



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.734892/2017-76
Recurso Voluntário
Resolução nº 3302-002.158 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de dezembro de 2021
Assunto SOBRESTAMENTO
Recorrente AMBEV S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em sobrestar o processo no CARF até a decisão final do processo de compensação/crédito vinculado, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido na Resolução nº 3302-002.155, de 16 de dezembro de 2021, prolatada no julgamento do processo 11080.734897/2017-07, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Vinicius Guimaraes - Presidente em Exercício e Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Vinicius Guimaraes (Presidente em Exercício), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Larissa Nunes Girard, o conselheiro(a) Gilson Macedo Rosenburg Filho, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Vinicius Guimaraes.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório substancialmente o relatado na resolução paradigma.

O presente processo tem por objeto o Auto de Infração lavrado contra o sujeito passivo acima identificado para aplicação de multa, decorrente da realização de compensação considerada não homologada.

A DRJ, ao analisar a impugnação apresentada pela Recorrente, julgou-a improcedente, por entender que a multa, por expressa previsão legal, deve ser mantida. Afastou-se, também, os pedidos de nulidade relacionados a impossibilidade de revisão de ofício e de realização de novo lançamento em casos de erro de sujeição passiva.

Fl. 2 da Resolução n.º 3302-002.158 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11080.734892/2017-76

Cientificada da decisão piso, a Recorrente interpôs recurso voluntário, reproduzindo, em síntese, as alegações de defesa que, em síntese apertada são (i) nulidade da notificação de lançamento, por ausência de revisão da anterior; (ii) impossibilidade de novo lançamento por erro na sujeição passiva – vício material; (iii) ilegalidade da aplicação de dispositivo legal editado posteriormente à ocorrência da suposta infração. Art. 106, II, “a” do CTN; (iv) ilegitimidade da exigência da multa em face da declaração de compensação ainda estar em análise no âmbito administrativo à época da lavratura da autuação; (v) ausência de má-fé e afronta ao direito constitucional de petição; (vi) caracterização de sanção política; e (vii) afronta ao princípio constitucional da proporcionalidade.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado na resolução paradigma como razões de decidir:

O recurso voluntário é tempestivo e atender aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, a Recorrente pleiteou a nulidade do processo administrativo em razão dos seguintes vícios: (i) nulidade da notificação de lançamento, por ausência de revisão da anterior; e (ii) impossibilidade de novo lançamento por erro na sujeição passiva – vício material.

A respeito do tema, a DRJ assim se pronunciou:

Da Preliminar de Nulidade e da Alegação de Impossibilidade de Revisão de Ofício e de Realização de Novo Lançamento em casos de Erro de Sujeição Passiva

A propósito do alegado é de se registrar que a Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal – Cosit enfrentou as questões por intermédio da Solução de Consulta Interna nº 8, de 08/03/2013 (publicada no site da RFB em 14/03/2013

– <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=50787>) na forma dos excertos que a seguir se transcreve, na parte que interessa:

[...]

6. A primeira situação é a inexistência de nulidade ou anulabilidade do lançamento por algum equívoco na identificação do sujeito passivo.

6.1. O art. 59 do PAF determina serem nulos os atos lavrados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Já o art. 60 dispõe que meras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidades, mormente quando não influírem na solução do litígio.

6.2. A questão é definir o que são esses atos meramente irregulares. Utiliza-se o conceito de Celso Antônio Bandeira de Mello:

'Atos irregulares são aqueles padecentes de vícios materiais irrelevantes, reconhecíveis de plano, ou incursos em formalização defeituosa consistente em transgressão de normas cujo real alcance é meramente o de impor a

Fl. 3 da Resolução n.º 3302-002.158 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11080.734892/2017-76

padronização interna dos instrumentos pelos quais se veiculam os atos administrativos.' (in *Curso de Direito Administrativo*, 29ª ed., p. 478)

6.3. Não há nulidade sem prejuízo da parte. 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, não há necessidade de se proceder a um novo lançamento. Conforme Leandro Paulsen:

'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.)

6.4. Citam-se exemplos (não exaustivos) de irregularidades que não ensejam nulidade ou anulabilidade do lançamento:

a) erro na grafia do sujeito passivo ou do número de seu CPF ou CNPJ, desde que ele esteja perfeitamente identificável.

b) efetuação de lançamento contra pessoa jurídica que tenha sido incorporada ou fundida em outra pessoa jurídica, mas cuja identificação é possível.

c) lançamento em que esteja incluído o nome de solteiro contra o autuado atualmente com o sobrenome do cônjuge,

7. Mas há as situações que geram a invalidade do lançamento, tornando-os anuláveis ou nulos. São atos cujos vícios podem ser tanto formais como materiais. O que os diferencia, basicamente, é se o vício está no instrumento de lançamento ou no próprio lançamento. O vício formal está no elemento forma do ato administrativo, enquanto o vício material está no objeto. Para ajudar na distinção entre vício formal e material, utiliza-se a base teórica de Eurico Marcos Diniz de Santi:

'Assim, o ato administrativo (processo) produz o ato administrativo (produto), ao passo que o ato legislativo (processo) produz a lei (produto) e o ato judicial (processo) produz a sentença (produto).

(...)Ora, se de um lado essa dualidade é aceita na linguagem técnica, de outro, no plano científico, que prima pela univocidade de seus termos, deve ser esclarecida de antemão.

Assim, convencionaremos chamar ato-fato administrativo, ao ato da autoridade administrativa que configura o fato do exercício da competência administrativa, e ato-norma administrativo, à norma individual e concreta produzida por esse ato-fato, deixando a expressão ato administrativo para designar o gênero que envolve essas duas espécies.' (SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 104 e 106)

8. O vício formal ocorre no instrumento de lançamento (ato-fato administrativo). É quando o produto do lançamento está corretamente direcionado ao sujeito

Fl. 4 da Resolução n.º 3302-002.158 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11080.734892/2017-76

passivo, ou seja, está correto o critério pessoal da regra-matriz de incidência. Contudo, há erro formal no instrumento de lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento) que tem o condão de prejudicar o direito de defesa do autuado ou notificado. São os atos considerados anuláveis. Não se adentra na discussão se há anulabilidade de ato administrativo, uma vez que o PAF nada dispôs sobre o assunto; para a solução prática da presente consulta, utilizar-se-á tal diferenciação, pois mesmo os autores que não a aceitam consideram haver diferenças de nulidades dos atos administrativos.

8.1. O ato de lançamento é um procedimento administrativo, que se inicia com a ação fiscal até a notificação do lançamento ao sujeito passivo. Como um procedimento moderadamente formal, ele possui pressupostos que devem ocorrer para a realização da norma concreta, qual seja, o lançamento. Os arts. 10, I e 11, I do PAF e o art. 142 do CTN dispõem sobre a inclusão do sujeito passivo:

'Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I a qualificação do autuado; '

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

I a qualificação do notificado;'

'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.'

8.2. Num caso concreto, como verificar se o erro na identificação do sujeito passivo é procedimental? Analisando-se se ocorreu um erro de fato. Mas uma adequada solução à presente consulta passa pela definição do que é erro de fato. Para Paulo de Barros Carvalho:

'(...) o erro de fato é um problema intra-normativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, por insuficiência de dados lingüísticos informativos ou pelo uso indevido de construções de linguagem que fazem às vezes de prova. Esse vício na composição semântica do enunciado pode macular tanto a oração do fato jurídico tributário como aquela do conseqüente, em que se estabelece o vínculo relacional. Ambas residem no interior da norma e denunciam a presença do erro de fato. '(CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 485).

8.3. Em outras palavras, há um desajuste dentro do ato normativo concreto (lançamento ou auto de infração), entre o que consta dele e os fatos ocorridos no mundo fenomênico. No presente caso, é o erro na situação fática que aquele apontado como sujeito passivo realmente o fosse. Como exemplos (não exaustivos) de erros que podem ser considerados de fato na identificação do sujeito passivo: [grifei]

a) Lançamento feito em face de falecido, em vez de estar direcionado o espólio ou sucessores.

b) Lançamento em face de matriz, em vez de ser a determinada filial;

Fl. 5 da Resolução n.º 3302-002.158 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11080.734892/2017-76

c) Lançamento feito em face de responsável decorrente de erro na análise da situação fática ou documental;

d) Equívoco na identificação de responsável pela gestão de sociedade empresária, pois na época do fato gerador ele não era mais responsável por aquele ato (mas seria se ele fosse responsável).

8.4. Em suma, há vício formal quando tenha ocorrido erro de fato na identificação do sujeito passivo, o qual decorre de erro quanto à análise de fatos ou documentos, mas cuja interpretação legal esteja correta. Como no último exemplo, 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.

8.5. Quando há erro de fato o vício na identificação do sujeito passivo é formal, o lançamento é anulável e portanto convalidável (ao menos teoricamente). A questão é: necessita-se de um novo lançamento?

8.5.1. Se o sujeito passivo correto impugnou o mérito do ato, qualificando-se adequadamente e exercendo na totalidade o direito de defesa, não há por que se proceder a um novo lançamento. Basta consignar no processo a correta identificação do sujeito passivo e dar andamento a ele, em prol da instrumentalidade das formas. O ato está convalidado.

8.5.2. Se houver manifestação também do sujeito passivo correto apenas pelo erro na identificação do sujeito passivo quando da impugnação (sem adentrar no seu mérito), o ato não mais é possível de convalidação. Ele poderia ter sido convalidado somente até o momento dessa impugnação. Se ela já ocorreu, é necessário que a autoridade fiscal lançadora efetue novo lançamento com a correta identificação do sujeito passivo, encaminhando a ele novamente o lançamento, reiniciando-se o prazo para impugnação. Nessa situação o prazo decadencial para assim proceder conta-se de acordo com o art. 173, inciso II, do CTN, ou seja, a Fazenda Pública possui cinco anos a partir da decisão definitiva que anulou o auto de infração.

8.5.3. Caso não tenha ocorrido a impugnação administrativa, mas de algum modo houve a anulação do auto de infração por vício formal (erro de fato), mesmo que de ofício ou judicialmente, o prazo decadencial para o novo lançamento é o do art. 173, inciso II, do CTN, a partir de tal decisão.

9. O importante para a análise é que sempre há a possibilidade de convalidação (pelo menos em abstrato) quando o erro na identificação do sujeito passivo é um vício formal, decorrente de erro de fato. Contudo, se houver impugnação, é necessária a anulação do lançamento e a feitura de um novo, consoante disposto no item 8.5.2, tendo-se o prazo decadencial do art. 173, II, do CTN. [grifei]

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, inter-normativa.

(...)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, acrescendo-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.

Conclusão

11. Em decorrência do exposto, conclui-se que:

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

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

c) Apenas o erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra matriz de incidência que configura erro de direito é vício material." (grifou-se)

Resulta da orientação administrativa expendida pela COSIT a conclusão de que o erro na identificação do sujeito passivo no caso concreto em análise caracterizou-se como "vício formal", decorrente de erro de fato, passível inclusive de convalidação, não ocorrida no presente caso por conta da impugnação do sujeito passivo com questionamento do erro na identificação, situação que, nos termos dos itens 8.5.2 e 9 da Solução de Consulta retro, requer "a anulação do lançamento e a feitura de um novo".

Foi o que aconteceu no presente caso, em que a Notificação de Lançamento anterior [lavrada em 05/09/2017], objeto do processo nº 11080.730650/2017-11, foi revista de ofício mediante prolatação de Despacho Decisório em 06/12/2017 [fl. 132] declarando a insubsistência do lançamento, resultando, correta, portanto, a lavratura, nesta mesma data [06/12/2017] da nova Notificação de Lançamento em análise no presente processo, arrolando como sujeito passivo a Sucessora [AMBEV S/A, CNPJ 07.526.557/0001-00] daquele CNPJ indicado na Notificação de Lançamento original [02.808.708/0001-07, Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV, SUCEDIDA, baixada por incorporação em 01/2014].

Registre-se que por intermédio da Portaria RFB nº 3222, de 08/08/2011, art. 6º3 [assim como das portarias que lhes sucederam: PORTARIA RFB nº 379/2013, art. 8º; PORTARIA RFB nº 2217/2014, art. 7º; PORTARIA RFB nº 1936/2018, art. 12] ficou estabelecido, no âmbito da RFB, o efeito vinculante das Soluções de Consulta Internas elaboradas pela COSIT, devendo, portanto, serem estritamente observadas pelos julgadores administrativo-tributários, sob pena de responsabilização funcional, cabendo a estes tão-somente verificar a

Fl. 7 da Resolução n.º 3302-002.158 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11080.734892/2017-76

aplicabilidade daquela norma à situação fática configurada nos autos, o que é o caso, conforme explicitado neste voto.

E quanto ao argumento de bis in idem ou cobrança em duplicidade, também se mostra incabível. Conforme retro exposto, a Notificação de Lançamento original foi revista de ofício por erro na identificação do sujeito passivo (erro de fato), mediante prolação de Despacho Decisório em 06/12/2017, e ato contínuo, lavratura, nessa mesma data [06/12/2017] da nova Notificação de Lançamento em análise no presente processo, arrolando como sujeito passivo a Sucessora [AMBEV S/A, CNPJ 07.526.557/0001-00]. De se ressaltar, inclusive, que o processo de controle daquela Notificação de Lançamento tida por insubsistente [nº 11080.730650/2017-11] encontra-se encerrado e arquivado, subsistindo, portanto, somente a Multa exigida no processo que aqui se analisa, decorrente da não homologação da declaração de compensação vinculada ao processo de controle do crédito nº 10880.925450/2014-14.

No mérito, temos que o Auto de Infração lavrado objetiva exigência de multa isolada correspondente a 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito não compensado, nos termos do § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, com a redação dada pelo art. 62 da Lei nº 12.249/2010.

As declarações de compensações vinculadas ao pedido de ressarcimento não homologadas e/ou homologada parcialmente, que ensejaram a aplicação da multa isolada aqui discutida, são objeto do processo administrativo nº 10880-925450/2014-14, ainda não julgado definitivamente.

Neste caso, entendo que os processos são decorrentes, nos termos que dispõe o inciso II, do §1º, do artigo 6º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pelo anexo II, da Portaria MF nº 343/2015, abaixo transcrito:

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§ 1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas;
e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

§ 2º Observada a competência da Seção, os processos poderão ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.

§ 3º A distribuição poderá ser requerida pelas partes ou pelo conselheiro que entender estar prevento, e a decisão será proferida por despacho do Presidente da Câmara ou da Seção de Julgamento, conforme a localização do processo.

§ 4º Nas hipóteses previstas nos incisos II e III do § 1º, se o processo principal não estiver localizado no CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em

Fl. 8 da Resolução n.º 3302-002.158 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11080.734892/2017-76

diligência para a unidade preparadora, para determinar a vinculação dos autos ao processo principal.

§ 5º Se o processo principal e os decorrentes e os reflexos estiverem localizados em Seções diversas do CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para determinar a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo na Câmara, de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

§ 6º Na hipótese prevista no § 4º, se não houver recurso a ser apreciado pelo CARF relativo ao processo principal, a unidade preparadora deverá devolver ao colegiado o processo convertido em diligência, juntamente com as informações constantes do processo principal necessárias para a continuidade do julgamento do processo sobrestado.

No mesmo sentido, é a previsão contida no parágrafo único do artigo 12 da Portaria CARF nº 34/2015, a saber:

Art. 12. O processo sobrestado ficará aguardando condição de retorno a julgamento na Secam.

Parágrafo único. O processo será sobrestado quando depender de decisão de outro processo no âmbito do CARF ou quando o motivo do sobrestamento não depender de providência da autoridade preparadora.

Neste contexto, entendo que a decisão proferida no processo nº 10880-925450/2014-14, que trata da não homologação dos pedidos de compensação e/ou homologação parcial, deve ser refletida neste processo.

Diante do exposto, voto no sentido de sobrestar o julgamento do processo no CARF, para que seja juntada a decisão definitiva do processo nº 10880-925450/2014-14, retornando, em seguida, para julgamento.

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido na resolução paradigma, no sentido de sobrestar o processo no CARF até a decisão final do processo de compensação/crédito vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Vinicius Guimaraes - Presidente em Exercício e Redator