



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10911.000315/2007-12
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.658 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 25 de abril de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JACIARA CARTÓRIO DO 1º OFÍCIO DE REGISTRO DE IMÓVEIS, TÍTULOS, DOCUMENTOS 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 Joao Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Marcelo Milton da Silva Risso 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 em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

(assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Mário Hermes Soares Campos, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Regis Xavier Holanda (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão de recurso voluntário 2402-009.093, e que foi parcialmente admitido pela Presidência da 4ª 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:

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.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, declarando-se a nulidade do lançamento por vício material. Vencido o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, que votou por anular o lançamento por vício formal.

Neste tocante, em seu recurso especial, a Fazenda Nacional basicamente afirma que, conforme paradigmas consubstanciados nos acórdãos nºs 301-33.686 e 2801-002.719, o erro na identificação do sujeito passivo acarreta a nulidade por vício formal.

Em seu apelo nobre, a Fazenda Nacional também pretendia rediscutir a “não obrigatoriedade de o CARF estabelecer o tipo de vício que maculou o lançamento”, mas o recurso teve seguimento negado nesta matéria e foi rejeitado o agravo interposto.

O sujeito passivo foi intimado, mas não apresentou contrarrazões.

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 é causa de nulidade do lançamento por vício formal ou material.

Neste tocante, a decisão recorrida entendeu que os cartórios extrajudiciais não têm personalidade jurídica e, portanto, não são titulares de direitos e nem de obrigações, de modo que são parte ilegítima para figurar como sujeito passivo de processos administrativos ou judiciais. Nesse contexto, a decisão recorrida decidiu, por maioria de votos, que o lançamento teria vício material.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional não questiona o mérito da decisão acerca da ilegitimidade passiva do Cartório, mas advoga que tal ilegitimidade produziria vício de natureza formal. Isto é, houve trânsito em julgado no tocante à ilegitimidade e está em discussão tão somente a natureza do vício no lançamento, se material ou formal.

Pois bem. Feito esse registro e delimitada a matéria sob apreciação e julgamento, nego provimento ao recurso.

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 exhibir, 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 reside 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:

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.

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.

(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 contra o titular do cartório³, o que levaria à conclusão inusitada de que o verdadeiro sujeito passivo pudesse ser autuado, no caso concreto, vários anos após a ocorrência dos fatos geradores, 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

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.

elementos já colhidos no lançamento originário anulado por vício formal. Veja-se, nesse sentido, a doutrina de Leandro Paulsen⁴:

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)

Recentemente, esta Turma igualmente reconheceu a existência de vício material quando a decisão recorrida identifica o erro na sujeição passiva, por vício na própria validade e incidência da norma jurídica aplicável:

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. ERRO DE DIREITO. VÍCIO MATERIAL.

Se a decisão recorrida identifica o erro na sujeição passiva, por vício na própria validade e incidência da norma jurídica aplicável, o vício é material.

(Acórdão 9202-010.484, de 25 de outubro de 2022, por unanimidade de votos)

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

3 Conclusão

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

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

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.

Fl. 6 do Acórdão n.º 9202-010.658 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 10911.000315/2007-12

Voto Vencedor

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 refeito 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