



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10911.000311/2007-34
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.226 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 17 de novembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JACIARA CARTÓRIO 1º OFÍCIO DE REGISTRO DE IMÓVEIS, TÍTULOS, DOCUMENTOS E PROTESTOS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2002 a 31/12/2005

NULIDADE. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO MATERIAL.

O lançamento efetuado contra entidade administrativa estranha à relação jurídico-tributária consubstancia-se em vício de natureza material.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Relatório

Trata-se de crédito previdenciário referente à multa pelo descumprimento da obrigação acessória prevista na Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, inciso IV e §§ 3º e 9º, acrescentados pela Lei n. 9.528, de 10.12.97, combinado com o art. 225, inciso IV e §§ 2º, 3º e 4º. do caput do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, que consiste em deixar a empresa de informar mensalmente ao órgão, por intermédio

de GFIP, os dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse.

Em sessão plenária de 19/02/2013, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2403-001.871 (fls. 2359/2368), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2002 a 31/12/2005

CARTÓRIO. RESPONSABILIDADE PESSOAL. TABELIÃO.

Os cartórios extrajudiciais não detém personalidade jurídica, as atividades são exercidas pelas pessoas físicas, por delegação do Estado, conforme o art. 236 da Constituição Federal. Portanto, a exigência do crédito tributário deve se dar com relação aos titulares das atividades à época dos fatos geradores e não ao cartório como se pessoa fosse.

VÍCIO MATERIAL. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Ocorre vício material quando não preenchidos corretamente os requisitos constantes no art. 142 do Código Tributário Nacional.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, anular o lançamento por vício material. Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional tomou ciência da decisão em 30/08/2013 e, em 02/09/2013, devolveu os autos com o Recurso Especial (fls. 2369/2380), visando rediscutir a seguinte matéria: **Natureza do vício – Formal x Material.**

Pelo despacho datado de 17/03/2017 (fls. 2382/2385), foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, admitindo-se a rediscussão da matéria.

Na sequência, transcrevo as ementas dos acórdãos apresentados como paradigmas:

Acórdão 303-30.909:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. VÍCIO FORMAL. ILEGITIMIDADE DO SUJEITO PASSIVO.

Constatado vício formal, por erro na identificação do sujeito passivo, deve ser declarado, de ofício, a nulidade do auto de infração, por não observância do disposto no art. 142 do CTN.

RECURSO DE OFÍCIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO”.

Acórdão 2302-001.330:

“Assunto: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2001 a 31/07/2006

SUJEITO PASSIVO.

O sujeito passivo da obrigação tributária é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. O erro na identificação do sujeito passivo acarreta a anulação do lançamento por vício formal.

Processo Anulado”.

Razões Recursais da Fazenda Nacional

- O Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, estabelece os requisitos que devem fazer parte do auto de infração, em seu art. 10, dentre eles, a qualificação do autuado, que consta no inciso I.
- Da leitura dos dispositivos, percebe-se que os requisitos elencados, dentre eles, a qualificação do autuado, possuem natureza formal, ou seja, determinam como o ato administrativo, *in casu*, o lançamento, deve exteriorizar-se.
- Tal disciplina tem por objetivo uniformizar o procedimento de autuação da fiscalização, de maneira a conferir garantias ao contribuinte, em especial da ampla defesa e do contraditório.
- À luz de ensinamentos doutrinários, tem-se que um lançamento tributário é anulado por vício formal quando não se obedece às formalidades necessárias ou **indispensáveis à existência do ato**, isto é, às disposições de ordem legal para a sua feitura.
- Na hipótese em apreço, há erro na identificação do sujeito passivo, vício apontado pelo colegiado como causa do cancelamento do auto de infração, mas que, todavia, não pode ser considerado como de natureza material, pois se assim fosse estar-se-ia afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu.
- Contudo não é essa a situação retratada nos autos, pois a infração tributária resta devidamente evidenciada no Relatório Fiscal do Auto de Infração, este que também se fez acompanhar dos devidos documentos comprobatórios dos fatos ali noticiados, e sequer foi negado pela autoridade julgadora.
- Cumpre registrar que o fato de a tabeliã responsável pelo cartório ter falecido após a lavratura do auto de infração não extingue a obrigação tributária que passará a recair sobre o espólio.
- A jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes é farta em decisões que, ao determinarem o cancelamento do lançamento por falta de preenchimento de alguns dos requisitos formais estipulados no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e/ou art. 142 do CTN, consideraram que se tratava *de nulidade por vício de forma*.
- Conclui-se que o acórdão recorrido mostra-se equivocado ao afirmar que a ilegitimidade da parte seria suficiente para decidir pela improcedência do

auto de infração, eis que se vício existe no lançamento, este é de natureza formal visto que relacionado a elemento de exteriorização do ato administrativo.

- Requer seja conhecido o presente recurso para que, no mérito, seja-lhe dado provimento, reformando-se o acórdão recorrido, para declarar a nulidade do auto de infração por vício formal, e não a sua improcedência.

O contribuinte foi intimado do acórdão, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 25/04/2018 (fl. 2392) e não apresentou contrarrazões.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

O Recurso Especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos necessários à sua admissibilidade, portanto dele conheço.

Conforme evidenciado no relatório, a matéria devolvida à apreciação deste Colegiado cinge-se à natureza do vício que tornou nulo o lançamento, se formal ou material.

Da análise do acórdão recorrido, verifica-se que o Relator considerou haver vício no lançamento, consubstanciado em erro na identificação do sujeito passivo, eis que a autuação se deu em face ao Cartório 1º Ofício de Registro de Imóveis Títulos Documentos e Protestos de Jaciara, quando o tabelião deveria figurar o polo passivo da relação tributária.

A decisão recorrida acolheu os argumentos apresentados pelo autuado, segundo os quais os cartórios não detêm personalidade jurídica própria e a exigência do crédito tributário deve se dar com relação ao da titular da serventia extrajudicial, que é quem responde pessoalmente pelos atos praticados no exercício da atividade pública que lhe foi delegada. O vício foi caracterizado como de índole material.

A Fazenda Nacional busca reformar a decisão, para que o vício seja reclassificado para formal. Defende que os requisitos elencados no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, dentre eles a qualificação do sujeito passivo, determinam como o ato administrativo deve exteriorizar-se e que esses requisitos são de natureza formal.

Embora reconheça existir erro na identificação do sujeito passivo, aduz que esse erro não poderia ser caracterizado como vício material, pois, dessa forma, estar-se-ia admitindo que o motivo para o lançamento (fato jurídico) nunca teria existido.

Inferre que, na situação retratada nos autos, a infração resta devidamente evidenciada no Relatório Fiscal do Auto de Infração e nos documentos que lhe acompanham e que, o fato de a tabelião responsável pelo cartório à época dos fatos haver falecido não extingue a relação tributária, que deve recair sobre o espólio.

Não assiste razão à Fazenda Nacional.

Vejam os que dispõe o art. 142 do Código Tributário Nacional:

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. (Grifou-se)

Verifica-se que o dispositivo encimado apresenta o rol dos requisitos necessários para o lançamento, quais sejam: i) verificação da ocorrência do fato gerador; ii) determinação da matéria tributável, iii) cálculo do montante devido; e iv) identificação do sujeito passivo da obrigação tributária.

Por outro lado, os arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972, que estabelecem:

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.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Veja-se que, conquanto os critérios da regra-matriz de incidência tributária, insculpidos no art. 142 do CTN, estejam relacionados nos arts. 10 e 11 da norma processual, esses dispositivos não se prestam, de forma isolada, a determinar os efeitos decorrentes de erros em quaisquer desses critérios.

Em verdade, é o art. 59 do citado Decreto nº 70.235/1972 que estabelece serem nulos os atos/despachos ou termos lavrados/proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. De outra parte, o art. 60 desse mesmo Decreto é no sentido de

que irregularidades, incorreções ou omissões que não tenham relevância para a solução do litígio, não importarão em nulidade e poderão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo.

Verifica-se, por conseguinte, que a decretação de nulidade vai depender da extensão da irregularidade identificada no caso concreto. Somente os erros que redundarem em prejuízo ao direito de defesa do sujeito passivo ou que interferirem no curso regular do processo administrativo fiscal darão ensejo anulação do lançamento.

Mesmo em se tratando de aspectos relacionados à identificação do sujeito passivo, há incorreções ou omissões que, por não interferem no direito de defesa ou no regular andamento do processo administrativo, não resultam em nulidade.

De outra parte, nas situações em que se verifica a ocorrência de erro de fato, tem-se vício de natureza formal, mas que, ainda assim, pode ser superado, caso o sujeito passivo atue no processo administrativo, exercendo seu direito de defesa de forma plena.

Por outro lado, se o erro é decorrente de interpretação equivocada das normas de regência, de modo a se incluir no polo passivo do lançamento pessoa estranha à relação jurídico-tributária, entendo que resta caracterizado o que se denominou na decisão recorrida de vício material.

Nesse sentido, é a Solução de Consulta Interna nº 8 – Cosit, de 08/03/2013, assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ANULAÇÃO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO FORMAL OU MATERIAL.

Mera irregularidade na identificação do sujeito passivo que não prejudique o exercício do contraditório não gera nulidade do ato de lançamento.

A ocorrência de defeito no instrumento do lançamento que configure erro de fato é convalidável e, por isso, anulável por vício formal.

Apenas o erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra-matriz de incidência que configure erro de direito é vício material.

Dispositivos Legais: arts. 10, 11 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972 Processo Administrativo Fiscal (PAF); arts. 142 e 173, II, da Lei nº 5.172, de 1966 Código Tributário Nacional (CTN).

Especificamente quanto às hipóteses de vício material, a citada Solução de Consulta traz as seguintes considerações:

10. Falta analisar a situação em que o erro na identificação do sujeito passivo é um vício material. Se o vício formal decorre do erro de fato, o material decorre do erro de direito. No conceito de Paulo de Barros de Carvalho:

Já o erro de direito é também um problema de ordem semântica, mas envolvendo enunciados de normas jurídicas diferentes, caracterizando-se como um descompasso de feição externa, internormativa.

(...)

Quer os elementos do fato jurídico tributário, no antecedente, quer os elementos da relação obrigacional, no consequente, quer ambos, podem, perfeitamente, estar em desalinho com os enunciados da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo, crescendo-se, naturalmente, a possibilidade de inadequação com outras normas gerais e abstratas, que não a regra-padrão de incidência. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 486).

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.

No caso em questão, entendeu-se por considerar como sujeito passivo da obrigação tributária o Cartório do 1º Ofício de Registro de Imóveis Títulos Documentos e Protestos de Jaciara, que nem ao menos é detentor de personalidade jurídica. Nessa situação, não há sequer como considerar que o crédito tributário foi efetivamente constituído.

À evidência, não se trata de mero erro formal, mas de erro de direito a ensejar o cancelamento do auto de infração por vício material, uma vez que o lançamento foi efetuado em face de instituição administrativa que não se reveste na condição de sujeito passivo da obrigação tributária.

Sobre o tema, convém trazer à colação o Acórdão nº 9202-008.223, de 26/09/2019, de relatoria da Ilustre Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, em que também se considerou como vício material erro na identificação do sujeito passivo e que, embora trate de situação diversa, corrobora o entendimento aqui esposado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 10/12/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.
PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Atendidos os pressupostos regimentais relativamente a um dos paradigmas, o Recurso Especial deve ser conhecido.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. ERRO NA
IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

O lançamento é nulo por vício material quando não resta comprovada a responsabilidade por sucessão da empresa autuada. Tornam-se incontroversos os fatos afirmados pelo Contribuinte, reiterados no acórdão recorrido e não contestados no Recurso Especial

(...)

No presente caso, uma vez que entendeu-se que não restou comprovada a responsabilidade por sucessão nos termos do art. 133 do CTN, **o ato de lançamento encontra-se eivado de vício em sua própria substância, que lhe prejudica a existência e validade, na medida em que o crédito tributário não poderá ser**

considerado constituído, sem que a sujeição passiva esteja devidamente comprovada.

Assim, no que tange à ilegitimidade passiva, admitindo-se como incontroversas as conclusões do acórdão recorrido - já que não contestadas pela Recorrente - **trata-se de situação que nem mesmo dá ensejo à caracterização da relação jurídico-tributária, uma vez que o lançamento foi levado a efeito em face de sujeito passivo considerado estranho à relação obrigacional tributária, tendo ocorrido, consequentemente, vício material no lançamento.**

Destarte, referida nulidade não diz respeito à forma do lançamento, mas ao seu conteúdo, à sua materialidade, ao sujeito passivo da obrigação tributária.

Não se pode olvidar que, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e cabe à autoridade lançadora identificar corretamente o sujeito passivo da exigência, o que não ocorreu no presente caso, conforme afirmou-se no acórdão recorrido, sem contestação por parte da Recorrente. (Grifou-se)

Por essas razões, considero que a decisão recorrida não merece reforma.

Conclusão

Em razão de todo o exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho