



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

**Processo nº** 10825.720427/2010-68  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-007.325 – 2ª Turma  
**Sessão de** 25 de outubro de 2018  
**Matéria** ITR  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** RIPASA S.A. CELULOSE E PAPEL

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

Exercício: 2007

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. SITUAÇÕES FÁTICAS SEMELHANTES. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA.

O Recurso Especial da Divergência deve ser conhecido se restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência tenha sido aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

LANÇAMENTO. ERRO NA INDICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. VÍCIO FORMAL.

Ocorrendo a extinção do contribuinte originário em razão de operação societária deve o lançamento ser realizado em nome do sujeito eleito como responsável tributário observado o prazo do art. 173, II do CTN e demais condições impostas pelo legislador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Patrícia da Silva, que conheceu parcialmente do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento parcial, para reconhecer o vício como de natureza formal, vencida a conselheira Patrícia da Silva, que lhe negou provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - 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

Contra o contribuinte, RIPASA S.A. CELULOSE E PAPEL, foi lavrada Notificação de Lançamento, mediante a qual se exige a diferença de Imposto Territorial Rural ITR, Exercício 2007, do imóvel rural inscrito na Receita Federal sob o nº 3.052.440-7. Na descrição dos fatos, o fiscal autuante relata que foi apurada a falta de recolhimento do ITR decorrente da alteração do valor da terra nua em adequação aos valores constantes da Tabela SIPT. Em consequência, houve aumento da base de cálculo e do valor devido do tributo.

As interessadas, Suzano Papel e Celulose S/A e Fibria Celulose S/A, apresentaram impugnação a qual foi julgada improcedente pela Delegacia de Julgamento.

Intimada da decisão as interessadas apresentam Recurso Voluntário reiterando seus argumentos de defesa. Em sede de preliminar pugna pela nulidade do lançamento, afirma que na qualidade de sucessoras (decorrente de cisão total) da autuada, o lançamento deveria ser formalizado em seus nomes e não em face da sucedida, haja vista que houve versão integral do patrimônio da pessoa cindida para as sucessoras. Com relação ao Valor da Terra Nua (VTN), bem como as demais questões, faz juntar os autos lauto técnico onde supostamente comprova a totalidade das áreas discutidas e com seus respectivos valores.

A 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária deu provimento ao recurso acolhendo a preliminar de nulidade por erro na identificação do sujeito passivo sob o entendimento de que, de fato, quando da ocorrência do lançamento (em 2010) a empresa já não existia haja vista que a operação societária ocorreu no ano de 2008. O acórdão 2202-002.504, recebeu a seguinte ementa:

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

*Exercício: 2007*

*LANÇAMENTO. FORMALIZAÇÃO CONTRA EMPRESA  
EXTINTA. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO*

*A extinção da pessoa jurídica, por qualquer forma que seja (incorporação, cisão ou distrato, para exemplificar) e o cancelamento de sua inscrição no CNPJ tornam inábil lançamento sobrevivendo a tal ato por evidente erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária dada como ocorrida.*

*Preliminar Acolhida.*

*Recurso provido.*

Tempestivamente, a Fazenda Nacional apresenta recurso especial devolvendo a este Colegiado a discussão acerca de duas matérias:

- 1) Ausência de nulidade: citando como paradigmas os acórdãos 201-77029 e 105-14234, defende inexistir qualquer irregularidade em lançamento efetuado em nome do contribuinte se este existia na data da ocorrência do fato gerador.
- 2) Natureza do vício: como tese subsidiária defende que erro na indicação do sujeito passivo é vício de natureza formal, cita como paradigmas os acórdãos 301-11686 e 303-30909.

Intimada a autuada apresenta contrarrazões pugnando pelo não conhecimento do recurso por ausência de similitude fática entre os acórdãos paradigmas e recorrido e, quanto a tese subsidiária destaca que o tema sequer foi objeto de apreciação pela Câmara *a quo*. No mérito, pugna pela manutenção do acórdão.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

### Do conhecimento:

Suscita o Contribuinte em sede de contrarrazões o não conhecimento do recurso em razão da ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas. Entretanto, com a devida vênia, o respectivo despacho de admissibilidade não merece reparos.

No que tange a primeira matéria, ausência de nulidade por erro na indicação do sujeito passivo em lançamento lavrado contra pessoa jurídica já extinta, a Recorrente aponta como paradigmas os acórdãos 201-11029 e 105-14234. Ambos acórdãos embora tratem de tributos diversos, apresentam conclusões acerca de normas gerais de direito.

Os Colegiados paradigmáticos ao analisarem lançamento lavrado contra pessoa jurídica já extinta, concluíram pela inexistência de erro na indicação do sujeito passivo, afinal quando da ocorrência do fato gerador as respectivas empresas extintas eram de fato as titulares do dever de pagar os tributos. O caso é de todo similar ao que ora se analisa.

A diferença dos acórdãos paradigmas consistente na atribuição da responsabilidade pelo pagamento aos sócios da pessoa jurídica, utilizando-se do art. 134, VII do CTN, em nada interfere na conclusão pela inexistência do vício, trata-se diferença meramente accidental.

Quanto ao segundo ponto, natureza do vício se formal ou material, trata-se de divergência que também deve ser conhecida. Vejamos.

Como narrado, no presente caso temos lançamento efetuado contra pessoa jurídica extinta em razão de cisão societária, fato que levaria a exigência de que o lançamento fosse efetuado em nome dos responsáveis eleitos pelo art. 132 do CTN. Neste cenário entendeu a Câmara a *a quo* pela ilegitimidade passiva, julgando procedente o recurso voluntário.

A Fazenda Nacional para justificar essa divergência cita como paradigmas os acórdãos 301-33.686 e 303-30.909.

No primeiro caso o Colegiado paradigmático, no meu entender, concluiu pela existência de vício formal em situação até mais grave/abrangente do que a ora analisada. No nosso caso concreto temos uma relação entre o autuado e as interessadas por força das regras de responsabilidade prevista no Código Tributário Nacional, no paradigma essa relação de 'responsabilidade' se quer existia entre as partes, lá tivemos lançamento efetuado com violação ao critério subjetivo da regra matriz elegendo contribuinte diverso e mesmo assim conclui-se pelo vício meramente formal, vejamos:

2. *"Como preliminar, analisando-se os documentos que compõem o presente processo, verifica-se que, na "Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(ais)" de f 06/07, a autoridade fiscal informa que, após uma série de diligências, efetuou a autuação em nome de CAIUA PARTICIPAÇÕES LTDA. Destaco o seguinte trecho:*

*"A intimação encaminhada ao Edson retornou por endereço inexistente e o Cartório encaminhou as devidas matrículas do imóvel, constando averbação de junho de 1999 que o devido proprietário do imóvel seria a empresa CAIUA PARTICIPAÇÕES LTDA., CNPJ 02916812/0001-07."*

3. *Verificando as informações oriundas do Cartório de Registro de Imóveis, conforme anexada às f 36/53, o imóvel foi alienado por SOL NASCENTE EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA, em julho de 1998, ao Sr. Edson Oliveira Mota. Esta informação coincide com o que consta nas matrículas imobiliárias (f: 54/89). Verifica-se, ainda, da análise das referidas matrículas, que a titularidade do imóvel foi transferida, por incorporação, à empresa MOTA AGROFLORESTAL LTDA., em junho de 1999.*

**4. Desta forma, vislumbra-se que o lançamento deveria ser efetuado em face da contribuinte MOTA AGROFLORESTAL LTDA., proprietária do imóvel à data da ocorrência do fato gerador do ITR/2002.**

5. *De fato, conforme relatado pela autoridade fiscal, consta da matrícula imobiliária averbação, efetuada em junho de 1999, na qual consta o nome da empresa CAIU PARTICIPAÇÕES LTDA. Verifica-se, entretanto, que a averbação em comento refere-se a anotação de alteração de endereço e de composição de quadro societário.*

6. *O fato de a empresa impugnante constar do quadro societário da proprietária do imóvel não justifica que o lançamento seja efetuado em nome daquela. Acatar o lançamento nestes termos seria admitir a desconsideração da pessoa jurídica, de maneira precária e não fundamentada, o que o ordenamento pátrio não autoriza.*

Mesmo entendimento se aplica ao acórdão 303-30.909, onde mesmo presente outras nulidades que levaram ao erro no sujeito passivo, também se concluiu pela existência de vício meramente formal, cito:

*Afirma o sujeito passivo que o número de inscrição do imóvel na Secretaria da Receita Federal, mencionado no auto de infração, não corresponde ao número correto. Enquanto no auto este é identificado como sendo 3052241-2, o da autuada é 2884375-4. Do mesmo modo, houve equívocos na identificação do nome da propriedade e do seu endereço.*

Por fim, quanto a alegação de impossibilidade de conhecimento da matéria por ausência de apreciação da Câmara *a quo*, entendo que o fato de não ter havido uma classificação do vício que justificou a caracterização da nulidade não afasta a possibilidade de apreciação da tese exposta pela Fazenda no sentido de que seja expressamente declarada a natureza de vício formal.

Assim, pelo exposto conheço do recurso interposto.

#### **Do mérito do recurso:**

No mérito cabe a este Colegiado apreciar o recurso da Fazenda Nacional elucidando duas questões: existência de vício e/ou natureza do vício.

Quanto ao primeiro ponto, existência do vício, devemos registrar as explicações que fundamentaram a acórdão recorrido:

*Cabe apontar a questão prejudicial da ilegitimidade passiva, dada a impossibilidade de se constituir o crédito tributário em face de pessoa jurídica extinta antes do início da lavratura do auto de infração. Urge registrar que o lançamento foi efetuado em 23/08/2010, quando a empresa já havia sido baixada do CNPJ em 29/08/2008.*

*Entendo que estão claro no autos, que houve a chamada “morte” da empresa sucedida, até porque em casos que tais, o próprio CNPJ dela é eliminado do Cadastro Geral de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Se a empresa “morreu”, deixando de ter personalidade jurídica, por qualquer modo que seja (a hipótese de incorporação não é isolada, porquanto pode abranger cisão total ou distrato social), assim não tem sequer como apresentar legitimação processual para apresentar instrumento que possa instaurar juridicamente o contraditório.*

Como bem apontado, quando da lavratura do auto de infração a pessoa jurídica já havia sido extinta, não possuindo mais registros que viabilizassem a apresentação de instrumentos que legitimassem sua representação, neste cenário soa como consequência lógica a impossibilidade de constituição do crédito tributário em desfavor desse sujeito, tanto é assim que própria legislação define no art. 132 do CTN que a "pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos

tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas".

Assim, no presente caso, não há como afastar a conclusão do Colegiado recorrido pela existência de erro na indicação do sujeito passivo, erro este que traz consequências para manutenção do lançamento.

Neste sentido passa-se, então, à análise da tese subsidiária do recurso: erro na indicação do sujeito passivo no caso de lançamento efetuado em nome de contribuinte extinto por cisão é vício de natureza formal. E neste ponto, diante das peculiaridades dos autos, devo concordar com a Recorrente.

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 elegeu como sujeito passivo pessoa alheia ao fato gerador, hipótese que entendo que estaria configura erro de natureza material.

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 nº 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 não entendo que houve erro no critério pessoal da norma pelo fato da autoridade fiscal ter indicado como sujeito passivo pessoa jurídica extinta por cisão, isso porque quando da ocorrência do fato gerador esse era o contribuinte do imposto nos exatos termos em que definido pelo art. 31 do CTN c/c art. 4º da Lei nº 9.393/96. Ao deixar de indicar como sujeito passivo a sociedade empresária que sucedeu em direitos e obrigações a pessoa jurídica extinta, a autoridade incorreu em erro de forma pois deixou de observar a exigência de redirecionamento do lançamento prevista no art. 132 do CTN.

Vale destacar, pela relevância, que ao longo de toda instrução processual as interessadas - responsáveis por sucessão - exerceram plenamente o direito à ampla defesa e ao contraditório inclusive produzindo provas (laudo técnico) para sustentar seus argumentos pela improcedência do lançamento.

Diante de todo o exposto, conheço do recurso e lhe dou provimento parcial para reconhecer o vício como de natureza formal.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

