



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13116.001419/2001-12
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-011.022 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 8 de dezembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CENTRO SUL ALIMENTOS LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1996, 1997

NULIDADE DO LANÇAMENTO . VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL.

Define-se como vício formal a omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato, na forma do artigo 2º, parágrafo único, alínea b, da Lei nº 4.717/65.

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE MATERIAL.

A identificação equivocada do sujeito passivo é causa de nulidade material do lançamento.

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.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, interposto pela PGFN, em face do acórdão n.º 1201-00.731, de 07/08/2012, integrado pelo Acórdão n.º 1201-000.871, de 12/09/2013, cujas ementas e resultados estão abaixo transcritos, parcialmente:

Acórdão n.º 1201-00.731:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1996, 1997

PESSOA JURÍDICA EXTINTA. ILEGITIMIDADE PASSIVA.

É nulo, por erro na identificação do sujeito passivo, o auto de infração lavrado em face de pessoa jurídica regularmente extinta, relativamente a fatos geradores ocorridos antes de sua extinção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Acórdão n.º 1201-000.871:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1996, 1997

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NATUREZA DO VÍCIO.

O erro na identificação do sujeito passivo tem a natureza de vício material nos casos em que tiver origem em erro de direito, e não em erro de fato, cometido no ato administrativo do lançamento

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em ACOLHER os embargos declaratórios para suprir a omissão indicada, no sentido de declarar a nulidade do lançamento, por vício material.

No recurso especial, a PGFN alegou duas divergências jurisprudenciais. A primeira refere-se à possibilidade de lançamento contra pessoa jurídica extinta. A segunda, caso se entenda pela impossibilidade do lançamento, se refere à natureza do vício, defendendo tratar de vício formal e não material.

Para a divergência quanto à possibilidade de lançamento de ofício na pessoa jurídica extinta, indicou os paradigmas de nº 105-14.234 e 201-77.029. Para a segunda, indicou os paradigmas de nº 2302-01.803 e 301-33.686.

O despacho de admissibilidade de e-fls. 385/387 deu seguimento ao recurso especial. Cientificado, o contribuinte não apresentou contrarrazões.

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Relator.

Da admissibilidade do recurso especial

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos formais e materiais ao seu conhecimento.

Concernente à divergência quanto à possibilidade de lançamento de ofício na pessoa jurídica extinta, verifico que a situação fática trata de extinção regular de pessoa jurídica, com formalização da baixa perante a Receita Federal do Brasil, conforme depreende-se do excerto abaixo extraído do acórdão recorrido:

“2) Do Erro na Identificação do Sujeito Passivo

Início a análise pela preliminar de nulidade do lançamento, suscitada pela defesa, por considerar matéria prejudicial às demais questões trazidas no recurso.

A exigência fiscal foi lavrada em nome de CENTRO SUL ALIMENTOS LTDA., pessoa jurídica extinta por liquidação voluntária e baixada no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas em 17.12.1997, conforme cópia de certidão trazida ao processo juntamente com o presente recurso (fls. 210).

Ao que se deduz dos autos, as alterações cadastrais junto à Receita Federal foram devidamente formalizadas, tendo sido, inclusive, apresentada a declaração de extinção relativa ao período de 01/01 a 17/12/1997 (fls. 212//217). De fato, é possível inferir que na data da formalização do lançamento em 30.11.2001, a empresa indicada como sujeito passivo já estava efetivamente liquidada e extinta.

Isso posto, não há dúvida de que, no caso, houve a dissolução regular da pessoa jurídica, dissolução essa objeto, inclusive, de certidão de baixa emitida pela Secretaria da Receita

Federal (fl. 210). O fato de o Fisco haver apurado, após a data da baixa, créditos tributários relativos a fatos geradores ocorridos antes daquela data, em nada altera a regularidade da extinção.”

No caso, à e-fls. 206/207, constam certidões de baixa emitidas pela Receita Federal em 04/02/1998 e 06/06/2000, respectivamente, nas quais a data da baixa ocorrera em 17/12/1997, por liquidação voluntária. Por sua vez, o Auto de Infração foi lavrado em 30/11/2001, conforme e-fl. 21, portanto, posterior à extinção por liquidação voluntária e à informação efetuada à Receita Federal.

No caso, incide a aplicação da Súmula CARF nº 112:

É nulo, por erro na identificação do sujeito passivo, o lançamento formalizado contra pessoa jurídica extinta por liquidação voluntária ocorrida e comunicada ao Fisco Federal antes da lavratura do auto de infração. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME nº 129](#), de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim, nego provimento ao recurso especial fazendário nesta matéria.

A segunda divergência diz respeito à natureza do vício, se material no entender do acórdão recorrido, ou formal, defendido pela PGFN. Foram indicados os paradigmas 2302-01.803 e 301-33.686, cujas ementas transcrevo abaixo:

Acórdão nº 2302-01.803:

NFLD. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INCLUSÃO INDEVIDA DO CONSÓRCIO. VÍCIO FORMAL. NULIDADE.

O desnatramento do consórcio importa na atribuição de responsabilidade solidária às empresas constituintes pelas obrigações por ele assumidas. Repousando a legitimidade passiva tributária sobre as empresas consorciadas e não sobre o consórcio em si considerado, a notificação de lançamento efetuada unicamente em nome deste se configura vício formal consubstanciado em erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, situação que reclama a declaração de nulidade da NFLD.

[...]

Acórdão nº 301-33.686:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL — ITR

Exercício: 2002

NULIDADE - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

É nulo, por vício formal, de lançamento constituído mediante auto de infração lavrado em face de sujeito passivo diverso daquele elencado pela norma tributária.

RECURSO DE OFICIO NEGADO

O acórdão recorrido considerou que o erro na identificação do sujeito passivo pode ser vício formal, se decorrente de erro de fato ou vício material, se decorrente de erro de direito.

O primeiro paradigma versou sobre erro na identificação do sujeito passivo por ter sido o lançamento efetuado em nome de consórcio de sociedades, sem personalidade jurídica, ao passo que deveria ter sido realizado em nome das sociedades que compõem o consórcio, considerando tal vício de natureza formal, em razão de as sociedades também terem sido incluídas na notificação de lançamento. No paradigma, o colegiado considerou ainda que o caso seria de vício material, se as empresas consorciadas não tivessem sido notificadas.

A tese do paradigma admite a possibilidade de o vício ser material, havendo erro quanto à ausência dos sujeitos passivos corretos no documento de lançamento. No caso, as situações fáticas são distintas (consórcio e sociedades consorciadas existentes em comparação com pessoa jurídica extinta, sem indicação dos corretos sujeitos passivos no Auto de Infração), não podendo caracterizar o dissídio jurisprudencial.

O segundo paradigma versou sobre erro na identificação de sujeito passivo pelo fato de o Auto de Infração ter sido cientificado à empresa incorporada e não à incorporadora, considerando o erro de natureza formal. No caso, trata-se de erro de direito, restando, portanto, comprovada a divergência jurisprudencial, pois no acórdão recorrido decidiu-se que o erro de direito configuraria vício material.

Destarte, entendo comprovada a divergência jurisprudencial quanto à natureza do vício do lançamento anulado por erro de identificação do sujeito passivo.

Do mérito

A lide restringe-se à natureza do vício no erro de identificação do sujeito passivo, no lançamento de ofício em face da pessoa jurídica extinta por liquidação voluntária. A PGFN argui que há vício de forma em razão de ter sido preterida uma formalidade essencial ou o ato não revestir a forma legal. No caso, o vício consistiria na falta ou inobservância de preenchimento de requisitos essenciais do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 e/ou artigo 142 do CTN.

O artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 dispõe sobre os elementos essenciais do Auto de Infração, a saber:

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.

Por sua vez, o artigo 142 do CTN dispõe:

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.

Concordo com a definição de vício de forma adotada pela PGFN, contudo o vício de forma verifica-se na ausência do requisito ou na inobservância da formalidade, mas não no erro constante em seu conteúdo. É o que depreende-se da definição de vício de forma trazida pela Lei nº 4.717/1965, que regula a ação popular:

Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

- a) incompetência;
- b) vício de forma;
- c) ilegalidade do objeto;
- d) inexistência dos motivos;
- e) desvio de finalidade.

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:

a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;

b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;

c) a ilegalidade do objeto ocorre quando o resultado do ato importa em violação de lei, regulamento ou outro ato normativo;

d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido;

e) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência.

Assim, o erro verificado não foi na ausência da identificação do sujeito passivo, mas em seu conteúdo, de modo que alterou o elemento subjetivo da relação jurídica e a própria constituição do crédito tributário. Neste sentido, cito as razões do voto proferido pelo Conselheiro Rafael Vidal no Acórdão nº 9101-002.764:

“Pela enumeração dos elementos que compõe o ato administrativo, já se pode visualizar o que se distingue da forma, ou seja, o que não deve ser confundido com a aspecto formal do ato (a competência, o objeto, o motivo e a finalidade).

No contexto do ato administrativo de lançamento, vício formal é aquele verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade jurídica representada (declarada) por meio deste ato.

O vício formal não pode estar relacionado aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, não pode referir-se à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido e à identificação do sujeito passivo, porque aí está a própria essência da relação jurídico-tributária. O vício formal a que se refere o artigo 173, II, do CTN abrange, por exemplo, a ausência de indicação de local, data e hora da lavratura do lançamento, a falta de assinatura do autuante, ou a falta da indicação de seu cargo ou função, ou ainda de seu número de matrícula, todos eles configurando elementos formais para a lavratura de auto de infração, conforme art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, mas que não se confundem com a essência/conteúdo da relação jurídico-tributária, apresentada como resultado das atividades inerentes ao lançamento (verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo, etc. CTN, art. 142).

Penso que a verificação da possibilidade de refazimento (repetição) do ato de lançamento, com o mesmo conteúdo, para fins de apenas sanear o vício detectado, é um referencial bastante útil para se examinar a espécie do vício.

Se houver possibilidade de o lançamento ser repetido, com o mesmo conteúdo concreto (mesmos elementos constitutivos da obrigação tributária), sem incorrer na mesma invalidade, o vício é formal. Isso é um sinal de que o problema está nos aspectos extrínsecos e não no núcleo da relação jurídico-tributária.

Há uma decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o Acórdão nº 910100.955, que explicita bem esse aspecto:

[...]

O fato é que se houver necessidade de inovação na parte substancial do lançamento (seja através de um lançamento complementar, seja através do resultado de uma diligência), não há como sustentar que a nulidade então existente decorria de vício formal.

Quanto ao caso em questão, vê-se que o voto do conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, que embasou a decisão do CARF na parte em que ela considerou o erro na identificação do sujeito passivo como um vício substancial (de natureza material, portanto), até admite que em alguns casos "a indicação equivocada do sujeito passivo da obrigação tributária pode representar vício meramente formal", mas esclarece que no caso dessa empresa, o vício é mesmo de substância.

De acordo com o referido voto, "não seria exagero afirmar que não só o ato de lançamento tributário revelou-se substancialmente nulo, mas todo o procedimento administrativo anterior a ele, eis que impulsionado contra pessoa inexistente no mundo jurídico".

Vê-se que não há sequer indicação expressa de uma outra pessoa para compor o polo passivo da relação jurídico-tributária.

O polo passivo simplesmente está vazio, e para preenche-lo, a fiscalização teria que complementar o lançamento, o que já caracterizaria a ocorrência de vício material.

Não se trata de mero erro formal, de trocar um nº cadastral por outro, de simplesmente substituir um nome por outro, ou algo semelhante."

No mesmo sentido, o Acórdão nº 9101-004.527:

[...]

NULIDADE DO LANÇAMENTO . VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL.

Define-se como vício formal a omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato, na forma do artigo 2º, parágrafo único, alínea *b*, da Lei nº 4.717/65.

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE MATERIAL.

A identificação equivocada do sujeito passivo é causa de nulidade material do lançamento.

Destaco, ainda, que a Receita Federal do Brasil também se posiciona pelo vício material no caso de erro de direito na identificação do sujeito passivo, como é o caso dos autos. A Solução de Consulta Interna Cosit nº 8/2013 assim considerou:

Ementa:

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).

Excerto:

“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.”

Diante do exposto, voto para negar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal