



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13609.720030/2007-13
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-008.496 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 18 de dezembro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JOSE DE CAMPOS VALADARES - ESPÓLIO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2003

ITR. LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INOCORRÊNCIA. VÍCIO FORMAL.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador, não configurando erro na identificação do sujeito passivo lançamento formalizado em nome do espólio, na qualidade de sucessor, quando o lançamento foi realizado após o falecimento do contribuinte e antes da conclusão do inventário, mas se refere a fato gerador ocorrido quando o contribuinte ainda era vivo.

Como o Recorrido declarou a nulidade do lançamento por vício material e a matéria devolvida ao colegiado é apenas a definição da natureza do vício, se formal ou material, declara-se este de natureza formal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Ana Paula Fernandes e Ana Cecília Lustosa da Cruz, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

(assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-008.496 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 13609.720030/2007-13

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, em face do acórdão 2802-01.139 (efls. 1 a 7), e que foi parcialmente admitido pela Presidência da 2ª 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:

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - USUFRUTO EM CONDOMÍNIO

Ciente da morte de um dos usufrutuários contribuintes do ITR, antes da lavratura da notificação do lançamento, esta deveria ter sido efetuada em nome do outro contribuinte também usufrutuário que, por assentamento no registro de imóveis, assumiu o usufruto da totalidade do imóvel.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos DAR PROVIMENTO ao recurso nos termos do voto do relator.

Neste tocante, em seu recurso especial, a Fazenda Nacional basicamente afirma que, conforme paradigmas consubstanciados nos acórdãos nºs 301-33.686 e 303-30.909, o erro na identificação do sujeito passivo acarreta a nulidade por vício formal.

Em relação à parte admitida, foi dado seguimento ao recurso em relação a ambos os paradigmas.

O sujeito passivo foi intimado, mas não apresentou contrarrazões, e a Fazenda Nacional não interpôs recurso em face da admissibilidade parcial de seu recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

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, por equívoco de direito, e não de fato, é causa de nulidade do lançamento por vício formal ou material.

A decisão recorrida cancelou o lançamento, pois, no seu entender, com a morte do contribuinte autuado, em 2004, co-usufrutuário de metade do imóvel sobre o qual incidiu o ITR/2003, a viúva, co-usufrutuária da outra parte, sucederia o usufruto em toda a sua totalidade e, portanto, seria a real contribuinte do imposto. Destaque-se, a propósito, que essa questão não havia sido ventilada nem na impugnação e nem no recurso voluntário, de forma que, embora o resultado do julgamento tenha sido "*DAR PROVIMENTO ao recurso interposto*", tal matéria foi reconhecida de ofício. Pela peculiaridade do caso, vale transcrever os seguintes trechos da fundamentação do acórdão recorrido - como no original:

À fl. 13, consta a resposta ao Termo de Intimação, apresentada, em 20/04/2.007, pelo inventariante Sr. Marcelo de Campos Valadares (Termo de compromisso juntado à fl. 14), em que o mesmo, além de solicitar a prorrogação do prazo, informou o falecimento do Sr. José de Campos Valadares ocorrida em 02 de novembro de 2.004.

[...]

Tratando-se de lançamento referente à Fazenda Cachoeira, o Sr José de Campos Valadares e a Sra. Maria Lucia de Almeida Valadares, sua esposa, na condição de usufrutuários vitalícios eram os contribuintes do ITR, vide artigo 4º da Lei nº 9.393/96, in verbis, esclarecido, ainda , como por exemplo no Perguntas e Respostas do exercício de 2.006

[...]

No ano de 2.003, com o falecimento do Sr. José de Campos Valadares em 02/11/2004, Sra. Maria Lucia de Almeida Valadares, sua esposa passou a ser a usufrutuária da totalidade do imóvel, conforme escritura citada, sendo que em primeiro de janeiro de 2.003, ambos em condomínio respondiam pelo imóvel, cfme. Art.39 do RITR

Nesse sentido, entendo que a Sra. Maria Lucia de Almeida Valadares que já era contribuinte em conjunto com o de cujus, também na condição de usufrutuária, adquiriu, com a morte do declarante, a condição de única contribuinte do ITR, por sucessão do usufruto.

E conforme resposta ao Termo de Intimação de fl. 13, em 20/04/2007, o Sr. Marcelo de Campos Valadares, na condição de inventariante do de cujus informou o falecimento do mesmo, vindo a entregar toda a documentação, inclusive as escrituras dos imóveis, em 25/05/2007 (fls. 13), durante o procedimento de fiscalização.

De pronto, verifica-se a desobediência a dispositivo básico para o regular desenvolvimento do processo definido pelo artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 – PAF, a saber:

[...]

É cediço que o cônjuge supérstite não é sucessor do cônjuge falecido, mas sim titular da metade do imóvel. Neste caso, a viúva meeira era co-usufrutuária do imóvel lançado, vindo a suceder como usufrutuária da totalidade, com o falecimento do marido.

Assim, entendo que, fundamentado também nos artigos 124 e 125 do Código Tributário Nacional CTN, ciente da morte de um dos contribuintes, o auto deveria ter sido lavrado em nome da esposa, contribuinte remanescente, inclusive a título de sucessão da parte condominial que pertencia ao marido.

Veja-se que o acórdão recorrido entendeu que a viúva teria adquirido, com a morte do autuado, *"a condição de única contribuinte do ITR, por sucessão do usufruto"*, inclusive por aplicação dos arts. 124 e 125 do CTN, que tratam da solidariedade passiva tributária. Tal matéria não foi devolvida a este Colegiado, que deverá decidir, apenas, se o vício alegadamente cometido pela fiscalização seria formal ou material.

Pois bem. 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, e de acordo com a decisão recorrida (neste ponto, a propósito, não mais sujeita a reexame, pois foi devolvido a este Colegiado tão-somente o exame da natureza do vício), 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, pois, nos termos da decisão recorrida, o agente autuante estava ciente do falecimento do autuado. Veja-se:

E conforme resposta ao Termo de Intimação de fl. 13, em 20/04/2007, o Sr. Marcelo de Campos Valadares, na condição de inventariante do de cujus informou o falecimento do mesmo, vindo a entregar toda a documentação, inclusive as escrituras dos imóveis, em 25/05/2007 (fls. 13), durante o procedimento de fiscalização.

[...]

Assim, entendo que, fundamentado também nos artigos 124 e 125 do Código Tributário Nacional CTN, ciente da morte de um dos contribuintes, o auto deveria ter sido lavrado em nome da esposa, contribuinte remanescente, inclusive a título de sucessão da parte condominial que pertencia ao marido.

Logo, o vício identificado pela decisão recorrida 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.

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.

(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 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, 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, dezesseis anos após a ocorrência do fato gerador (fato gerador ocorrido em 2003 e decisão definitiva em 2019), 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:

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.

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 - com destaques:

Número do Processo 16095.000147/2006-21

Contribuinte V EDITORA LTDA

Tipo do Recurso RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR-Data da Sessão 19/01/2017

Relator(a) CRISTIANE SILVA COSTA

Nº Acórdão 9101-002.536-Tributo / Matéria

Decisão Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Luis Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.(Assinado digitalmente)Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente.(Assinado digitalmente)Cristiane Silva Costa - Relatora. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício).

Ementa(s) Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001

RECURSO ESPECIAL. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. ART. 142, DO CTN. ARTS. 10, E 59, DO DECRETO 70.235/1972.

Recurso especial conhecido diante da similitude fática com acórdãos paradigmas que tratam da nulidade de lançamento por violação ao artigo 142, do CTN e 10, 11 e 59, do Decreto nº 70.235/1972.

NULIDADE DO LANÇAMENTO . VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL.

Define-se como vício formal a omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato, na forma do artigo 2º, parágrafo único, alínea b, da Lei nº 4.717/65.

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE MATERIAL.

A identificação equivocada do sujeito passivo é causa de nulidade material do lançamento.

Logo, entendo que o recurso da Fazenda Nacional não deve ser provido.

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, Redator designado

Divergi do Relator quanto ao alegado erro na identificação do sujeito passivo pois entendo que, no presente caso, a autoridade lançadora, ao realizar o lançamento em nome do espólio, identificou corretamente o sujeito passivo, não se cogitando, pois, quanto a esse aspecto, de nulidade, seja por vício material, seja por vício formal. Como a matéria devolvida ao Colegiado, todavia, é a natureza do vício e não a ocorrência ou não deste, na esteira do que este Colegiado tem decidido, em casos como estes, concluímos pelo provimento do recurso, quanto interposto pela Fazenda Nacional, para reformar o Acórdão Recorrido e considerar o vício como sendo formal.

Vejamos. No presente caso, embora o lançamento refira-se ao exercício de 2005, com fato gerador em 1º/01/2005, posterior ao falecimento do contribuinte (02/11/2004), e o lançamento reporta-se à data do fato gerador, o contribuinte do imposto ainda era o Sr. José Campos Valadares, e o espólio era o responsável tributário, nos termos dos artigos 131, I e 144, do CTN. Confira-se:

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

[...]

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Note-se que, no presente caso a viúva apresentou-se no processo como inventariante e, portanto, como representante legal do espólio.

Com a devida vênia, o Acórdão Recorrido deixou-se impressionar com a cláusula segundo a qual o usufruto cessa com a morte, e concluiu, indevidamente, que, com a morte, o cônjuge passa a ser a única usufrutuária, o que não consta do registro, mas, mesmo que constasse, ainda assim estaria a depender de inventário.

Como referido acima, o lançamento reporta-se à data do fato gerador (art. 144, do CTN) e, no caso, na data do fato gerador o contribuinte do imposto era o Sr. José Campos Valadares, sendo espólio o responsável tributário por sucessão.

Portanto, como referido acima, sequer há vício no lançamento, quanto mais vício material. Nessas condições, na esteira do que tem decidido o Colegiado, a melhor solução para o processo é declarar o vício como de natureza formal.

Ante o exposto, conheço do recurso e, no mérito, dou-lhe provimento.

Assinado digitalmente

Pedro Paulo Pereira Barbosa

