIMENTO DE PRESSUPOSTO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Eduardo Newman de Mattera Gomes - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes (suplente convocada), Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Eduardo Newman de Mattera Gomes (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-010.436 - CSRF/2ª Turma  
Processo n.º 10680.010706/2008-97

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração referente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), exercício de 2004, constituído a pretexto da não comprovação de Área de Reserva Legal e de Área de Preservação Permanente, com o arbitramento do Valor da Terra Nua – VTN, com base no Sistema de Preços de Terras – SIPT.

Impugnado o lançamento, a autuação foi mantida em parte na primeira instância, razão pela qual foi interposto Recurso Voluntário, julgado na sessão plenária de 02/09/2020, prolatando-se o Acórdão n.º **2401-008.978** (e-fls. 227 a 231), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2004

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO NA MOTIVAÇÃO. VÍCIO MATERIAL.

Sendo a motivação elemento substancial e próprio da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado sem ocorrer um novo ato de lançamento.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para anular o lançamento por vício material.

O processo foi encaminhado à PGFN em 02/02/2021 (Despacho de Encaminhamento de fl. 232) e, em 28/02/2021, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de fls. 233/240 (Despacho de Encaminhamento de fl. 241).

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, admitindo-se a rediscussão da matéria **“a deficiência na descrição dos fatos imputados ao contribuinte, vício na motivação do lançamento, acarreta tão-somente a nulidade por vício formal”**, conforme despacho de 02/04/2021 (e-fls. 244 a 246).

Como paradigmas aptos a instaurar a divergência foram considerados os Acórdãos n.º 3403-00.269 e 203-09.332, cujas ementas se transcreve:

### **Acórdão n.º 3403-00.269**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 31/01/1998 a 31/12/1998 LANÇAMENTO. ERRO NA MOTIVAÇÃO DE SUA LAVRATURA. VÍCIO DE FORMA. CONFIGURAÇÃO. O lançamento, como espécie de ato administrativo, deve observar a regularidade de seus elementos constitutivos (sujeito, forma, objeto, motivo e finalidade), de tal maneira que os defeitos existentes na motivação de sua lavratura, quando não refletem a adequada razão de sua realização, configuram vício de forma por prejudicar o contraditório e a ampla defesa, impondo sua nulidade. Processo anulado ab initio.”

### **Acórdão n.º 203-09.332**

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - IMUNIDADE - NULIDADE POR VÍCIO FORMAL - A imprecisa descrição dos fatos, pela falta de motivação do ato administrativo, impedindo a certeza e segurança jurídica, macula o lançamento de vício insanável, tornando nula a respectiva constituição. Processo anulado ab initio.

Para a matéria, a Recorrente apresenta as seguintes alegações:

- o Código Tributário Nacional (art. 142) e o Decreto n.º 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, estabelece os requisitos que devem fazer parte do auto de infração, em seus arts. 10 e 11;

- os requisitos constantes dos artigos citados possuem natureza formal, ou seja, determinam como o ato administrativo, in casu, o lançamento, deve exteriorizar-se;

- tal disciplina tem por objetivo uniformizar o procedimento de autuação da fiscalização, de maneira a conferir garantias ao contribuinte, em especial da ampla defesa e do contraditório;

- um lançamento tributário é anulado por vício formal quando não se obedece às formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato, como ocorreu no presente caso o que, inclusive, restou reconhecido no julgamento;

- na hipótese em apreço, a deficiência da motivação fática do lançamento é causa de anulação por vício formal, vez que foi preterida a determinação estabelecida em lei. A propósito, a jurisprudência do CARF é farta em decisões que anulam o auto de infração por vício de forma, em razão da falta de preenchimento de alguns dos requisitos estipulados no art. 10 e 11 do Decreto n.º 70.235/72 e/ou art. 142 do CTN;

- o acórdão recorrido mostra-se equivocado, pois o vício apontado pelo Relator acarreta a anulação do lançamento por vício formal.

Ao final, requer seja conhecido e provido o recurso, para que seja declarada a nulidade por vício formal.

Cientificada da decisão, do Recurso Especial e do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da PGFN em 24/05/2021 (fl. 252), a Contribuinte ofereceu as Contrarrazões de fls. 256/259 em 07/06/2021 (fl. 254).

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte alega que:

- o que de fato ocorreu no caso em análise, é que a fiscalização não analisou a documentação apresentada;

- não ocorreu nenhum descumprimento de requisito legal, a não observação de qualquer legislação pertinente à matéria para a lavratura de autos de infração, conforme entendeu a recorrente;

- o que ocorreu foi um erro tipicamente material, a documentação foi apresentada e a fiscalização efetuou o lançamento sem sequer analisar a documentação que ela considerou apta à verificar a regularidade do lançamento e recolhimento do ITR de 2004;

- o erro material se configura quando há um flagrante desacordo entre o que fora escrito e o que deveria ser escrito no documento. Por ser latente sua existência, não há necessidade de recorrer à interpretação de conceitos pormenorizados ou mesmos estudos técnicos curados para sua configuração. A fiscalização cometeu erro em sua motivação para aplicação da penalidade e o contribuinte não deve pagar por isso;

- é exatamente o que ocorreu no caso em tela e o julgador bem observou em sua ementa;

- assevera que o erro material cometido pela fiscalização é de fácil constatação, perceptível à primeira vista, salta aos olhos nus. Não sendo necessário, enfim, um maior e mais aprofundado exame para sua detecção, prescindindo, inclusive, de qualquer exame aprofundado para tanto.

Ao final, requer a manutenção do acórdão ora recorrido, sem qualquer reforma, pelos seus próprios fundamentos, bem como o cancelamento do lançamento do crédito tributário.

## Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos necessários ao seu conhecimento. Foram apresentadas contrarrazões tempestivas.

A matéria devolvida à apreciação deste Colegiado refere-se à natureza do vício relacionado a deficiência na descrição dos fatos motivadores do lançamento.

De acordo com o art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, o recurso especial é cabível nas situações em que, diante de contextos fáticos semelhantes e em face do mesmo arcabouço jurídico-normativo, são adotadas soluções divergentes por diferentes colegiados que integram a estrutura deste Órgão de Julgamento Administrativo.

No presente caso, em relação ao exercício a que se refere o lançamento, pelo Termo de Intimação Fiscal de fls. 86/88, a Contribuinte foi intimada, em 03/04/2007, a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias, documentação comprobatória de áreas excluídas da tributação pelo ITR, nos seguintes termos:

Documentos Referentes a Declaração do ITR do exercício 2004:

- Cópia do Ato Declaratório Ambiental - ADA requerido Junto ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - Ibama. .
- Laudo técnico emitido por profissional habilitado, caso exista área de preservação permanente de que trata o art. 2º da Lei 4.771 de 15 de setembro de 1965 (Código Florestal), acompanhado de Anotação de Responsabilidade Técnica - ART registrada no Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia - Crea, identificando o imóvel rural através de memorial descritivo de acordo com o artigo 9º do Decreto 4.449 de 30 de outubro de 2002.
- Certidão do órgão público competente, caso o imóvel ou parte dele esteja inserido em área declarada como de preservação permanente, nos termos do art. 3º da Lei 4.711/55 (Código Florestal), acompanhado do ato do poder público que assim a declarou.
- Cópia da matrícula do registro imobiliário, com a averbação da área de reserva legal, caso o imóvel possua matrícula ou cópia do Termo de Responsabilidade/Compromisso de Averbação da Reserva Legal ou Termo de Ajustamento de Conduta da Reserva Legal, acompanhada de certidão emitida pelo Cartório de Registro de Imóveis comprovando que o imóvel não possui matrícula no registro imobiliário.
- Laudo de avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.553 da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT com fundamentação e grau de precisão II, com anotação de responsabilidade técnica - ART registrada no CREA, contendo todos os elementos de pesquisa identificados. A falta de apresentação do laudo de avaliação ensejará o arbitramento do valor da terra nua, com base nas informações do Sistema de Preços de Terra - SIPT da SRF.

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal, o Sujeito Passivo apresentou, dentro do prazo estabelecido pelo Fisco, o Laudo de Avaliação de fls. 91/132, Anotação de Responsabilidade Técnica dos profissionais responsáveis pela elaboração desse laudo técnico

(fls. 134 e 137), Termo de Responsabilidade de Preservação de Floresta, emitido pelo Instituto Estadual de Florestas – IEF/MG (fl. 139), Ato Declaratório Ambiental, emitido pelo Ibama (fl. 140) e comprovante de averbação de Área de Reserva Legal – ARL no Cartório de Registro de Imóveis (fls. 141/147), dentre outros.

Somente a título de informação, registre-se que a ARL foi averbada antes da ocorrência do fato gerador e consta, assim como a Área de Preservação Permanente – APP, de Ato Declaratório Ambiental – ADA emitido pelo Ibama em data anterior à de início da ação fiscal. Além disso, as áreas constantes desses documentos correspondem ao alegado pela Contribuinte desde a ação fiscal e são corroboradas pelo Laudo Técnico apresentado no curso da fiscalização.

Não obstante, foi lavrada a Notificação Fiscal em discussão (fls. 3/6), em que se glosou a APP e a ARL declaradas, arbitrando-se o Valor da Terra Nua – VTN, sob o argumento de que o Sujeito Passivo não teria comprovado, por meio de Laudo de Avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653-3 da ABNT, referidas áreas. Além disso, conforme se aduz na Impugnação e no Recurso Voluntário, consta da Notificação Fiscal que o contribuinte não teria atendido à intimação para comprovar a veracidade dos dados contidos em sua declaração.

Nesse contexto, o Colegiado *a quo* concluiu que a autoridade autuante laborou em equívoco, pois não explicitou corretamente as condições que levaram à exigência do tributo, incorrendo em deficiência de motivação, isto é, ao invés de fundamentar a exigência em eventual inaptidão dos documentos apresentados para a comprovação das áreas e do valor da terra nua informados na declaração do ITR, as conclusões do Fisco foram pautadas na premissa equivocada de que os documentos solicitados para a comprovação da ARL, da APP e do VTN não teriam sido apresentados, conforme requeridos por meio de intimação. Foram essas as razões que redundaram no cancelamento da exigência em virtude de vício de índole material. Vejamos:

#### Nulidade - Procedimento Fiscal – Informações prestadas

A recorrente se insurge contra a afirmação feita pela fiscalização, na notificação, de que não teria atendido à intimação. Informa que apresentou todos os documentos solicitados em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 06101/00003/2007, conforme protocolo (e-fl. 89).

Afirma que a fiscalização não analisou os documentos apresentados e efetuou o lançamento, o que teria tolhido seu direito de demonstrar a realidade dos fatos em momento anterior ao lançamento, razão pela qual solicita o cancelamento da notificação.

Consta dos autos que a intimação fiscal foi recebida em 03/04/2007, conforme AR (e-fl. 10). O protocolo da resposta à intimação – cujo prazo para atendimento foi de 20 dias - data de 20/04/2017 (e-fl. 89).

De fato, a autoridade fiscal fez constar da notificação que “o contribuinte não atendeu a intimação”. Embora o não atendimento possa ser caracterizado pela falta de entrega de todos os elementos solicitados, há que se reconhecer que a expressão geralmente é utilizada quando o contribuinte sequer responde à intimação.

Note-se que, de forma geral, o procedimento fiscal de revisão de declarações é caracterizado por sua celeridade, vez que o contribuinte é chamado a justificar valores específicos de sua declaração. Em não havendo resposta à intimação, o crédito é constituído, já que o Fisco já tem elementos bastantes ao lançamento. No entanto, a

celeridade não pode se dar em detrimento da observância ao art. 142 do Código Tributário Nacional.

É verdade que a redação do art. 142 do CTN somente menciona a verificação da ocorrência do fato gerador e, na situação sob exame, a propriedade, posse ou domínio útil do imóvel não está sob discussão. Todavia, o dispositivo deve ser entendido como necessidade de explicitar, de forma correta, as condições que levaram à exigência do tributo, ou seja, a motivação para tal exigência.

No caso, o não atendimento à intimação ensejaria a glosa das áreas de interesse ambiental e ao arbitramento do VTN. Entretanto, se a motivação para o lançamento fosse a incapacidade do laudo de comprovar as áreas ou o VTN, isso deveria constar da notificação, possibilitando inclusive ao contribuinte se contrapor aos pontos controvertidos.

Os elementos dos autos indicam que a intimação foi atendida, configurando equívoco na construção do lançamento e, portanto, vício material.

Examinando-se o primeiro paradigma, Acórdão n.º 3403-00.269, vê-se que a situação nele abordada não guarda nenhuma relação com os fatos narrados no julgado desafiado.

Nesse primeiro paradigma, tem-se lançamento decorrente da não comprovação da existência de medida judicial que pudesse servir de fundamento para a realização de compensação. Contudo, ao se manifestar sobre a autuação o sujeito passivo apresentou as peças da ação judicial e respectiva planilha de cálculo. Em vista disso, a autoridade administrativa teria proferido despacho com a pretensão de alterar a motivação do lançamento sem, contudo, dá ciência desse despacho ao contribuinte, de modo a permitir-lhe contestar os novos fundamentos. Diante dessas circunstâncias, foi decretada a nulidade do lançamento reconhecendo-se que a autuação estaria maculada por vício de forma em consequência de cerceamento do direito de defesa, haja vista evidente supressão de instância. Confira-se:

Cotejando os fundamentos da autuação, da decisão recorrida, dos recursos aviados e dos elementos coligidos aos autos, concluo que procede a insurgência do recorrente quanto à validade do lançamento, porém, por motivos diversos daqueles por ele deduzidos.

Com efeito, a razão do lançamento se assentava em uma pretensa não comprovação da medida judicial informada como fundamento da compensação realizada, o que foi profligado pelo contribuinte na primeira oportunidade de se manifestar quanto à autuação, o que fez de maneira irretorquível, apresentando as peças da ação judicial e sua planilha de cálculos.

A autoridade administrativa, de posse de tais elementos, proferiu despacho nestes autos pretendendo alterar a motivação do lançamento, que, em tese, passou a ser a inexistência do direito creditório. **sem, contudo, abrir vista desta manifestação ao contribuinte e permitir-lhe contestar a procedência do argumento, em verdadeiro cerceamento do direito de defesa, com clara supressão de instância.**

Originariamente não fora discutida a correção dos cálculos procedidos e, muito menos, dos procedimentos realizados pelo recorrente, até porque, não era esse o mote da autuação.

Não consta da descrição dos fatos do auto de infração que um dos motivos de sua lavratura fosse a inexistência do direito creditório.

A doutrina administrativa é majoritária em reconhecer a nulidade do ato administrativo, categoria em que se enquadra o lançamento, quando existentes vícios em qualquer um de seus cinco elementos (sujeito, objeto, forma, finalidade e motivo),

quando não passíveis de convalidação, como sói ocorrer com os defeitos na motivação do ato.

Neste sentido, a Administração possui o poder-dever de rever, inclusive de ofício, os atos administrativos praticados quando eivados de nulidade, como, aliás, já se manifestou o Supremo Tribunal Federal por intermédio das súmulas 346 e 473.

Como já externado, no caso vertente é inconteste que a motivação indicada para sua emissão não guarda adequada congruência com os fatos relatados, o que o torna passível de anulação por vício de forma.

Constata-se, portanto, que as decisões adotadas nos acórdãos confrontados decorreram não de divergência na interpretação da legislação tributária, mas das circunstâncias fáticas verificadas em cada caso concreto, não sendo possível concluir que o Colegiado paradigmático se posicionaria pelo reconhecimento de vício de natureza formal caso estivesse diante do contexto fático espelhado na decisão vergastada.

Ressalte-se que o fato de as decisões confrontadas terem tratado de casos em que foram identificadas deficiências de motivação no lançamento, por si só, não é suficiente para o estabelecimento de divergência interpretativa, sobretudo em se tratando de situações que não guardam nenhuma relação de identidade.

O mesmo se pode dizer da segunda decisão trazida a comparação, Acórdão n.º 203-09.332. Esse paradigma trata de lançamento de COFINS que foi anulado em virtude de haver sido fundamentado em legislação relacionada a outras espécies tributárias (IRPJ e CSLL). No caso, a turma julgadora constatou que a autuação padecia de vício de natureza formal por falta de vinculação à norma jurídica correlata, em razão do juízo de que não caberia aos órgãos de julgamento administrativo apontar qual norma ou sob qual comando legal estaria submetido o contribuinte em questão. Vejamos:

Por se tratar de matéria envolvendo a imunidade da COFINS, há de se observar a independência deste processo em relação ao Processo de n.º 13133.000025/99-62 (Imposto de Renda e CSLL), o qual foi julgado em Sessão de 11 de junho de 2003, por meio do Acórdão n.º 107-07.197, de forma a dar provimento ao recurso voluntário para anular o Ato Declaratório n.º 15, de 27 de março de 2002, que suspendera a imunidade. Reitero que a independência deste se justifica porque os tributos são essencialmente diferentes em sua materialidade e em seus pressupostos legais.

Compulsando os autos, verifico que a fundamentação no artigo 32 da Lei n.º 9.430/96 não diz respeito à COFINS, objeto do presente processo administrativo, ainda que a suspensão da imunidade, operada por ato administrativo, possa servir como subsidio para aplicabilidade do direito.

O artigo 32 da Lei n.º 9.430/96, a que me refiro, possui a seguinte redação:

*“Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude da falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo.*

*§ 1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais **de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal** não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1996 - Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.*

[...]

§ 9º *Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.*

[...]"

Note-se que o caput do artigo 32 acima transcrito reporta-se aos impostos (IR) e os que possuem a mesma base de cálculo (CSLL), regra esta que deverá igualmente ser aplicada ao seu parágrafo 9º, ao se referir: “Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.”

Em se tratando da COFINS, há de se observar que o comando legal inserido está originariamente no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal. Em decorrência, reitero que o lançamento é um ato declaratório da obrigação tributária, devendo-se reportar à legislação específica do tributo em análise. Pela independência da COFINS, os atos praticados, ou faltas cometidas, devem, obrigatoriamente, ser descritos no auto específico da contribuição e regidos pela lei do tempo em que foram praticados. Estas considerações preliminares são importantes, sobretudo no tocante à prova, pois “a prova” regida pelo direito substantivo há de se ater aos fatos trazidos no processo e com estes ter dependência. Não há como tratar a COFINS como decorrente do IR porque assim não o quis o legislador.

[...]

Portanto, por entender ter ocorrido Vício de Forma na constituição do crédito tributário, defeito insanável do ato jurídico, que deve ser declarada a qualquer tempo, independentemente de arguição, voto pela nulidade do processo *ab initio*.

Resta claro, portanto, que a situação debatida no paradigma em foco, relativamente a erro na indicação do fundamento legal do auto de infração, nada tem a ver com os fatos narrados na decisão que se pretende reformar, na qual o Fisco glosou a APP e a ARL declaradas e arbitrou o VTN da propriedade rural ao argumento de que não se teria comprovado as áreas declaradas, sem considerar as provas regularmente apresentadas para essa finalidade.

Nestas circunstâncias, em virtude da ausência de similitude fática, não se verificou caracterizado o dissenso interpretativo também em relação a esse segundo paradigma.

### **Conclusão**

Ante o exposto, não conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho