



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.726803/2020-15
ACÓRDÃO	1301-007.046 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de junho de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	ESTADO DO PARANÁ

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INAPLICABILIDADE DO ART. 173, II DO CTN.

O erro na interpretação da regra-matriz de incidência no que concerne à eleição do sujeito passivo da obrigação tributária é causa de nulidade do lançamento nulo por vício material, não se aplicando a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN, aplicada às hipóteses de anulação por vício formal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins - Relator

(documento assinado digitalmente)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra decisão da DRJ08, Acórdão nº 108-005.643, que julgou procedente a impugnação contra lançamento de ofício em desfavor do sujeito passivo, relativo a multa isolada no valor total de R\$ 25.650.953,31.
2. O lançamento foi efetuado em razão de informações falsas sobre rendimentos sujeitos ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), prestadas nos anos-calendário 2008 a 2011. A exigência fiscal é um segundo lançamento de ofício, que visa sanear a ocorrência de vício formal do lançamento original, veiculado pelo Processo Administrativo Fiscal nº 10980.728418/2013-75, apenso ao presente. Naquele lançamento houve a identificação incorreta da pessoa jurídica de direito público que deveria constar, Assembleia Legislativa do Estado do Paraná), conforme decisões que extinguiu a Execução Fiscal nº 5008828-04.2017.404.7000 junto à 16ª Vara Federal de Curitiba, conforme de Auto de Infração e Termo de Verificação Fiscal (fls. 9/18).
3. Em impugnação (fls. 26/50), o sujeito passivo alegou que houve a decadência, art. 173, I, do Código Tributário Nacional, visto que o fato geradores ocorreram entre fevereiro de 2008 e fevereiro de 2011 e a constituição do crédito se deu em 20.07.2020; que a anulação do lançamento pela Justiça Federal se deu em razão da identificação do sujeito passivo, que, conforme doutrina e jurisprudência, são requisitos essenciais para a subsunção da norma tributária, não se confundindo com vício formal, que resultaria na aplicação da regra decadencial prevista no art. 173, II, do CTN; quanto ao mérito, aduz que não houve falsidade quanto à natureza da remuneração, que foi paga a funcionários formais da ALEP, que eram na verdade interpostas pessoas.
4. A DRJ em detalhado voto deu provimento à impugnação (fls. 59/69) para acatar a preliminar de decadência em razão da anulação do primeiro lançamento não decorrer de vício formal, mas de vício material ao identificar incorretamente o sujeito passivo. A decisão restou materializada com o seguinte Acórdão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INAPLICABILIDADE DO ART. 173, II DO CTN.

O erro na interpretação da regra-matriz de incidência no que concerne ao sujeito passivo da obrigação tributária gera um lançamento nulo por vício material, não se aplicando a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN.

DECADÊNCIA. REGRA GERAL DA CONTAGEM DO PRAZO.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário esvai-se em cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

5. Em razão da exoneração total do crédito, a autoridade de primeira instância interpôs Recurso de Ofício, nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972.
6. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, Relator.

Conhecimento

9. O Recurso de Ofício foi apresentado em razão de a r. decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de multa de R\$ 25.650.953,31. Esse valor é superior ao limite de alçada para interposição do Recurso de Ofício, de R\$ 15 milhões, definido na Portaria MF nº 2, de 2023, razão pela qual deve ser conhecido.

Mérito

10. A matéria sobre a qual repousa o Recurso de Ofício tem escopo bem determinado, isto é, em definir se o erro na identificação do sujeito passivo, consubstanciado no Auto de Infração, que tramitou no PAF nº 10980.728418/2013-75, apenso ao presente, e posteriormente anulado pela Justiça Federal, constitui-se em erro formal ou material.
11. A identificação correta quanto ao tipo de erro tem repercussão jurídica relevante na aplicação da regra decadencial, prevista no art. 173 do CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

12. Em se enquadrando na hipótese do art. 10, I, do Decreto nº 70.235¹, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal), estar-se-á diante de erro formal na qualificação do autuado, hipótese que eventual anulação do lançamento ensejará a reabertura do termo inicial para contagem do prazo decadencial, nos termos no art. 173, II, do CTN.

13. Por outro lado, constatando-se erro na identificação do sujeito passivo, estar-se-á diante de caso de ilegitimidade passiva para figurar no instrumento de lançamento ofício, hipótese que, diante da anulação do lançamento original, não haverá reinício da contagem do prazo decadencial, aplicando-se a regra ordinária, prevista no art. 173, I, do CTN.

14. A Sentença que extinguiu a execução fiscal, Processo Judicial nº s 5008828-04.2017.4.04.7000/PR que tramitou pela 16ª Vara Federal de Curitiba/PR, concluiu que a Assembleia Legislativa do Paraná não tem legitimidade para figurar no polo passivo da relação tributária, pois é parte integrante do Estado do Paraná, pessoa jurídica de direito público, dotado de personalidade jurídica própria. Destaca-se o seguinte trecho da referida sentença:

Ora, se a Assembléia Legislativa do Estado do Paraná, conforme visto, é vinculada ao Estado do Paraná, pessoa jurídica de direito público dotada de personalidade jurídica própria, deveria este ocupar o polo passivo da execução fiscal, não sendo aquela legitimada para tanto.

Se se tratasse apenas de um defeito da petição inicial de execução, seria o caso de se determinar a emenda à inicial e posterior retificação da autuação para a alteração do polo passivo do feito. Entretanto, analisando os documentos que instruem os autos, observo que o título executivo que materializa o crédito executado foi constituído em face da Assembléia Legislativa do Paraná e não contra o Estado do Paraná, padecendo, portanto, de vício insanável. Isto porque,

¹ 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.

em situações como esta, a jurisprudência consolidou entendimento no sentido de que não é possível nem mesmo a substituição da CDA.

15. Como referido na r. Decisão, a verificação em concreto se o erro na identificação do sujeito passivo resulta em erro formal ou material não é tão simples. Nessa linha, referiu o julgado de primeira instância o Parecer PGFN/CAT nº 278, de 2014, que possui a seguinte ementa:

PARECER PGFN/CAT Nº 278/2014

Parecer Público.

Ausência de hipótese que justifique a imposição de qualquer grau de sigilo (Lei nº 12.527/11 - Lei de Acesso à Informação -, arts. 6º, I, 23 e 24).

LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

NATUREZA DO DEFEITO. POSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DE VÍCIO FORMAL OU MATERIAL. NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

I - O erro na identificação do sujeito passivo, quando do lançamento, pode caracterizar tanto um vício material quanto formal, a depender do caso concreto, não se podendo afirmar, aprioristicamente, em que categoria o defeito se enquadra.

II - Se o equívoco se der na “identificação material ou substancial” (art. 142 do CTN), o vício será de cunho “material”, por “erro de direito”, já que decorrente da incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato. Por outro lado, se o engano residir na “identificação formal ou instrumental” (art. 10 do Decreto nº 70.235/72), o vício, por consequência, será “formal”, eis que provenientes de “erro de fato”, hipótese em que se afigura possível a aplicação da regra insculpida no art. 173, II, do CTN.

16. A Solução de Consulta Interna Cosit nº 8, de 2013, esclarece que o vício formal está adstrito ao instrumento de constituição do lançamento, a contrario sensu, o vício material decorre da relação jurídica, que resulta do ato de lançamento pela subsunção da regra-matriz de incidência, que deve observar o art. 142, do CTN. A referida solução, foi materializada com a seguinte ementa:

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)

17. Não resta dúvida de que houve erro de eleição do sujeito passivo ao se proceder o primeiro lançamento, fato expressamente reconhecido pela sentença judicial, quando da extinção da execução fiscal.

18. A autoridade julgadora de primeira instância proferiu um percuciente voto sobre o matéria, concluindo que a anulação judicial se deu por vício material. Por concordar integralmente com suas conclusões, por força do art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784, de 1999, destaco os seguintes excertos, que passam a integrar o presente voto:

O problema é que os requisitos de forma não são um fim em si mesmos, pois existem para resguardar os direitos, e é nesse contexto que se afirma que não há nulidade sem prejuízo da parte, como se extrai do magistério de Leandro Paulsen, confira-se:

Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo. (PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.)

Assim, em tese, não haveria nulidade sem prejuízo da parte e, no caso de erro na identificação do sujeito passivo que não macule o seu direito de defesa nem o normal andamento do processo administrativo fiscal, nem haveria a necessidade de se proceder a um novo lançamento.

Esta, aliás, aparenta ser a tese abraçada pela Auditoria, ao destacar, em seu Relatório, que "(...) o procedimento de constituição do crédito tramitou com plena ciência e efetivo exercício do contraditório por parte do próprio Estado do

Paraná, que apresentou impugnações e recursos administrativos formalizados oportunamente pela Procuradoria-Geral do Estado do Paraná”.

Ocorre que a tese seria boa, se estivéssemos discutindo a anulabilidade do ato. No entanto, aqui não estamos diante da possível nulidade do lançamento deduzido, mas da sua efetiva anulação no âmbito do Judiciário, de modo que apenas nos cabe perquirir acerca da natureza do vício que anulou a CDA que dele se originou.

Em linhas gerais, podemos entender que a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do CTN, são elementos fundamentais do lançamento, os quais, sem delimitação precisa, não permitem admitir a existência da obrigação tributária em concreto, incorrendo-se em vício material, quando de suas incorretas delimitações. Logo, o vício material do lançamento guarda relação com o conteúdo do ato administrativo, pressuposto intrínseco do lançamento, inerentes ao núcleo da obrigação tributária.

Por outro lado, há vício de forma sempre que, na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo, for preterida alguma formalidade essencial. Daí dizer-se também que o vício de forma decorre de aspectos alheios, ou extrínsecos, ao núcleo da obrigação tributária. Portanto, no contexto do ato administrativo de lançamento, vício formal é, via de regra, aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito e que não está relacionado à realidade jurídica por ele representada, não se confunde com a essência, com o conteúdo da relação jurídico-tributária apresentada como resultado da atividade inerente ao lançamento, expressos pelo art. 142 do CTN.

[...]

Com efeito, é sabido que a disciplina da personalidade jurídica no direito pátrio não atribui personalidade jurídica própria a órgãos administrativos. Realmente, segundo a teoria do órgão, cada ente personalizado possui suas dimensões internas desprovidas de personalidade, porquanto, cada parte na qual se desconcentra o ente nada mais é do que uma parte do próprio ente. Assim, um órgão não representa o ente, ao contrário, o faz presente (teoria da apresentação de Pontes de Miranda) perante os olhos públicos. Da mesma forma, o órgão, dimensão parcial de um arcabouço administrativo maior, não possui personalidade, assim como os membros e os órgãos humanos não a têm face ao corpo. Dessa forma, resta fácil concluir que os únicos sujeitos de direito, quando se está a tratar de Administração Pública, são os entes administrativos, materializados, no âmbito da Administração Direta, pelos Entes Federativos, União, Estados-membros, Municípios e Distrito Federal, todos com autonomia política, financeira e administrativa.

Diante disso, enquanto o fenômeno da descentralização cria um ente distinto do Ente Federado, provendo-o com personalidade jurídica própria para que figure

como sujeito de direito administrativo em suas relações administrativas, na desconcentração o órgão nada mais é do que uma dimensão interna do ente personificado, seja o ente criador, ou o criado. Nesta situação estão os Ministérios as Secretarias e, em geral, todos os órgãos em relação aos quais não se atribua personalidade jurídica.

No caso em comento, é o que ocorre com a Assembleia Legislativa do Estado como, aliás, deixa claro a sentença anulatória, acima reproduzida.

Isto posto, considero que a nulidade decretada não foi motivada por vício formal, mas por vício material, de maneira que não há que se estabelecer a hipótese do art. 173, II, do CTN, estando a Fazenda Pública, para reconstituir o crédito tributário anulado, submetida à regra geral no que respeita ao prazo decadencial, ou seja, o inciso I do art. 173, do CTN e, nessa hipótese, o direito de lançar encontra-se decaído.

19. No caso, como a extinção da execução fiscal, que fulminou o ato de lançamento se deu por ilegitimidade passiva, o refazimento do lançamento deveria ser efetuado no prazo determinado no art. 173, I, do CTN, o que não ocorreu.

Conclusão

20. Diante do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, por considerar extinto o direito de constituição do novo lançamento em razão da anulação do lançamento anterior por vício material, nos termos do art. 173, I, do CTN.

(assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins