



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10314.726343/2014-21
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-012.910 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 18 de fevereiro de 2022
Recorrente NET SÃO PAULO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2010

ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR VÍCIO FORMAL.

É nulo o auto de infração por erro na indicação do sujeito passivo, se a incorporação se deu antes da lavratura do auto de infração. Há nulidade por vício formal se o defeito for provocado por descumprimento de formalidades indispensáveis à existência do lançamento, mas restar presente a motivação e se não houver prejuízo ao contraditório.

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 negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Vanessa Marini Cecconello.

(Assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Pôssas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rêgo. Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte (fls. 1301/1312), admitido pelo despacho de fls. 1424/1428 quanto à matéria **natureza do vício que**

deve ser atribuída ao erro na identificação do sujeito passivo (Código 82.674.4162), que se insurge contra o aresto 3301-004.484, de 22/03/2018, o qual cancelou o lançamento por erro na identificação do sujeito passivo.

Em síntese, alega o contribuinte que o vício apontado no recorrido trata-se de vício de natureza material, e não formal, como entendeu o aresto afrontado. Pugna, em consequência, a reforma da decisão da Câmara baixa para que seja reconhecido "que o vício que maculou o auto de infração originário do presente processo possui natureza material".

A Fazenda, em contrarrazões, (fls. 1430/1434), requer o improvimento do recurso.
É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

Conheço do recurso nos termos em que foi admitido.

Inicialmente, cabe registrar que no extenso recurso voluntário da empresa (fls. 1022/1098) foi pedida a declaração de nulidade (item II.1 - fls. 1027/1046) por erro na eleição do sujeito passivo, mas, em momento algum, aventou que a natureza de tal vício seria material, como agora quer fazer crer. Seu pedido quanto à nulidade pode ser resumido no seguinte excerto da peça recursal:

Por essas razões, tendo sido demonstrado que o erro na identificação do sujeito passivo, tal como ocorre no presente caso, inquina de nulidade o lançamento tributário, o acolhimento da presente preliminar é de rigor, devendo este E. CARF necessariamente reformar a decisão recorrida, a fim de que se declare como nulo o Auto de Infração originário do presente processo administrativo.

Poderia discorrer sobre a falta de interesse recursal, uma vez que sua pretensão resistida foi atendida em sua plenitude, mas tendo em conta que o recorrido fez expressa menção a natureza formal do vício, enfrento a questão.

A matéria posta ao nosso conhecimento, portanto, é se o vício por erro na identificação do sujeito passivo é vício formal, como vazado no aresto recorrido, ou material, como sustenta a ora recorrente.

Não tenho dúvida que, **especificamente na hipótese em comento**, trata-se de vício formal.

As mudanças operadas no Direito Administrativo ao longo dos últimos anos, resultaram na superação da visão compartimentada dos atos administrativos (que é a que vigorava à época da edição do Decreto nº 70.235/1972) e na adoção da visão processual da atuação administrativa. Hoje, ao Direito Administrativo interessam menos os atos administrativos vistos isoladamente e mais o conjunto dos atos que compõem uma dada atuação administrativa, a dinâmica da relação entre Estado e cidadão, com foco no resultado concreto do processo e no equilíbrio final entre direitos e obrigações das partes que compõem a relação jurídica. Assim, um ato administrativo não terá sua regularidade apurada com base, tão-somente, em uma análise descolada do processo de que faz parte, mas em especial a partir dos efeitos concretos do conjunto de atos na órbita de interesses das partes (visão dinâmica do processo).

Há que se ter presente a distinção entre nulidades processuais e nulidades de caráter material. As processuais referem-se especificamente à relação processual estabelecida em

um dado processo, sem invadir a esfera do direito arguido; **as de carácter material viciam o próprio direito, inviabilizando que qualquer relação processual se estabeleça a partir dele.** Assim, declarada a nulidade por força de disposições processuais, extingue-se a relação processual, mas o direito pode voltar a ser pleiteado, em outra ação, depois de sanada a irregularidade. Já a nulidade do direito material, significa a extinção do próprio direito, não podendo o mesmo voltar a ser pleiteado.

Como exemplo, declarada a nulidade por ilegitimidade passiva, extingue-se a relação processual, dado que estabelecida por quem não detém o direito subjetivo, mas o direito pode voltar a ser pleiteado por quem é parte legítima para tal. É o caso dos autos, em que o lançamento, cientificado em 16/09/2014, foi direcionado à NET São Paulo, quando, conforme alegado, esta já havia sido incorporada pela NET Serviços de Comunicação S/A em outubro de 2013.

A ação fiscal foi desencadeada em 13/09/2013, oportunidade em que a interessada foi cientificada do Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 03/05), qual seja, fato ocorrido antes da Ata da Assembléia Geral Extraordinária Realizada em 31/10/2013 que teve como ordem do dia a incorporação da Net São Paulo Ltda pela Net Serviços de Comunicação, CNPJ 00.108.786/0001-65.

Como se não bastasse, o extrato do histórico do CNPJ da autuada demonstra que a baixa do CNPJ, embora iniciada em 31/10/2013, foi suspensa em 17/02/2014 e somente foi concluída em 17/11/2014 (fl. 935), ou seja, depois de o auto de infração em análise ter sido impugnado.

CNPJ,CONSULTA,CNPJ (CONSULTA PELO CNPJ)

T34227WH DATA: 02/02/2015 HORA: 10:46:18 USUARIO: CNPJ :
65.697.161/0001-21 PAGINA: 11 / 13 N.EMP.: NET SAO PAULO LTDA

HISTORICO DAS ALTERACOES CADASTRAIS PROCESSADAS A PARTIR DE
01/01/1994

DATA DATA ITEM ALTERACAO

EVENTO DIG/PROC ALT.

24/09/2005 24/09/2005 SIT ATIVA NAO REGULAR 24/09/2005 MOT:
REST.CERT.POSIT.EFEIT.NEGATIVA TERMINAL: BATIMENTOREGFIS DIG
000000001-91 CON 000000001-91 TRAN 000000001-91 03/11/2005
.....03/11/2005 SIT ATIVA

03/11/2005 TERMINAL: DEMCORAT 496/05 DIG 000000001-91 CON 000000001-
91 TRAN 000000001-91

17/02/2014 17/02/2014 SIT SUSPENSA EM 17/02/2014 17/02/2014 MOT: BAIXA
INIC AINDA NAO DEFERIDA

...

Portanto, à data da ciência do auto de infração, em 16/09/2004 (fl. 660), a baixa do CNPJ da Net São Paulo não havia sido deferida, por estar em curso a presente ação fiscal.

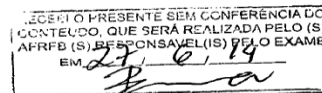
E, gize-se, **durante o curso da ação fiscal, as respostas à autoridade fiscal foram frimadas em nome da NET São Paulo Ltda., com o CNPJ próprio 65.697.161/000121**, a exemplo da resposta à intimação de 27/06/2014, a última de toda a ação fiscal, constante à fl. 345. Veja-se:

São Paulo, 27 de junho de 2014.

À

Delegacia Especial de Fiscalização de Comércio Exterior - DELEX
Divisão de Fiscalização de Indústria - DIFIS II

A/C:

José Maurício Bianchi Segatti**Termo de Início de Procedimento Fiscal**
MPF Nº 08.1.90.00-2013-03608-3

NET SÃO PAULO LTDA pessoa jurídica de direito privado, com sede na cidade de São Paulo, Estado - SP, na Rua Verbo Divino, 1356, P1-AL-A-T-1, 2AN P3 SS, Chácara Santo Antonio, inscrita no CNPJ sob nº 65.697.161/0001-21, por seus representantes que esta subscrevem vêm, respeitosamente, à presença de V.Sa., apresentar as documentações e esclarecimentos solicitados nos itens de 1 e 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 005 em epígrafe, conforme segue:

Ou seja, não se trata, como nos vários julgados a que se referiu o douto procurador em sua sustentação oral, de caso em que o sujeito passivo apontado no lançamento em nada se relacionava com o real sujeito passivo da relação jurídica tributária. E tampouco ora se trata de afrontar a jurisprudência desta Corte Administrativa.

No caso em testilha, se houve erro na identificação do sujeito passivo, não pode ser considerado como de natureza material, pois se assim fosse estar-se-ia afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu e que nunca houve qualquer relação empresarial entre a atuada e sua incorporadora, o que resta incontestado.

E a relatora do aresto vergastado bem pontuou a questão. Transcrevo o seguinte excerto:

Dessa forma, acolho a preliminar de nulidade do auto de infração, por vício formal, diante do erro na identificação do sujeito passivo.

Aponto o vício formal, pois se está diante de defeito provocado por descumprimento de formalidades indispensáveis à existência do lançamento, mas resta presente a motivação. Observo ainda que não houve prejuízo ao contraditório.

Por fim, a propósito, reporto-me à Solução de Consulta Interna RFB/COSIT nº 8, de 08/03/2013, que concluiu:

...

Conclusão

11. Em decorrência do exposto, conclui-se que:

- a) Mera irregularidade na identificação do sujeito passivo que não prejudique o exercício do contraditório não gera nulidade do ato de lançamento.
- b) A ocorrência de defeito no instrumento do lançamento que configure erro de fato é convalidável e, por isso, anulável por vício formal.
- c) Apenas o erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra-matriz de incidência que configura erro de direito é vício material.

Em resumo, sem reparos à decisão recorrida.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do recurso especial de divergência do contribuinte, mas nego-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire

Declaração de Voto

Com a devida vênia ao voto bem fundamentado do Ilustre Conselheiro Relator, divergiu-se do seu entendimento para dar provimento ao recurso especial do Contribuinte no sentido de reconhecer a ocorrência de vício de nulidade material no auto de infração, sendo esse o ponto de dissonância com o Nobre Relator, que entende nesse caso estar-se diante de vício de nulidade formal.

De início, restou assentado nos autos que na análise realizada pela Fiscalização, originando o Auto de Infração combatido neste processo administrativo, há deficiências no instrumento que formaliza o lançamento do crédito tributário, mais especificamente quanto à correta identificação do Sujeito Passivo da obrigação tributária. Extraem-se do acórdão recorrido os seguintes trechos:

[...]

Alega a Recorrente a nulidade do auto de infração por erro na indicação do sujeito passivo. Isso porque a NET São Paulo foi incorporada pela empresa Net Serviços de Comunicação S/A em 10/2013 (antes, portanto, da lavratura do auto de infração em 10/09/2014, cuja notificação se deu em 16/09/2014), o que acarretou a baixa do seu CNPJ desde então.

Entendeu a DRJ que, na data da ciência do auto de infração, a baixa do CNPJ da Net São Paulo não havia sido deferida, justamente por estar em curso a ação fiscal que culminou na constituição dos créditos de IOF, IRPJ e Contribuições Previdenciárias (matérias de outros dois processos administrativos) [...].

A despeito da r. decisão de piso, entendo que a documentação societária deve prevalecer sobre as informações internas da RFB.

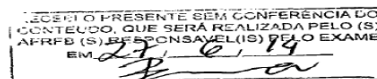
Prossigo. É verdade que durante o curso da ação fiscal, as respostas à autoridade foram dadas em nome da NET São Paulo Ltda., com o CNPJ próprio 65.697.161/000121, a exemplo da resposta à intimação de 27/06/2014, a última de toda a ação fiscal, na e-fl. 345:

São Paulo, 27 de junho de 2014.

À

Delegacia Especial de Fiscalização de Comércio Exterior - DELEX
Divisão de Fiscalização de Indústria - DIFIS II

A/C:

José Mauricio Bianchi Segatti**Termo de Início de Procedimento Fiscal****MPF Nº 08.1.90.00-2013-03608-3**

NET SÃO PAULO LTDA pessoa jurídica de direito privado, com sede na cidade de São Paulo, Estado - SP, na Rua Verbo Divino, 1356, P1-AL-A-T-1, 2AN P3 SS, Chácara Santo Antonio, inscrita no CNPJ sob nº 65.697.161/0001-21, por seus representantes que esta subscrevem vêm, respeitosamente, à presença de V.Sa., apresentar as documentações e esclarecimentos solicitados nos itens de 1 e 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 005 em epígrafe, conforme segue:

Logo, observa-se o erro da empresa em continuar a responder TODAS as intimações realizados no curso da ação fiscal como “NET São Paulo Ltda”.

Entretanto, ressalto que a impugnação e o recurso voluntário foram subscritos pela NET Serviços de Comunicação S/A.

Ocorre que assiste razão à Recorrente, posto que a documentação societária já estava desde o início anexada aos autos. Explico a seguir.

A ficha cadastral da autuada na Junta Comercial do Estado de São Paulo, juntada nas e-fls. 127-150, foi emitida em 03/09/2014, ou seja, antes da lavratura do auto de infração (10/09/2014 e 16/09/2014, lavratura e notificação, respectivamente):

NUM.DOC: 249.560/13-6	SESSÃO: 02/07/2013
ABERTURA DE FILIAL NIRE 35904609277, SITUADA À: AVENIDA CORONEL JOSE SOARES MARCONDES, 1657, VILA NOVA, PRESIDENTE PRUDENTE - SP, CEP 19010-082.	
CONSOLIDAÇÃO CONTRATUAL DA MATRIZ.	
NUM.DOC: 445.116/13-4	SESSÃO: 18/11/2013
INCORPORADA POR NIRE 35300177240.	
NUM.DOC: 452.316/13-3	SESSÃO: 27/11/2013
B.A. = 1.050.040/14-4. DE 27/11/2013. FUNDAMENTO: EMPRESA INCORPORADA NO ARQUIVAMENTO N 445.116/13-4 DE 18/11/2013 POR NIRE 35300177240..	
FIM DAS INFORMAÇÕES PARA NIRE: 35211796645 DATA DA ÚLTIMA ATUALIZAÇÃO DA BASE DE DADOS: 02/09/2014	

Essa ficha cadastral foi autenticada pelo titular da ação fiscal, AFRF [...].

Por certo que havendo divergência entre os dados da RFB e os documentos societários no momento da lavratura do auto de infração, devem prevalecer as informações registradas nestes últimos.

Em consulta ao sítio da Receita Federal, é possível acessar com facilidade a seguinte Certidão de baixa:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
RECEITA FEDERAL DO BRASIL

CERTIDÃO DE BAIXA DE INSCRIÇÃO NO CNPJ

NÚMERO DO CNPJ
65.697.161/0001-21DATA DA BAIXA
31/10/2013

DADOS DO CONTRIBUINTE

NOME EMPRESARIAL
NET SAO PAULO LTDA

ENDEREÇO

LOGRADOURO
R VERBO DIVINONÚMERO
1356COMPLEMENTO
P1-AL-A-T-1,2AN P3 SSBAIRRO OU DISTRITO
CHAC. SANTO ANTONIOCEP
04.719-002MUNICÍPIO
SÃO PAULOUF
SP

TELEFONE

MOTIVO DE BAIXA

INCORPORACAO

**Certifico a baixa da inscrição no CNPJ acima identificada, ressalvado
aos órgãos convenientes o direito de cobrar quaisquer créditos tributários**

À época dos fatos, a IN nº 1470/2014 prescrevia:

CAPÍTULO VI

DA BAIXA DA INSCRIÇÃO

Art. 25. A baixa da inscrição no CNPJ, da entidade ou do estabelecimento filial, deve ser solicitada até o 5º (quinto) dia útil do segundo mês subsequente ao da ocorrência de sua extinção, nas seguintes situações, conforme o caso:

II incorporação;

§ 1º A baixa da inscrição no CNPJ, da entidade ou do estabelecimento filial, produz efeitos a partir da respectiva extinção, considerando-se a ocorrência desta nas datas constantes do Anexo VIII desta Instrução Normativa.

Art. 26. Impede a baixa da inscrição da entidade no CNPJ:

§ 2º Os impedimentos listados no caput não se aplicam à baixa:

I decorrente de incorporação, fusão ou cisão total da entidade, quando a sucessora for entidade domiciliada no Brasil;

ANEXO VIII

(…)

3.3 Baixa da Inscrição da Entidade por Incorporação, Fusão ou Cisão Total

Item	Motivo	Data do Evento	Ato Extintivo (regra geral)	Base Legal
3.3.1	Incorporação	Data da deliberação.	Ato deliberativo da incorporadora aprovando a incorporação, registrado no órgão competente.	CC, arts. 1.116 a 1.118; Lei 6.404/76, arts. 219, 223 a 227; Decreto 3.000/99 (RIR), art. 235.
3.3.2	Fusão	Data da deliberação.	Ato deliberativo das entidades fusionadas decidindo sobre a constituição definitiva da nova entidade, registrada no órgão competente.	CC, arts. 1.119 a 1.121; Lei 6.404/76, arts. 219, 223 a 226, 228; Decreto 3.000/99 (RIR), art. 235.
3.3.3	Cisão Total	Data da deliberação.	Ato deliberativo da sucessora que absorveu a parcela remanescente do patrimônio da entidade cindida.	Lei 6.404/76, arts. 219, 223 a 226, 229; Decreto 3.000/99 (RIR), art. 235.

Diante disso, restam violadas as prescrições dos art. 142 do CTN e art. 10, I, do Decreto nº 70.235/1972.

Isso porque, o erro na indicação do sujeito passivo decorreu da necessidade de lavratura do auto de infração contra a Net Serviços de Comunicação S/A e não contra a NET São Paulo.

[...]

Portanto, inequívoco que o auto de infração está maculado pelo vício de nulidade, posto que existente a deficiência na identificação do Sujeito Passivo na lavratura do auto de infração.

Entende-se ser o erro na identificação do Sujeito Passivo um vício material, cuja violação vai além dos termos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, mas sim ao próprio art. 142 do CTN.

Ainda que no presente caso se esteja diante de circunstância peculiar, em que estavam em curso os trâmites societários da incorporação do contribuinte NET SÃO PAULO pela NET SERVIÇOS à época da lavratura do auto de infração, o fato era de conhecimento da Autoridade Fiscal, o que lhe permitiria indicar corretamente a NET Serviços como Sujeito Passivo da obrigação tributária. Portanto, essa a divergência desta conselheira com o entendimento do Nobre Relator, por entender tratar-se de vício material e não apenas formal.

Além disso, no transcurso da Fiscalização e quando da lavratura do Auto de Infração, **já estava perfectibilizada a incorporação da NET São Paulo Ltda pela NET Serviços De Comunicação (posteriormente sucedida pela Claro S/A), na medida em que ocorrida a deliberação em ato da incorporadora e depositado no órgão competente.**

A relevância de se distinguir se o vício que maculou o lançamento é de ordem formal ou material está no fato de o Código Tributário Nacional - CTN prolongar o prazo de decadência para que seja constituído o crédito tributário quando se reconhece a existência do vício formal, conforme inteligência do seu art. 173, inciso II.

O vício formal pode ser entendido como aquele que atinge o procedimento e, não raro, pode ser sanado sem a necessidade de anulação do ato de lançamento original, podendo ser corrigido pela própria autoridade julgadora. Assim, estar-se-á diante de vício formal quando defeituoso(s) algum(ns) do(s) pressuposto(s) de formação do ato administrativo, a saber: (a) o agente competente; (b) o procedimento estabelecido na norma para a sua constituição e (c) o motivo do ato.

O vício material, por sua vez, por macular a substância do lançamento, norma individual e concreta, prejudica a validade da obrigação tributária, sendo imprescindível nesses casos a realização de um novo ato administrativo de lançamento. Portanto, o vício material é a ilicitude nos elementos da estrutura normativa do ato: (a) o fato jurídico-tributário; e (b) a relação jurídica tributária da regra-matriz de incidência tributária, ambos componentes internos do ato administrativo. Nessa hipótese, há equívoco, no momento da realização do lançamento, na análise das condições legais para a exigência do tributo ou constituição do crédito tributário.

No processo administrativo fiscal, os requisitos do auto de infração, ou seja, os pressupostos de sua edição, dentre eles a qualificação do autuado, estão estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72:

Decreto 70.235/72

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

De outro lado, no caput do art. 142 do CTN, encontram-se definidos os elementos da estrutura normativa do lançamento tributário, *in verbis*:

CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim, a imprecisão na indicação correta do Sujeito Passivo, por se constituir este em requisito fundamental do ato administrativo em referência, nos termos do art. 142 do CTN, consubstancia-se em vício de ordem material, insanável sem que ocorra novo lançamento, ocasionando a nulidade da autuação. Isso porque a relação jurídico-tributária estabeleceu-se em premissa equivocada, impedindo a formalização do vínculo obrigacional entre os sujeitos da obrigação tributária.

Constatada a nulidade da autuação pela ocorrência de vício material, caberá à Administração Tributária sanar o equívoco mediante novo lançamento, sem o defeito apontado, desde que não tenha decaído o direito de fazê-lo. A decretação de nulidade do lançamento por vício material não suspende ou interrompe o prazo decadencial para outro lançamento, pois não aplicável a disposição contida no art. 173, inciso II do CTN.

Pelo exposto acima, entendeu-se por dar provimento ao recurso especial do Sujeito Passivo para reconhecer o vício como sendo de ordem material.

É o voto.

(Assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello