



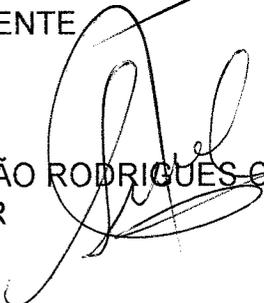
Processo n.º : 10840.001864/00-93
Recurso n.º : 128.197
Matéria: : IRPJ e OUTROS – Exercícios de 31/01/92 a 31/12/92.
Recorrente : D. R. J. EM RIBEIRÃO PRETO - SP
Interessada : EAGLE DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.
Sessão de : 24 de janeiro de 2002.
Acórdão n.º : 101-93.733

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO EX OFFICIO – DECADÊNCIA –O erro na identificação do sujeito passivo representa vício insanável quanto à existência do ato de lançamento, sendo, em conseqüência, ineficaz para induzir o reinício da contagem do prazo decadencial, somente viável na hipótese expressamente elencada no art. 173, inciso II, do C.T.N. Assim, tendo o Julgador *a quo* ao decidir o presente litígio, dado correta interpretação aos dispositivos aplicáveis às questões submetidas à sua apreciação, nega-se provimento ao Recurso de Ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício interposto pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM RIBEIRÃO PRETO - SP.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao Recurso de Ofício, nos termos do Relatório e Voto que passam a integrar o presente Julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

Processo n.º : 10840001864/00-93
Acórdão n.º : 101-93.733

FORMALIZADO EM : 06 FEV 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL, FERNANDO AMÉRICO WALTHER (Suplente Convocado) e CELSO ALVES FEITOSA.



Processo n.º : 10840001864/00-93
Acórdão n.º : 101-93.733

Recurso n.º : 128.197
Recorrente : D. R. J. EM RIBEIRÃO PRETO - SP

RELATÓRIO

O DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO em Ribeirão Preto – SP, recorre de Ofício a este Colegiado, em consequência de haver considerado improcedente, o lançamento formalizado através dos Autos de Infração de fls. 04/10 (IRPJ), 11/17 (IRF) e 18/24 (CSLL), lavrados contra a pessoa jurídica EAGLE DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA., tendo em vista que o valor do crédito tributário exonerado o foi em montante superior ao limite estabelecido pela legislação de regência, com fundamento no artigo 34, do Decreto n.º 70.235, de 1972, com alterações introduzidas pela Lei n.º 8.748, de 1993.

As irregularidades apuradas, descritas no Termo de Encerramento de Fiscalização (fls. 321/338), referem-se ao Arbitramento do Lucro motivado pela fala de apresentação dos livros obrigatórios e demais documentos da escrituração, no período de 31/01/92 a 31/12/92.

Salienta a Fiscalização, que “As irregularidades e inconsistências que motivaram o arbitramento do lucro, com base na receita conhecida, constam relatadas nos Termos de Constatação e Intimação lavrados em 27/03/2000 e 09/05/2000 e no Termo de Encerramento da Fiscalização, que fazem parte integrante e inseparável do presente auto de infração.” (fl. 05).

Não se conformando com a exigência tributária, a Contribuinte apresentou, tempestivamente, a Impugnação de fls. 341/381.

A decisão da autoridade julgadora monocrática tem esta ementa (fls. 415):

“Assunto: Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/01/1992, 29/02/1992, 31/03/1992, 30/04/1992, 31/05/1992, 30/06/1992, 31/07/1992, 31/08/1992, 30/09/1992, 31/10/1992, 30/11/1992, 31/12/1992.

Ementa: DECLARAÇÃO DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO FORMAL. INEXISTÊNCIA. NÃO RENOVAÇÃO DO TERMO DECADENCIAL.

O erro na identificação do sujeito passivo representa vício insanável de existência do ato do lançamento, ineficaz para induzir o reinício de contagem do prazo decadencial.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/01/1992, 29/02/1992, 31/03/1992, 30/04/1992, 31/05/1992, 30/06/1992, 31/07/1992, 31/08/1992, 30/09/1992, 31/10/1992, 30/11/1992, 31/12/1992.

Ementa: COMPETÊNCIA PRORROGADA COM PREVENÇÃO DE JURISDIÇÃO. LANÇAMENTO ANULADO. EFEITOS.

A competência alterada pela prevenção de jurisdição mantém-se, mesmo após anulação lançamento primitivo, em relação à mesma exigência, sendo incompetente para o ato a autoridade do domicílio fiscal do sujeito passivo.

LANÇAMENTO IMPROCEDENTE.”

Dessa Decisão a D. Autoridade Julgadora de Primeiro Grau recorreu de ofício a este Conselho, tendo em vista que o valor do crédito tributário exonerado o foi em montante superior ao limite estabelecido pela legislação de regência, com fundamento no estabelecido no Decreto n.º 70.235, de 1972, com a nova redação dada pelo Artigo 67 da Lei n.º 9.532, de 1997 e Portaria MF n.º 333, de 1997.

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

O Recurso *ex officio* preenche as condições de admissibilidade, eis que foi o mesmo interposto pela Autoridade Julgadora singular com respaldo no Artigo 34, do Decreto n.º 70.235/72, com as alterações introduzidas através da Lei n.º 8.748, de 1993, por haver exonerado o Sujeito Passivo de Crédito Tributário cujo valor ultrapassa o limite fixado pela citada norma legal.

Pode ser constatado que decisão prolatada pela Autoridade Julgadora monocrática se processou com estrita observância dos dispositivos legais aplicáveis às questões submetidas à sua apreciação, tendo a R. Autoridade se atido às provas carreadas aos presentes Autos.

Peço vênia à R. Autoridade singular para reproduzir trechos das razões de decidir nos quais, com brilhantismo e acerto, desenvolveu a correta interpretação dos dispositivos legais e argumentos jurídicos que nos levam à conclusão de que o lançamento, nos moldes em que foi efetuado, não tem como prosperar, *verbis*:

“O CTN diz que a decadência recomeça a contar da data em que tenha sido anulado lançamento anterior por vício formal.

Tratando-se de vício formal, sugere a denominação que não pode haver vício material. Vale dizer, o conteúdo do ato é íntegro, apenas houve falha na prática de formalidade ou a forma de produção do ato foi inadequada.



De fato, compõem o ato administrativo os elementos de competência, finalidade, forma, conteúdo e motivo, todos vinculados à lei, no caso do lançamento.

A forma é o meio de exteriorização do ato, e a definição de vício formal, comum a todos os atos administrativo, pode ser deduzida da disposição da Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965, que tratou da ação popular:

Art. 2º. São anulados os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

(...)

b) vício de forma;

(...)

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:

(...)

b) o vício de forma consiste na omissão ou da observância incompleta ou irregular de formalidade indispensáveis à existência ou seriedade do ato;

Quando se fala em existência ou seriedade do ato, fala-se em pressupostos de validade. Vale dizer, quando formalidades que são pressupostos para a validade do ato são omitidas, ou são observadas de maneira incompleta ou irregular, há vício de forma.

Entretanto, repise-se, o conteúdo do ato não pode estar incorreto, sob penas de algum outro elemento do ato também se causa de nulidade.

Portanto, revela tal situação que o erro na identificação do sujeito passivo não pode ser considerado vício formal, uma vez que todo o procedimento anteriormente feito não produziu qualquer efeito em relação ao verdadeiro sujeito passivo.

Assim, inadmissível o reinício do prazo decadencial, nos termos do CTN, art. 173, II.

Com a incidência da regra do CTN, art. 173, I, a decadência operou-se em 1º de janeiro de 1999, motivo pelo qual é improcedente a autuação.”



Sem dúvida, inatacável a R. Decisão recorrida, eis que não há como equiparar o erro na identificação do sujeito passivo ao vício formal para subsumí-lo ao disposto no art. 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, pois a análise da questão relativa a erro na identificação do sujeito passivo, prefere ao exame do mérito, cumprindo verificar se, mesmo que o tributo seja exigível de determinado contribuinte, se sua cobrança poderia se dar através de autuação dirigida a outra contribuinte, ou seja, se o Fisco pode lavrar auto de infração contra empresa que não mais existe, para exigir tributo de sua sucessora. Essa questão, de cuja apreciação dependerá o exame de mérito, é daquelas que sempre deve ser examinada pelo julgador, até mesmo de ofício, e, com mais razão, deve este dela conhecer, uma vez que provocado pela contribuinte.

A relação processual esboça-se com a lavratura do auto de infração e completa-se quando surge o contencioso, com a resistência das contribuinte à pretensão do Fisco. Entretanto, se, uma das partes não tem capacidade de ser parte, ou seja, não é sujeito de direito, como no caso que motivou o lançamento anulado anteriormente por erro na identificação do sujeito passivo e que deu origem ao presente, efetuado contra quem seria o verdadeiro responsável pelo tributo devido, o vício que contaminou o renovado lançamento não pode ser considerado erro formal.

Pois, nessa definição de “vício formal”, não cabe qualquer coisa que diga respeito ao erro na identificação do sujeito passivo. Trata-se de vício do ato jurídico de lançamento, que o invalida. Mas não se trata de vício de forma, porque não diz respeito ao modo ou meio como se exteriorizou (forma escrita ou oral; por meio de decreto, auto de infração, notificação, anotação, exigência oral, etc.) e sim ao destinatário do ato.

Ato que tem destinatário diverso do que deveria, qualquer que seja o motivo, é ato que não pode produzir efeitos em relação ao destinatário erradamente identificado, e em relação ao destinatário correto, é ato inexistente (trata-se de ato que não se praticou em

relação a ele, e, portanto, para ele não existe juridicamente). O ato praticado contra o sujeito passivo erradamente identificado é completamente ineficaz contra o sujeito passivo correto. Nenhum efeito produz em relação ao terceiro e, neste caso, o sujeito passivo correto é *terceiro*, por não ser parte.

Atente-se ser para a definição de lançamento contida no art. 142 do Código Tributário Nacional como “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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível” (grifamos).

O art. 10 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 dispõe que o auto de infração deve conter obrigatoriamente determinados requisitos, dentre os quais a qualificação do autuado (item I).

A não qualificação ou a qualificação inadequada do sujeito passivo implica, segundo reiterada jurisprudência, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a anulação da exigência fiscal.

Sendo o auto de infração um ato jurídico administrativo, exige-se para sua validade que obedeça à forma prescrita em lei. Em face disso, se o auto não possui requisito essencial exigido pela legislação, por trazer identificação errônea do sujeito passivo, e a falha não pode ser sanada, viciado está o lançamento, acarretando-lhe a nulidade.

Não se podendo sanear o lançamento, sem efetuar-se um novo lançamento, uma vez que nele deveria figurar como sujeito passivo a sucessora, que é responsável tributária pelos tributos devidos pela sucedida (art. 132 do CTN) e é titular, de fato, do interesse contrário à pretensão do Fisco, não resta outra hipótese, senão a declaração de nulidade do ato de ofício.



No Direito Tributário o novo lançamento, feito contra o sujeito passivo certo, os prazos somente podem correr em relação ao novo ato. O lançamento anteriormente efetuado contra a sucedida, ou uma outra pessoa que não a nova atuada, gera prazos em relação a esta, não em relação ao lançamento novo.

Quanto ao fato de que o lançamento anulado foi efetuado com ciência do sujeito passivo, é necessário lembrar que o sujeito passivo errado, em cujo nome se fizera a citação administrativa (“notificação”), era CRA COM. E DISTR. DE BEBIDAS LTDA., e não a EAGLE DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS S/A. Logo, esta não era parte e sim terceiro, naquela relação processual instaurada com o Auto de Infração anulado por erro na identificação do sujeito passivo.

Em direito processual, todo aquele que não foi notificado ou intimado (“citado”) em nome próprio, é terceiro, pouco importando se teve conhecimento do processo, em outra qualidade (na qualidade de sócio, por exemplo, e não como representante da sociedade citada) que não a qualidade de parte.

A atuada trouxe aos autos ampla doutrina e jurisprudência para demonstrar não se confundir a pessoa atuada com a do sucessor, embora este responda pelo tributo devido pela atuada (sucedida)

Nesse sentido, declara que a jurisprudência, sobretudo quando trata dos “embargos de terceiro”, onde essa figura foi mais profundamente estudada, nos raros casos em que o sócio, o sucessor ou qualquer outro é considerado como integrante da lide e não como terceiro, tal se deu por ter sido anteriormente citado para integrá-la em nome próprio.

É que o sócio, mesmo que em nome da sociedade tenha assinado o recebimento do “mandado de citação” (equivalente, no processo administrativo, à “notificação de lançamento” ou à “ciência do Auto de Infração”) é terceiro naquela lide, pois segundo o art. 20 do Código Civil não se confunde a personalidade da sociedade com a de seus membros. Nesse sentido, RSTJ 109/91.



O sócio pode ter ciência do processo contra a sociedade, mas, mesmo assim, continua sendo terceiro, por não integrar relação processual. E há precedente jurisprudencial segundo o qual, mesmo que o sócio tenha sido citado em nome próprio, pode oferecer embargos como terceiro:

"Admite-se que o sócio ..., citado na execução fiscal como litisconsorte passivo da sociedade limitada, ofereça embargos de terceiro..."
(Superior Tribunal de Justiça, *Revista dos Tribunais* n.º 761, pág. 206).

Ainda na vigência do Código de Processo Civil de 1939, escreveu, a propósito, AMARAL SANTOS:

"Terceiro é a pessoa que não se identifica com qualquer das partes. Mas aí fala-se de identificação jurídica, não de identificação física, porque bem pode uma mesma pessoa ser parte na relação processual e, simultaneamente, terceiro em face dela, quando naquela qualidade se apresenta como titular de um direito e nesta como titular de outro, não abrangido nem atingido pela sentença ali proferida".

De um modo geral —sintetiza AMÍLCAR DE CASTRO— pode-se dizer que,

"nas execuções, a palavra *terceiro* compreende não só quem de qualquer modo não figurou na causa, ou na execução, como ainda quem, embora tenha figurado, agiu em qualidade diversa daquela em que se apresenta como embargante" (v. *Direito Processual Civil*, vol. 3.º, 2.ª ed., 1965, n.º 909, letra "a", pág. 372).

E HAMILTON DE MORAES E BARROS, nos *Comentários ao Código de Processo Civil* de 1973, referindo-se ao conceito de *terceiro*, cita, como esposando o mesmo conceito acima, JOSÉ FREDERICO MARQUES, em suas *Instituições de Direito Judiciário Civil*, vol. 5, 2º ed., pág. 455 e J. M. CARNEIRO LACERDA, em seus *Comentários ao Código de Processo Civil Brasileiro*, ed. de 1941, vol. IV, pág. 175, e conclui por assim expressar:

"A mesma pessoa física ou jurídica pode ser simultaneamente parte e terceiro no mesmo processo, se são diferentes os títulos jurídicos que justificam esse duplo papel. A palavra *terceiro* significa não só a pessoa física ou jurídica que não tenha participado do feito, como também a pessoa que participou do processo, mas que, aqui, nos embargos, é titular de um direito diferente, outro que não o que foi objeto da decisão judicial."

Por esposar esse entendimento, o Supremo Tribunal Federal, acolhendo voto do Ministro CORDEIRO GUERRA, julgou que

“A pessoa física ou jurídica pode ser simultaneamente parte e terceiro no mesmo processo, ... se são diferentes os títulos jurídicos que justificam esse duplo papel.”(Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário Nº 89.802 – CE, RTJ 88/717).

Ora, se a pessoa jurídica pode ser parte e terceiro e se a EAGLE pudesse ter sido considerada como parte no primeiro processo administrativo fiscal (por ter defendido a ilegitimidade passiva da CRA, isto é, a ilegitimidade para figurar como sujeito passivo naquele processo; e terceiro porque ela, EAGLE, não fora “notificada” em nome próprio), nem por isso seria o sujeito passivo dela (logo, era terceiro) e, evidentemente, a decisão que declarou a nulidade da exigência contra a CRA, mesmo tivesse sido motivada por erro formal, não pode ter efeitos quanto ao termo *a quo* do prazo decadencial da EAGLE, pelo fato mesmo de a autuação, naquela ocasião, não ter sido contra ela.

A questão do erro na identificação do sujeito passivo não deve ser obscurecida pelo argumento de que a empresa sucessora de qualquer modo responderia pelos **tributos** devidos pela sucedida.

Na verdade, antes de examinar se os tributos eram ou não devidos pela sucedida e se, por isso, serão ou não devidos pela segunda sucessora, é mister se verifique, em caráter preliminar, se os sujeitos do processo em que este exame ocorre têm legitimidade para tal: se o sujeito ativo e o sujeito passivo têm legitimidade para figurar naquele processo.

Assim, ilustrativamente, quando existe um tributo federal em discussão (cujo sujeito ativo é, portanto, a União), um Município ou Estado não pode figurar no pólo ativo da relação processual, pouco importando que o tributo seja ou não efetivamente devido. Somente a fazenda pública federal teria legitimidade ativa.

Igualmente, se um tributo ou uma sanção forem realmente exigíveis de determinada empresa ou indivíduo (sujeito passivo), nem por isso pode essa questão ser objeto em um processo do qual este indivíduo ou empresa não faça parte do processo ou contra a qual não tenha sido dirigida a autuação: falta legitimidade passiva.

Efetivamente, não pode ser confundida a relação de direito material com a relação processual. A legitimidade processual (relação de direito adjetivo) é questão prévia ao exame do mérito (relação de direito substancial). É por isso que se diz que a legitimidade processual é questão preliminar ou prejudicial, isto é, a questão da legitimidade precede e prejudica o exame da questão de fundo. Do julgamento desta questão prévia depende a possibilidade de examinar-se a questão de mérito, necessariamente posterior, do ponto de vista lógico.

Deste modo, uma vez evidenciado que o lançamento efetivou-se contra pessoa jurídica inexistente e, sendo a correta identificação do sujeito passivo requisito essencial à validade e eficácia do lançamento, além de se revestirem de nulidade os lançamentos efetuados, nenhum efeito aqueles ou a decisão neles proferida em relação do novo lançamento.

Em conseqüência, os prazos decadenciais fluíram da forma incontestes.

Assim, tendo em vista que a R. Autoridade *a quo* se ateu às provas dos Autos e deu correta interpretação aos dispositivos aplicáveis às matérias submetidas à sua apreciação, nego Provimento ao Recurso de Ofício.

Brasília, DF, 24 de janeiro 2002.


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL - RELATOR