



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10680.720198/2009-30
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.484 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 25 de outubro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ELVIRA CAROZZANI DE LORENZO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2006

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

Se a decisão recorrida identifica o erro na sujeição passiva, 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, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Eduardo Newman de Mattera Gomes, João Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão de recurso voluntário 2402-009.218, e que foi parcialmente admitido pela Presidência da 4ª 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:

ITR. SUJEITO PASSIVO DO IMPOSTO. CESSÃO DE USUFRUTO. COMPROVAÇÃO.

Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título na data do fato gerador.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento, anulando-se o lançamento, por vício material, em razão de ilegitimidade passiva, nos termos do voto da relatora. Vencidos os Conselheiros Márcio Augusto Sekeff Sallem, Honório Albuquerque de Brito, Francisco Ibiapino Luz, e Denny Medeiros da Silveira, que não reconheceram a ilegitimidade passiva.

Neste tocante, em seu recurso especial, a Fazenda Nacional basicamente afirma que, conforme paradigmas consubstanciados nos acórdãos nºs 301-33.686 e 2801-002.719, o erro na identificação do sujeito passivo acarreta a nulidade por vício formal.

Em seu apelo nobre, a Fazenda Nacional também pretendia rediscutir a necessidade de registro em cartório de documentos particulares, mas o recurso teve seguimento negado nesta matéria e não houve a interposição de agravo.

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.

Neste tocante, a decisão recorrida entendeu que a cessão por título oneroso do exercício do usufruto sobre o imóvel denominado Fazenda Maquiné de Cima foi comprovada nos autos e que os documentos não deixariam dúvidas quanto à transmissão da propriedade do bem antes do exercício a que se refere o lançamento. Em resumo, e segundo a decisão recorrida, *“o lançamento não pode prevalecer pelo fato do sujeito passivo nele indicado não mais se revestir da qualidade de contribuinte do imposto”*.

Em seu recurso especial, e para combater a questão relativa à legitimidade passiva, a Fazenda Nacional suscitou que a cessão onerosa do direito de usufruto do sujeito passivo deveria ser registrada no Cartório de Registro de Imóveis. Subsidiariamente, a Fazenda Nacional defendeu que a ilegitimidade passiva produziria vício de natureza formal.

Diante da negativa de seguimento em relação à primeira matéria, a única questão a ser resolvida nesta instância revisora é sobre a natureza do vício. Isto é, é descabida a reanálise acerca da (i)legitimidade passiva do sujeito passivo autuado, cabendo tão-somente a rediscussão sobre a natureza do vício do lançamento.

Pois bem. Feito esse registro e delimitada a matéria sob apreciação e julgamento, nego provimento ao recurso.

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.

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*

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

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

direito é vício material", conforme Solução de Consulta Interna nº 8 - Cosit, que tem efeito vinculante para a administração, conforme preleciona o art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 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 nº 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 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 15 anos após a ocorrência do fato gerador (fato gerador ocorrido em 2006), 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.

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.

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