



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.008026/2008-74
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-011.268 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 21 de maio de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CONSORCIO INTERMUNICIPAL DE SAUDE DO OESTE DO PARANÁ

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

ILEGITIMIDADE PASSIVA. ART. 142 DO CTN. VÍCIO DE NATUREZA MATERIAL.

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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

A identificação incorreta do sujeito passivo acarreta a nulidade do lançamento por 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 da Fazenda Nacional, e no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Maurício Nogueira Righetti (relator), Sheila Aires Cartaxo Gomes e Mário Hermes Soares Campos, que davam provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Relator

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Régis Xavier Holanda (Presidente em Exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-011.268 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 10935.008026/2008-74

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional

Na origem, cuida-se de lançamento para cobrança das contribuições previdenciárias a cargo da empresa (DEBCAD 37.185.919-0), incidentes sobre os pagamentos efetuados a contribuintes individuais.

O relatório fiscal encontra-se às fls. 1304/1308.

O autuado apresentou DEFESA às fls. 1666/1693, que foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba/PR às fls. 2518/2527.

Cientificado do acórdão, o contribuinte apresentou recurso às fls. 2523/2570.

Por sua vez, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Seção deu-lhe provimento por meio do acórdão 2402-002.294 – fls. 2599/2615.

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial às fls. 2619/2624, pugnando, ao final, pela reforma do acórdão recorrido, para declarar a nulidade do auto de infração por vício formal, e não a sua improcedência.

Em **8/5/12** - às fls. 2629/2630 - foi dado seguimento ao recurso da União, para que fosse rediscutida a matéria **“erro na identificação do sujeito passivo é vício de natureza formal”**.

Cientificado do acórdão de recurso voluntário, do REsp da União, do despacho que lhe dera seguimento à fl. 2634, em 29/5/12, o sujeito passivo apresentou contrarrazões tempestivas em 13/6/12 (fl; 2635), propugnando, ao seu final, pelo seu desprovimento – fls. 2635/2639.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

A Fazenda Nacional tomou ciência do acórdão de recurso voluntário em 11/1/2012, consoante se denota de fl. 2616 e apresentou seu recurso tempestivamente em 24/1/12, conforme se observa de fl. 2618. Passo, com isso, à análise dos demais requisitos para o seu conhecimento.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria **“erro na identificação do sujeito passivo é vício de natureza formal”**.

O acórdão recorrido foi assim ementado, naquilo que importa ao caso:

CONSÓRCIO INTERMUNICIPAL DE SAÚDE. REPASSE DE VERBAS DO SUS POR SERVIÇOS PRESTADOS POR HOSPITAL CONVENIADO. SEGURADOS CONTRIBUINTE INDIVIDUAIS. ILEGITIMIDADE PASSIVA DO CONSÓRCIO.

O consórcio intermunicipal de saúde não é responsável pela obrigação de recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas aos contribuintes individuais que prestam serviços a hospital com personalidade jurídica própria, quando os pagamentos são ordem do hospital, atuando o consórcio como mero repassados das verbas do SUS.

CONTABILIDADE PÚBLICA. NORMAS PRÓPRIAS. OBRIGATORIEDADE DE ESCRITURAÇÃO EM CONTAS DE RESULTADO.

A escrituração dos ingressos e dispêndios públicos por órgão ou entidade da Administração Pública obedece regras próprias de contabilidade pública para fins de tomada de contas. A Lei nº 4.320, de 17/03/64 obriga o lançamento em contas de resultado.

Por outro lado, a decisão se deu no seguinte sentido:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

Como já dito, trata-se de lançamento para cobrança das contribuições previdenciárias a cargo da empresa, incidentes sobre os pagamentos efetuados a contribuintes individuais.

O colegiado *a quo* constatou os seguintes fatos, resultantes da diligência que havia determinado:

- a) o serviço dos profissionais da área de saúde não são prestados à recorrente, mas ao Hospital Universitário UNIOESTE, a quem compete o oferecimento do serviço ao público da região;
- b) o pagamento aos profissionais ocorrem por ordem do Hospital Universitário UNIOESTE, sendo o CISOP executor desses pagamentos, uma vez que as verbas públicas oriundas do SUS são a este repassadas.

Outra constatação veio com a diligência fiscal: **todas as despesas com o pagamento dos profissionais da área de saúde bem como as demais despesas do serviço são custeadas apenas com as verbas públicas oriundas do SUS**, não foram identificadas receitas de natureza privada.

O lançamento e a decisão recorrida elegeram como responsável tributário o CISOP, pois ter-se-ia contrariado o §1º do artigo 278 da IN SRP 003/2005: as verbas repassadas pelo SUS foram escrituradas como receitas e os pagamentos aos contribuintes individuais, como despesas.

Na sequência, vazou entendimento no seguinte sentido:

Vê-se que a condição de sujeito passivo, contribuinte ou responsável, é determinada pela relação jurídica do tomador com o contribuinte individual prestador dos serviços e não pelo desembolso financeiro do pagamento. Os contribuintes individuais prestam serviço para o Hospital Universitário UNIOESTE e não para a recorrente. No exercício de sua competência funcional, o CISOP cuida dos desembolsos dos pagamentos, em razão de representar a região do Paraná junto ao SUS. De fato, a despesa é daquele que se beneficia com os serviços e bens adquiridos ainda que o desembolso financeiro seja

realizado por outro órgão ou entidade. No caso, o recorrente não se reveste da condição de sujeito passivo das contribuições previdenciárias lançadas pela fiscalização.

De sua vez, a recorrente, sem questionar a existência do erro, advoga a tese de que o erro na identificação do sujeito passivo caracterizaria, neste caso, vício de natureza formal, pois se assim fosse, estar-se-ia afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu.

Nesse rumo, indicou os acórdãos de n.º **303-30909** e **301-34.638** como representativos da controvérsia que pretende ver dirimida a seu favor.

No **primeiro** caso acima, embora significativamente distinto o vício apontado no julgado, qual seja, erro no n.º de inscrição do imóvel, acarretando erro no nome da propriedade e do seu endereço, o inusitado é que o tratamento dado se deu sob o ângulo da identificação do sujeito passivo. Vale dizer, ao invés de enxergar o vício como erro do objeto lançado em relação ao autuado, considerou-se erro na identificação do sujeito passivo em relação ao imóvel objeto do lançamento. Confira-se:

Ora, verifica-se que o lançamento foi feito para o imóvel de número 3052241-2 denominado Campina, localizado no município de Iai/SP. Ocorre que, conforme se constata pelos extratos de fls. 44/46 este imóvel não pertence à interessada do presente processo e sim à empresa Gordura Agro Florestal Ltda.

De fato houve um erro no lançamento no que concerne à identificação do sujeito passivo, pois pelos documentos de malha trabalhados (fls. 14/15) o imóvel objeto do lançamento seria o da interessada, mas por alguma razão no auto de infração figurou outro imóvel o que caracteriza vício formal.

[...]

Por conseguinte, o erro na identificação do sujeito passivo torna nulo o lançamento, por vício formal.

Malgrado a digressão, ainda que se considere ter havido uma equivocada interpretação no que concerne ao vício que maculara o lançamento, certo é que se assentou, de forma relativamente ampla, que o erro na identificação do sujeito passivo tornaria nulo o lançamento por vício formal.

Não obstante a aparente amplitude da tese lá fixada e melhor analisando os termos daquele julgado, é de se notar que o fundamento normativo utilizado – **a IN SRF n.º 94/97** c/c ADN COSIT n.º 02/1999 - já havia sido revogado por ocasião do lançamento aqui em xeque, o que não traz a este Relator a convicção de que se aquele colegiado estivesse analisando o caso dos autos teria, tal como lá, pronunciado a nulidade do lançamento por vício formal.

Essa foi, inclusive, a conclusão a que se chegou este colegiado no julgamento do acórdão 9202-008.223, nos termos a seguir:

Destarte, este paradigma não é apto a demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, visto que foi exarado à luz de legislação que, além de já revogada ao tempo da prolação do acórdão recorrido, é específica para lançamentos decorrentes de Malha Fiscal, no caso relativa ao ITR, o que não é o caso do recorrido.

Com efeito, tenho que a recorrente não logrou demonstrar a divergência interpretativa em relação a este paradigmático.

Passando ao **segundo** paradigma, sua ementa expõe a tese segunda a qual seria nulo, por vício formal, o lançamento imputado a pessoa que não seja contribuinte do ITR, nos termos do art. 1º da Lei 9.393/96 e 31 do CTN. Nesse caso, ao contrário do anterior, consegue-se afirmar, com razoável certeza, que o colegiado paradigmático, julgando o caso dos autos, concluiria por pronunciar a nulidade do lançamento por vício formal, motivo pelo qual, entendendo demonstrado o dissídio interpretativo em relação a esse paradigma. Vejamos a ementa e fragmento do voto condutor desse paradigma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL — ITR

Exercício: 1999 ITR - EXERCÍCIO 1999 - ILEGITIMIDADE PASSIVA. NULIDADE.

É nulo, por vício formal, o lançamento imputado a pessoa que não seja contribuinte do ITR, nos termos do art. 1º da Lei 9.393/96 e 31 do CTN.

[...]

Entretanto, posteriormente, o mesmo forneceu certidão de fls. 108 indicando que o imóvel designado como Lote Independente do Loteamento Município Guarani de Goiás com área de 886.76,32ha pertence a Manoel Messias da Silva, desde 04-03-83.

Ademais, foram juntados ao processos inúmeros DARFs de pagamento do ITR relativo a essa área, em nome do Sr. Manoel Messias da Silva.

Enfim, o conjunto probatório indica robustamente que a área objeto do presente processo não pertence à Recorrente, daí a conseqüente nulidade o ITR em razão da ilegitimidade passiva.

Isto posto, voto, para DAR PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário, em razão da nulidade do lançamento tributário, em vista da ilegitimidade passiva devidamente comprovada nos autos.

Nesse mesmo sentido foi a conclusão a que chegou esta 2ª turma por ocasião do julgamento citado ao norte (**9202.008.223**), ao analisar também esse segundo paradigma, acórdão 301-34.638, nas seguintes palavras do respectivo voto condutor, com meus destaques:

Quanto ao segundo paradigma - **Acórdão nº 301-34.638** - este não menciona expressamente o art. 142 do CTN, que orientou o acórdão recorrido. Todavia, estando o citado dispositivo legal vigente à época em que foi proferido o acórdão paradigma, o fato de este não aplicá-lo, por si só, não é causa para ser rechaçado como apto a demonstrar o dissídio, muito pelo contrário. Com efeito, a opção do paradigma pela não aplicação de dispositivo legal aplicado pelo recorrido, sendo as situações fáticas similares, já constitui uma divergência interpretativa do arcabouço jurídico-normativo vigente. Ademais, o paradigma analisou o art. 31 do CTN, que na verdade constitui a operacionalização do art. 142 do CTN, o que já é suficiente para aproximar-se o seu contexto jurídico-normativo, do contexto do recorrido. Resta, então, verificar se existe similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma.

Compulsando-se o inteiro teor do paradigma constata-se que ele trata de exigência de ITR, no qual a autuada alegava que o imóvel rural não lhe pertencia. Nesse contexto, tal como ocorreu no acórdão recorrido, as provas foram analisadas, concluindo-se, em ambos os julgados, que o autuada não poderia ser considerado o sujeito passivo da obrigação tributária. Ressalte-se que em nenhum dos julgados

infirmou-se a ocorrência do fato gerador, concluindo-se tão somente pela impossibilidade de exigir o tributo daquele que foi inserido no pólo passivo da obrigação tributária. Ocorre que, no caso do acórdão recorrido, como se viu, declarou-se a nulidade do lançamento por vício material. Já no caso do paradigma, a nulidade foi declarada por vício formal. Confira-se o paradigma:

Conheço, pois, do recurso.

Quanto ao **mérito**, postula a recorrente seja pronunciada a nulidade do lançamento por vício formal. Aduz que a infração tributária restou devidamente evidenciado no Relatório Fiscal do Auto de Infração, este que também se fez acompanhar dos devidos documentos comprobatórios dos fatos ali noticiados, e sequer teria sido negado pela autoridade julgadora.

Neste ponto, cumpre destacar que em razão do pleito acima, onde se busca o redirecionamento do lançamento a outro contribuinte, forte no inciso II do artigo 173 do CTN, não vejo, smj, interesse do aqui autuado em contrarrazoar o recurso sob análise, embora o tenha feito.

Prosseguindo, entendeu o colegiado recorrido que a relação jurídico-tributária teria se dado, em verdade, entre a União e o Hospital Universitário UNIOESTE, na medida em que os profissionais individuais prestavam serviços a este último e não à autuada.

Pois bem.

Cumpre destacar, de início, que o lançamento tomou como ponto de partida a diferença havida entre os valores declarados pela recorrida em DIRF como pagos a profissionais autônomos e aqueles que constaram das GFIP do mesmo período.

Diga-se ainda, que a contabilidade da recorrida, segundo afiançou o autuante, efetivamente evidenciava pagamentos a tais profissionais contribuintes individuais, conforme se denotaria dos lançamentos a débito na conta 3.2.1.3.0031, denominada “Serviços Médicos Odontol. Pessoa Física.”.

O mesmo se pode dizer dos “RPA – RECIBO DE PAGAMENTO A AUTÔNOMO”, assinado pelo profissional, acusando o recebimento de valor recebido da autuada, fazendo sugerir ser a autuada a contratante dos serviços por ele prestados.

Bom.

Já me manifestei em algumas oportunidades sobre a matéria “natureza do vício – se material, se formal”.

Tenho entendido que o vício tem natureza material quando revela um **erro na interpretação da regramatriz de incidência** (ERRO DE DIREITO - INTRÍNSECO AO LANÇAMENTO), eis que atinge a própria substância/essência do ato. Para alguns, seria o erro no **motivo** do lançamento.

Por sua vez, caso o erro tenha se dado por hipótese diversa da da valoração jurídica da norma, como, por exemplo, por desconhecer do fato à época do lançamento ou por mero erro procedimental (ERRO DE FATO - EXTRÍNSECO AO LANÇAMENTO), vale dizer,

no processo de produção do ato administrativo, geraria um lançamento nulo por vício formal, aplicando-se a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN. Inclua-se aqui a deficiência na descrição do fato gerador que não macule a substância do lançamento. Para outros, seria o erro na **motivação** do lançamento.

Postas as bases, pode-se ilustrar por meio do seguinte exemplo¹:

Se comprovado que o administrador de determinada sociedade deve ser responsabilizado por determinada infração, mas houve erro de quem era o administrador naquela época, houve erro de fato. Situação distinta seria se houvesse erro em identificar que o administrador (independentemente de quem fosse) deveria ou não ser o responsável, situação em que haveria um erro de direito.

No caso dos autos, não se discute o acerto no apontamento dos serviços prestados e o regular pagamento por eles; não se tem notícias de que tenha havido erro na avaliação quanto a efetiva ocorrência dos fatos geradores. Vale dizer, não se **discute neste recurso** a correção do enquadramento do fato à hipótese de incidência que impõe o recolhimento do tributo sobre a remuneração paga a contribuintes individuais.

Diferentemente seria, caso o autuante houvesse concluído, frente os documentos acostados, que haveria de se cobrar a contribuição patronal a cargo da empresa sobre o total das remunerações pagas aos segurados empregados (inc I, artigo 22 da Lei 8.212/910, e não aos contribuintes individuais (inc. III, artigo 22 da Lei 8.212/91); ou que deveria cobrar, por exemplo, a contribuição de 11% a que alude o artigo 31 da Lei 8.212/91.

Não me parece haver dúvidas de que a hipótese de incidência teria sido regularmente apontada, recaindo o equívoco sobre uma imprecisa avaliação dos fatos, na medida em que, ao que me parece, **o autuante desconhecia a circunstancia de a prestação dos serviços se dá em favor do contribuinte Hospital Universitário UNIOESTE**, quem os oferecia ao publico da região.

E mais, não se pode dizer, assim penso eu, que eventual lançamento em desfavor do **real sujeito passivo** acarretaria surpresa de sua parte, uma vez que era quem oferecia os serviços ao público da região, prestados pelos contribuinte individuais, além de ser quem encaminhava, ao aqui autuado, a ordem para o pagamento por esses serviços a ele prestados, consoante constatou o Colegiado recorrido.

Nesse sentido, tenho que o vício então apontado possui, no caso em tela, natureza formal, já que revela mera imperfeição na exteriorização do ato administrativo, em razão de patente erro de fato, cujos elementos encontram-se estabelecidos nos artigos 10 e 11 do Decreto 70235/72.

Nesse rumo, VOTO por CONHECER do recurso para DAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

¹ SCI COSIT nº 8/2013

Fl. 8 do Acórdão n.º 9202-011.268 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 10935.008026/2008-74

Voto Vencedor

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Redatora Designada

Peço vênia ao em. Relator e os demais pares que o acompanham para apresentar respeitosa divergência quanto ao cariz do vício na identificação do sujeito passivo.

O lançamento, como ato administrativo vinculado que é, deverá ser realizado com a estrita observância dos requisitos estabelecidos pelo art. 142 do CTN. Isso porque, deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com certeza e segurança, os fundamentos que revelam o fato jurídico tributário. Não por outro motivo, o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 igualmente descreve os elementos imprescindíveis para a lavratura do auto de infração no seu art. 10. O desrespeito aos requisitos elencados – tanto no art. 142 do CTN, quanto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 – ensejam a nulidade do ato administrativo.

Não ser desconhece ser tarefa espinhosa a definição do cariz da mácula – se formal ou material – no caso concreto. Transcrevo, por oportuno, a ementa de alguns julgados deste eg. Conselho que enfrentaram árida temática:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Data do fato gerador: 17/02/2017

NULIDADE. ATO DE IMPOSIÇÃO DE MULTA. MOTIVO. AUSÊNCIA. VÍCIO MATERIAL.

O vício formal consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato administrativo, enquanto o vício material decorre de problemas relativos ao próprio conteúdo do ato.

Impõe-se a nulidade do ato administrativo diante da inexistência de motivo, verificada quando a matéria de fato ou de direito que lhe serve de fundamento é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido.

No caso, a matéria de fato descrita no auto de infração não encontra correspondência no dispositivo legal que prevê a infração apontada, restando caracterizado vício material do ato administrativo de imposição de multa.

VÍCIO MATERIAL OU FORMAL. ATO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. ALTERAÇÃO. DECISÃO RECORRIDA. POSSIBILIDADE. REFORMATIO IN PEJUS. INOCORRÊNCIA.

A natureza do vício do ato administrativo discutido trata-se de matéria de ordem pública, passível de conhecimento de ofício pelo julgador, independentemente de alegação das partes. Dessa forma, a alteração efetuada pelo CARF no motivo da nulidade do ato administrativo de imposição de multa (vício material) em relação àquele utilizado na decisão recorrida (vício formal) não configura reformatio in pejus para a recorrente (Fazenda Nacional).

Recurso de Ofício negado

Crédito Tributário exonerado. (CARF. Acórdão nº 3402-006.774)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 09/09/2008

SUBORDINAÇÃO NÃO COMPROVADA LANÇAMENTO. NULIDADE. AUSÊNCIA DA DEMONSTRAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. VÍCIO DE NATUREZA MATERIAL. OFENSA AO ART. 142 DO CTN.

Quando a fiscalização deixa de consignar no relatório fiscal, juntamente com os seus anexos, todas as informações de fato e de direito necessárias a plena compreensão dos

fundamentos do lançamento, bem como aptas a demonstrar de forma clara e precisa a ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas, deve ser acatado o pedido para o reconhecimento de ofensa ao art. 142 do CTN, declarandose nula a parte do lançamento, que veio desprovida de provas que demonstrem o acerto das conclusões da fiscalização para considerar como incidentes, in casu, as contribuições previdenciárias. (CARF. Acórdão nº 9202-007.972)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. AUSÊNCIA DE CONGRUÊNCIA ENTRE O FATO DESCRITO NA LEI E A OCORRÊNCIA NO MUNDO CONCRETO. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA.

Ao constituir o crédito tributário mediante lançamento de ofício a autoridade administrativa deve deixar claro a congruência, o nexos causal, entre o fato hipotético descrito na lei e a sua ocorrência no mundo concreto. O erro de direito, causa do vício material, ocorre na situação em que a autoridade administrativa ao interpretar e aplicar a norma jurídica faz uma valoração jurídica equivocada do fato, o que prejudica sobremaneira o exercício do contraditório e da ampla defesa. Tem-se na hipótese uma subsunção equivocada do fato à norma. Causa, portanto, de vício material. No erro de fato, causa do vício formal, há correta valoração jurídica e subsunção do fato à norma. O equívoco, nesta hipótese, reside em meras irregularidades, circunstâncias do caso em exame, sem prejuízo do contraditório e da ampla defesa. (CARF. Acórdão nº 1201-003.014)

Vícios na eleição dos critérios da regra matriz, portanto, são de cariz material, intrínsecos ao próprio lançamento – isto é, decorrentes de um erro na identificação e aplicação das normas de direito material; ao passo que a mácula de cariz formal tem lugar quando da inadvertida aplicação de normas procedimentais ao lançamento tributário.

Acrescento ainda que de bom alvitre lembrar ter o col. Superior Tribunal de Justiça, editado o verbete sumular de nº 392, que autoriza a Fazenda Pública “substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.” Malgrado seja evidentemente inaplicável à espécie, o que é importante destacar é a gravidade da incorreta identificação do sujeito passivo, de modo que autorizada a correção de vício de natureza formal e material, salvo a sujeição passiva.

Colaciono precedentes, todos em igual sentido, colhidos de cada uma das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste eg. Conselho:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2000, 2001

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PESSOA JURÍDICA EXTINTA. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

A pessoa jurídica formal e regularmente extinta não tem existência no mundo jurídico, e deve ser excluída do pólo passivo de lançamento efetuado após sua liquidação. Sendo a pessoa jurídica extinta o único sujeito passivo apontado pelo Fisco no lançamento, não pode este subsistir. **NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.**

Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, à identificação do sujeito passivo, etc. Não há como tratar o erro na identificação do sujeito passivo como mero vício de natureza formal, principalmente se o saneamento da nulidade exigir alteração de conteúdo no lançamento, naqueles casos em que não basta substituir um nº cadastral (CNPJ ou CPF) por outro. (CARF. Acórdão nº 9101-002.764, sessão de 3 de abril de 2017; à unanimidade).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2005 a 30/04/2006

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. (CARF. Acórdão nº 9202-008.221, sessão de 29 de setembro de 2019; à unanimidade).

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 11/11/2000 a 31/12/2000

IPI. AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL.

O erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra-matriz de incidência, decorrente da identificação do estabelecimento matriz em lugar do estabelecimento filial como sujeito passivo da obrigação tributária, que deu causa à anulação do lançamento objeto da lide, constitui vício material. (CARF. Acórdão nº 9303-005.462, sessão de 26 de julho de 2017; à unanimidade)

Fixadas essas premissas, passo à análise do caso concreto.

Consta no acórdão recorrido a síntese da querela, nos seguintes termos:

- a) o serviço dos profissionais da área de saúde não são prestados à recorrente, mas ao Hospital Universitário UNIOESTE, a quem compete o oferecimento do serviço ao público da região;
- b) o pagamento aos profissionais ocorrem por ordem do Hospital Universitário UNIOESTE, sendo o CISOP executor desses pagamentos, uma vez que as verbas públicas oriundas do SUS são a este repassadas.

Outra constatação veio com a diligência fiscal: **todas as despesas com o pagamento dos profissionais da área de saúde bem como as demais despesas do serviço são custeadas apenas com as verbas públicas oriundas do SUS, não foram identificadas receitas de natureza privada.**

O lançamento e a decisão recorrida elegeram como responsável tributário o CISOP, pois terseia contrariado o §1º do artigo 278 da IN SRP 003/2005: as verbas repassadas pelo SUS foram escriturados como receitas e os pagamentos aos contribuintes individuais, como despesas.

Acontece que o ato normativo cuidou de regular uma situação muito particular: a simples utilização das instalações físicas de hospital ou clínica para atendimento de pacientes de profissionais da área de saúde, planos ou seguros de saúde ou do SUS. Os pagamentos são feitos por esses diretamente aos profissionais; de forma que o locador ou cedente dessas instalações não têm vínculo com o profissional e nem o paciente. Assim, a responsabilidade tributária é atribuída à entidade integrante do SUS ou ao plano ou seguro de saúde (...).

(...)

Dessa forma, não vejo coincidência com o presente caso. O Hospital Universitário UNIOESTE é órgão próprio desvinculado CISOP e como tal exerce sua competência na prestação de serviço público de saúde à população fazendo uso de suas próprias instalações.

(...)

Vê-se que a condição de sujeito passivo, contribuinte ou responsável, é determinada pela relação jurídica do tomador com o contribuinte individual prestador dos serviços e não pelo desembolso financeiro do pagamento. **Os contribuinte individuais prestam serviço para o Hospital Universitário UNIOESTE e não para a recorrente. No exercício de sua competência funcional, o CISOP cuida dos desembolsos dos pagamentos, em razão de representar a região do Paraná junto ao SUS. De fato, a despesa é daquele que se beneficia com os serviços e bens adquiridos ainda que o desembolso financeiro seja realizado por outro órgão ou entidade. No caso, o recorrente não se reveste da condição de sujeito passivo das contribuições previdenciárias lançadas pela fiscalização.** (f. 2.312/2.315; sublinhas deste voto)

Sendo inequívoca a inadvertida eleição do sujeito passivo, padece o lançamento da mácula da nulidade de natureza material.

Ante o exposto, renovadas as vênias, **conheço do recurso e nego-lhe provimento.**

(assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira