



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



**Processo nº** 10911.000312/2007-89  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-010.657 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 25 de abril de 2023  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** JACIARA CARTORIO 1 OFICIO REG IMOV TIT DOC E PROTESTOS

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/10/1997 a 31/12/2006

LANÇAMENTO. ERRO NA INDICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. TITULAR DE CARTÓRIO. VÍCIO FORMAL.

Constatado que o lançamento recaiu em nome e CNPJ da serventia extrajudicial, deve o lançamento ser realizado em nome e CPF de seu titular, observado o prazo do art. 173, II do CTN e demais condições estabelecidas na legislação de regência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. No mérito, por maioria de votos, acordam, em dar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Marcelo Milton da Silva Risso (relator), Joao Victor Ribeiro Aldinucci e Ana Cecilia Lustosa da Cruz que negavam provimento. Votou pelas conclusões do voto vencedor a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)  
Regis Xavier Holanda - Presidente

(assinado digitalmente)  
Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

(assinado digitalmente)  
Maurício Nogueira Righetti – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mario Hermes Soares Campos, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Regis Xavier Holanda (Presidente).

**Relatório**

01 – Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (e-fls. 2.496/2.503) em face do V. Acórdão de n.º 2402-009.090 de 03/11/2020 (e-fls. 2.2485/2.494) da Colenda 2ª Turma da 4ª Câmara dessa Seção, que julgou o recurso voluntário da contribuinte que discutia entre outras questões de acordo com o relatório da decisão recorrida: “*a) contribuições devidas e não recolhidas /recolhidas a menor, correspondente à contribuição parte da empresa, e para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho (SAT) até 1997 e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão de grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho — GILRAT, a partir de 1997, e as destinadas a terceiros (SAL. EDUCAÇÃO); b) contribuições previdenciárias devidas e não recolhidas / recolhidas a menor correspondente à parte dos segurados empregados; C) diferença de acréscimos legais, conforme demonstrado no relatório denominado DAL - Diferença de Acréscimos Legais em anexo (09/2002)..*”

02 - A ementa do Acórdão recorrido está assim transcrita e registrada, *verbis*:

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/10/1997 a 31/12/2006**

**CARTÓRIOS EXTRAJUDICIAIS. ENTES DESPERSONALIZADOS. PARTE ILEGÍTIMA PARA SER SUJEITO PASSIVO DE PROCESSOS ADMINISTRATIVOS OU JUDICIAIS.**

*Os cartórios extrajudiciais não têm personalidade jurídica. Portanto, não são titulares de direitos nem de obrigações, de modo que são parte ilegítima para figurar como sujeito passivo de processos administrativos ou judiciais. Igualmente, não têm personalidade judiciária, tal como alguns entes despersonalizados, que dependeria de atribuição legal expressa, que não lhes foi assim conferida. Toda e qualquer responsabilidade pela serventia recai sobre o titular do Serviço Notarial e de Registro, inclusive pelos tributos dela decorrentes. ”*

03 – O recurso da Fazenda Nacional foi considerado tempestivo e admitido parcialmente (confirmado pelo despacho em agravo de e-fls. 2.518/2.521) conforme despacho de admissibilidade de e-fls. 2.507/2.511 para discutir a seguinte matéria: “**a) Erro na identificação do sujeito passivo – Nulidade formal**”.

04 – Em síntese a Fazenda Nacional propõe em síntese a reforma do julgado para afastar o vício declarado.

05 –Por sua vez o contribuinte foi intimado (e-fls. 2.527) em 14/06/2020 e deixou transcorrer o prazo de contrarrazões *in albis*. Sendo esse o relatório do necessário, passo ao voto.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

### **Conhecimento**

06 – Quanto ao conhecimento entendo melhor haver a discussão em relação ao primeiro paradigma.

**paradigma 301-33.686**

07 – Em relação ao paradigma 301-33.686 existem decisões desse Colegiado a respeito do assunto não o adotando como paradigma. No caso indico parte do voto da I. Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo no Ac. 9202-007.396 j. 29/11/2018 que assim decidiu, *verbis*:

*A Fazenda Nacional, por sua vez, sem questionar a existência do erro, pede apenas que, na declaração de nulidade do lançamento, o vício seja considerado de natureza formal e não material.*

*(omissis)*

*Quanto aos paradigmas indicados pela Fazenda Nacional - Acórdãos n.ºs 301-33.686 e 303-30.909 - estes não tratam de situação similar à do acórdão recorrido mas sim de lançamento de Imposto Territorial Rural (ITR), em que foi aplicado o Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 02, de 1999, e a Instrução Normativa SRF n.º 94, de 1997, revogada em 2005, que elencavam os requisitos básicos para a validade do ato de lançamento oriundo de Malha Fiscal, o que não é o caso recorrido. Ditos atos normativos determinavam que a nulidade por vício formal fosse declarada, inclusive de ofício. Confira-se os respectivos trechos dos paradigmas, ambos proferidos em Recurso de Ofício:*

*Paradigma - Acórdão n.º 301-33.686*

*Ementa*

*"Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural- ITR Exercício: 2002 NULIDADE - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. É nulo, por vício formal, de lançamento constituído mediante auto de infração lavrado em face de sujeito passivo diverso daquele elencado pela norma tributária.*

*RECURSO DE OFÍCIO NEGADO"*

*Voto*

*"Na análise da questão posta, a decisão recorrida não merece quaisquer reparos, cujas assertivas a seguir transcrevo, em excertos.*

*(...)*

*3. Verificando as informações oriundas do Cartório de Registro de Imóveis, conforme DOI 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.*

*(...)*

*10. Os requisitos indispensáveis ao auto de infração também estão informados no art. 5º da Instrução Normativa/SRF n.º 94, de 24 de dezembro de 1997, que trata dos trabalhos das malhas fiscais e lançamentos suplementares de tributos ou contribuições administrados pela SRF.*

(...)

2. *Esse parecer subsidiou o Ato Declaratório (Normativo) Cosit n.º 2, de 3 de fevereiro de 1999, o qual dispôs taxativamente:*

*'... declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que: a) os lançamentos que contiverem vício de forma - incluídos aqueles constituídos em desacordo com o disposto no art. 5º da IN SRF n.º 94, de 1997 - devem ser declarados nulos, de ofício, pela autoridade competente; b) declarada a nulidade do lançamento por vício formal, dispõe a Fazenda Nacional do prazo de 5 (cinco) anos para efetuar novo lançamento, contado da data em que a decisão declaratória da nulidade se tornar definitiva na esfera administrativa.'*

3. *Se presentes os pressupostos legalmente previstos de nulidade do lançamento, é indiferente que a mesma tenha sido suscitada pelo contribuinte, o que se depreende do disposto no art. 6º da Instrução Normativa/SRF n.º 94/1997, conforme segue:*

(...)

5. *Dessa forma, por não estar devida e corretamente indicado o sujeito passivo da obrigação, entendo que deve ser reconhecida, por vício formal, a nulidade do lançamento consubstanciado no referido auto de infração. Se for o caso, a critério do órgão local, novo lançamento pode ser efetuado em boa e devida forma no prazo previsto no inciso II do art. 173, do CTN, conforme esclarecido no Ato Declaratório Normativo/COSIT n.º 02/1999, alínea 'b'.*

08 – Portanto não conheço do recurso especial com base em tal paradigma de acordo com a r. decisão acima adotando-a como razões de decidir.

09 – Em relação ao paradigma Ac. 2801-002.719 entendo ser possível a análise da divergência, apesar de estar relacionado a ITR e não a contribuição previdenciária e portanto conheço do recurso.

## **Mérito**

10 – Quanto ao mérito essa matéria não é nova nessa C. Turma e avaliando o contexto do caso concreto na decisão recorrida, entendo por negar provimento ao recurso fazendário e utilizando como razões de decidir o entendimento no voto no Ac. 9202-010.426 j. 28/09/2022 de relatoria do I. Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci.

### *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. A decisão recorrida reformou a decisão da DRJ, proferida em sede de acórdão de impugnação, segundo a qual:*

*(...) omissis*

*Reformando tal decisão e tendo em vista certidão narrativa apresentada pelo sujeito passivo, o acórdão ora recorrido decidiu o seguinte:*

*(...) omissis*

*Já a Fazenda Nacional não questiona a existência da ilegitimidade passiva, sustentando, todavia, que o erro na identificação do sujeito passivo acarreta a nulidade por vício formal.*

*Pois bem. Discordo do apelo fazendário, mormente no presente caso concreto.*

*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 Amaro 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 Carvalho 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, tratase 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 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 consulente, 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 CTN, o que levaria à conclusão inusitada de que o verdadeiro sujeito passivo pudesse ser autuado, no caso concreto, mais de 10 anos após a ocorrência do fato gerador (fato gerador ocorrido em 2007), 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.*

*Enfim, o vício declarado pela decisão recorrida é material, e não formal. Cogitarse-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 Paulsen:*

*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.*

*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)*

11 – Entendo, que a solução dada pelo voto acima indicado a respeito da nulidade representa meu posicionamento a respeito desse assunto.

## Conclusão

12 - Diante do exposto, conheço do recurso da Fazenda Nacional e no mérito nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso

## Voto Vencedor

Conselheiro Maurício Nogueira Righetti– Redator Designado

Peço licença ao ilustre relator para divergir da conclusão trazida e proposta ao colegiado.

O caso em tela cuida de lançamento efetuado em nome e CNPJ da serventia extrajudicial, quando, em verdade, deveria recair sobre a pessoa de seu titular.

Não se trata, pois, de situação em que o erro na eleição do sujeito passivo acaba por trazer ao contencioso pessoa estranha aos fatos geradores e, por conseguinte, deixa de trazer aquela que efetivamente conhece dos fatos imputados pelo Fisco, contra os quais seria capaz de oportunamente se defender. Registre-se, a propósito, que tal matéria, é dizer, o vício no apontamento do sujeito passivo, sequer foi veiculada na impugnação, não havendo que se cogitar o cerceamento de defesa a que alude o artigo 59 do Decreto 70235/72.

Em outras palavras, não trata o caso de erro na identificação do sujeito passivo quando estamos diante de duas ou mais possibilidades “potencialmente válidas”. Não é o caso, por exemplo, de se decidir entre lançar no beneficiário do rendimento ou na fonte pagadora, no prestador ou no tomador dos serviços ou mesmo no alienante ou no adquirente do bem.

O caso dos autos mais se aproxima à problemática envolvendo o lançamento na pessoa do *de cujus* desacompanhado da expressão “espólio”, circunstância na qual este colegiado já deliberou e concluiu pela nulidade do lançamento por vício formal. Confira-se a ementa do acórdão 9202-007.249, da sessão de 27/9/18:

LANÇAMENTO. ERRO NA INDICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. ART. 131 DO CTN. VÍCIO FORMAL.

Constatado o falecimento do contribuinte, deve o lançamento ser realizado em nome do espólio, eleito como responsável tributário, observado o prazo do art. 173, II do CTN e demais condições estabelecidas na legislação de regência.

E note-se que há, a rigor, a possibilidade de que seja feito o lançamento, sanando-se o vício reclamado, sem que, para isso, seja necessário empreender maiores verificações acerca dos aspectos materiais do lançamento.

Nesse contexto, VOTO por DAR provimento ao recurso para declarar o vício como de natureza formal.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti