



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13629.001811/2005-13
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-011.707 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 20 de agosto de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MAS IMPORT COMERCIO E DISTRIBUIDORA LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/03/2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO MATERIAL.

O estabelecimento industrial continua sendo o único sujeito passivo da relação jurídica tributária instaurada com a ocorrência do fato imponible consistente na operação de industrialização de produtos. O contribuinte “de fato” não integra a relação jurídica tributária pertinente.

É nulo por vício material o lançamento com erro na indicação de sujeito passivo da obrigação tributária - erro de direito.

SÓCIO DE PESSOA JURÍDICA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Afastada a responsabilidade da pessoa jurídica pelo crédito tributário, em virtude de erro na identificação do sujeito passivo, fica também afastada a responsabilidade da pessoa do sócio dessa pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (relator), Jorge Olmiro Lock Freire e Rodrigo da Costa Pôssas, que deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergências interposto pela Fazenda Nacional contra decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3401-003.810**, de 26/06/2017 (fls. 1.168/1.188), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF/MF, que deu provimento aos Recursos Voluntários apresentados.

Do Auto de Infração

O processo trata de Auto de Infração, lavrado em 14/12/2005 (fls. 10/27), para exigência de **IPI - bebidas**, no valor original de R\$ 513.245,95, acrescidos de multa de ofício qualificada e juros de mora, por saída de produtos sem lançamento ou com insuficiência de lançamento do imposto, referente ao período de apuração: 01/01/2001 a 31/03/2004, conforme Termo de Verificação Fiscal - TVF, às fls. 28/51.

Segundo a Fiscalização (TVF), a incidência da multa de ofício qualificada, deve-se a acusação de existência de conluio entre a autuada MAS IMPORT COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA LTDA e o GRUPO SCHINCARIOL INDÚSTRIA, supostamente, comandando esquema de sonegação de IPI e ICMS, mediante utilização das suas distribuidoras, que ingressaram com ações judiciais para não pagar e impedir a indústria de destacar e recolher o IPI; sendo também lavrado o Termo de Declaração de Sujeição Passiva Solidária, o Sr. OTACÍLIO DE ARAÚJO COSTA, que seria o sócio de fato da pessoa jurídica autuada.

Da Impugnação e Decisão de 1ª Instância

Cientificado do Auto de Infração, a empresa MAS IMPORT e o solidário OTACÍLIO ARAÚJO COSTA apresentaram Impugnações em 19/01/2005 (fls. 709/727 e 753/765, respectivamente).

a) o Sr. **Otacilio Araújo Costa**, expôs, em síntese que: a conduta da Fiscalização foi de, na dúvida, tributar, aplicar o percentual de multa mais oneroso e imputar responsabilidade solidária a um terceiro, o que não-condizia com os princípios da estrita legalidade e da tipicidade cerrada consagrados pelo sistema jurídico nacional. Por tudo que expôs, requereu a procedência da impugnação;

b) a empresa **MAS Import**, aduz que a tutela antecipada concedida nos autos da Ação Ordinária nº 98.0007330-2, ajuizada perante a 4ª Vara Federal (Espírito Santo), objetivava que as empresas industriais fornecedoras de bebidas não recolhessem o IPI incidente nas operações de venda (remessa) feitas a impugnante, contribuinte de fato do tributo; a decisão judicial concessiva da tutela antecipada havia vigorado de 29/07/1998 até 03/07/2000, quando foi suspensa por decisão liminar deferida pelo STJ em ação cautelar; equivocava-se a

Fiscalização ao entender que, relativamente ao período autuado, não havia medida judicial a amparar a pretensão da impugnante; porquanto, "cassada" a ordem judicial que impedia as fornecedoras de recolher o IPI incidente nas operações de saída de bebidas, cabia àquelas fornecedoras a obrigação de recolher o IPI.

A DRJ em Juiz de Fora (MG), apreciou a peça impugnatória e, em decisão consubstanciada no Acórdão nº **09-16.625**, de 05/07/2007, (fls. 900/954), considerou **procedente em parte** a **Impugnação**, para:

- **exonerar** do crédito tributário exigido os valores de imposto (e consectários) adstritos aos períodos de apuração decendiais 2-06/2003 (inclusive) em diante, conforme indicado nos quadros-demonstrativos I e II elaborados à fl. 954;
- **manter** a cobrança do crédito tributário relativo aos períodos de apuração decendiais 1-01/2001 até 1-05/2001, compreendidos entre 01/01/2001 e 10/05/2001; e
- **manter** a sujeição passiva do Sr. Otacilio Araújo Costa como responsável solidário pela parcela do crédito tributário considerada procedente.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª instância, a Contribuinte e o Sr. Otacílio Araujo Costa, apresentaram os Recursos Voluntários de fls. 984/1.034, que reprisou, em sua essência, os mesmos argumento da Impugnação, requerendo em síntese: **(a)** Sr. Otacílio: que seja declarada a nulidade do auto de infração e julgado improcedente o lançamento em razão da não sujeição passiva da empresa autuada e que sejam excluídos do crédito tributário os valores correspondentes à multa qualificada de 150% e **(b)** MAS Import: requer que seja julgado procedente o Recurso, ante à flagrante ilegitimidade passiva em relação à obrigação tributária (faz extensa digressão sobre o tema no RV), ou caso superada essa preliminar, que seja julgada PROCEDENTE o Recurso a fim de cancelar o lançamento do IPI, com base em pauta de valores, desonerando-se ainda, da aplicação da multa qualificada.

Da Diligência

Submetido a julgamento, decidiu o Colegiado, em sessão de 24/05/2010, via **Resolução nº 3402-00.075**, prolatada pela 2ªTO/4ªCAM (fls. 1.124/1.143), determinou-se a conversão do julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto vencedor do Conselheiro Redator designado, para esclarecimentos quanto aos quesitos dispostos à fl. 1.143.

Da decisão recorrida

Após o retorno de diligência, o Recurso Voluntário foi submetido a apreciação da Turma, que exarou a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3401-003.810**, de 26/06/2017 (fls. 1.168/1.188), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF/MF, que deu provimento aos Recursos Voluntários apresentados. Nessa decisão o Colegiado decidiu, que:

(i) suficientes as razões expostas, dar provimento ao recurso voluntário interposto pela MAS IMPORT COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA LTDA, **para anular o lançamento por vício material, em razão de erro na identificação do sujeito passivo**; e

(ii) uma vez afastada a sujeição passiva da pessoa jurídica autuada, na hipótese de que trata este processo, também o seu suposto sócio de fato não pode ser responsabilizado. Por arrastamento, voto por dar provimento ao recurso voluntário interposto pelo Sr. OTACÍLIO DE ARAÚJO COSTA, para anular o lançamento por vício material, em razão de erro na identificação do sujeito passivo solidário.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Cientificada do **Acórdão nº 3401-003.810**, de 26/06/2017, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial de divergência (fls. 1.190/1.197), apontando o dissenso jurisprudencial que visa discutir a matéria com relação “nulidade **formal ou material** do Auto de Infração em face do **erro da identificação do sujeito passivo**”.

Para comprovar o dissenso foram colacionados, como paradigmas, os Acórdãos nºs 301-33.686 e 2302-001.330.

O **Acórdão recorrido** decidiu que o erro na identificação do sujeito passivo seria vício de natureza material. Por sua vez, os acórdãos paradigmas entenderam que o erro na identificação do sujeito passivo seria vício de natureza formal. Com as considerações elaboradas, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF, com base no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de fls. 1.200/1.202, **deu seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrazões da Contribuinte

Cientificada do **Acórdão nº 3401-003.810**, de 26/06/2017, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho que lhe deu seguimento, o Contribuinte apresentou suas contrarrazões de fls. 1.230/1.236, requerendo que seja **negado provimento** ao Recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Alega, em suma que, os vícios formais correspondem a fatores cuja ausência não obste a correta compreensão dos fatos que embasam a autuação.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho do Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF de fls. 1.200/1.202, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto. Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação à seguinte matéria: “natureza do vício na identificação do sujeito passivo, no caso de solidariedade” e, se a nulidade do lançamento há que ser por vício formal ou material.

O Acórdão recorrido cancelou o lançamento por vício material porque reconheceu o autuado como parte ilegítima desta demanda e, como decorrência, julgou insubsistente a sujeição passiva na pessoa do sócio dessa pessoa jurídica.

A Fazenda Nacional entende que na hipótese em apreço, há erro na identificação do sujeito passivo, mas que, todavia, não pode ser considerado como de **natureza material**, pois se assim fosse estar-se-ia afirmando que o **motivo** (fato jurídico) **nunca existiu**. Insurge-se contra o fato de se ter decidido pela improcedência total da exigência, quando, no seu entender, deveria ter anulado o lançamento por vício formal.

Pois bem. Primeiramente, cabe deixar contextualizado a situação fática considerada no lançamento objeto do presente processo. Trata-se de operações de remessas de bebidas por estabelecimentos industriais fornecedores para estabelecimento comercial distribuidor, tendo sido obstada a tributação do IPI naquelas remessas por força de Ação Judicial (antecipação de tutela) concedida nesse sentido, a qual, entretanto, foi posteriormente suspensa por decisão judicial hierarquicamente superior (STJ).

Objetivando contextualizar os fatos até aqui tratados, traço um breve resumo da forma que ensejou a exação do crédito tributário consignado no Auto de Infração.

Consta dos autos que a empresa **MAS** é uma comercial distribuidora de bebidas (atual denominação de GD Comercial Ltda.), e participou como litisconsorte ativa da Ação Ordinária declaratória (**processo judicial nº 98.0007330-2**), de inexistência de relação obrigacional tributária, ajuizada em 1998 perante a Vara Federal da Seção Judiciária do Espírito Santo, cujo mérito visa à declaração de ilegalidade do regime de tributação do IPI baseado em pautas de valores consoante no Decreto nº 97.976, de 1989. A desobrigação do recolhimento do IPI nas transações com seus fornecedores de bebidas e a devolução do que as litisconsortes ativas pagaram como contribuintes de fato desse tributo.

Nessa ação, a Justiça concedeu (em 1998), tutela antecipada no sentido de afastar a tributação do IPI nas remessas (saídas) de produtos (bebidas) de estabelecimentos industriais fornecedores, dentre eles a de razão social **Primo Schincariol** Indústria de Cervejas (doravante denominada de **SCHINCARIOL**) e Refrigerantes do Rio do Janeiro S/A, conforme os ofícios nº 186 e 188/2000/JF-4a (cópia à fls. 792/793) e 218/2001/JF-4ª, para as litisconsortes ativas (as empresas comerciais distribuidoras).

Houve recursos (vários) e, chegando à instâncias superiores, na Ação cautelar, o STJ decidiu pela suspensão dos efeitos daquela tutela antecipada, tendo a relatora da decisão colegiada de mérito (Medida Cautelar nº 2.887 - Acórdão de 14/08/2001- de fls. 849/859), a Ministra Eliana Calmon, concluído: "***não tem sentido a tutela antecipada concedida na ação principal, a qual fica inteiramente afastada por força desta cautelar, que é julgada procedente***", o que foi ratificado em julgados posteriores sobre Embargos de declaração e Agravos regimentais interpostos pelas distribuidoras (inclusive impetrado pela GD Comercial Ltda. (atual **MAS** Import Comércio e Distribuidora Ltda.)

Do breve resumo acima, não resta dúvida de que a empresa **MAS**, como uma das litisconsortes ativas do processo judicial principal (nº 98.0007330-2) no qual a tutela antecipada foi concedida, esteve beneficiada por tal medida **até a suspensão de seus efeitos pelo STJ**, na referida Ação cautelar nº 2.887/ES (2000.0056282-3).

Desta forma, cabe, então, verificar os reflexos tributários, tanto no campo temporal quanto no material, gerados pela concessão da tutela antecipada - e pela posterior suspensão de seus efeitos - sobre a aludida pessoa jurídica, adentrando-se, com isso, no mérito do presente Auto de Infração.

E, é nesse contexto fático que deve ser analisada a **questão da sujeição passiva do crédito tributário** em tela.

No caso sob análise, houve a acusação, pelo Fisco, de conluio entre o contribuinte de fato do IPI (**MAS**) e o contribuinte de direito (SCHINCARIOL). A empresa MAS, contribuinte de fato, moveu Ação Judicial com o objetivo de impedir que a fornecedora (SCHINCARIOL, contribuinte de direito) realizasse o destaque e recolhimento do IPI. **Situação essa que caracteriza solidariedade, nos termo do art. 124 do CTN.**

Há que ser ressaltado que na medida em que a SCHINCARIOL desenvolve atividade de industrialização, comercialização e distribuição de bebidas em geral, ostenta a qualidade de contribuinte de direito. De outro lado, as distribuidoras de bebidas que adquiriram produtos fabricados pela SCHINCARIOL não são contribuintes de direito do IPI, na medida que não praticam atividade de industrialização, nem de comercialização que, nos termos do Decreto nº 2.637, de 1998 (RIPI vigente à época, art. 9º e 10), possam ser consideradas atividades industriais por equiparação.

O contribuinte (MAS) aduziu em sua Impugnação (fl. 714), que não lhe cabia a legitimidade passiva da presente autuação por serem as industriais fornecedoras de bebidas as contribuintes de direito do IPI pelo fato gerador relativo à saída dos produtos industrializados (bebidas), devendo elas, *"uma vez revogada a tutela antecipada, ter procedido ao recolhimento do imposto, razão pela qual são os efetivos sujeitos passivos da obrigação tributária"*.

No entanto, no caso, verifica-se responsabilidade tributária solidária das distribuidoras (terceiras não contribuintes de direito do IPI) com as industriais fornecedoras (contribuintes de direito) no tocante à sujeição passiva do IPI que deixou de ser recolhido em razão de interesse comum das partes no fato gerador. Com efeito, a tutela antecipada beneficiava ambas as empresas envolvidas: (a) as distribuidoras, reduzindo seu custo de aquisição, ao impedir as fornecedoras industriais de tributar o IPI nas operações de remessa (saídas - fato gerador do imposto) de bebidas destas para àquelas e (b) também a industrial, que, com a

redução do custo das distribuidoras de seu produto, ganhavam vantagem competitiva no mercado.

Ou seja, durante o tempo em que a Ação Judicial (tutela antecipada) produziu efeitos obstativos à tributação do IPI ao encargo dos estabelecimentos industriais fornecedores de bebidas (contribuintes de direito do IPI), ocorre entre estes e os estabelecimentos distribuidores (não-contribuintes de direito do IPI) que se beneficiaram da Ação judicial, uma solidariedade passiva no tocante ao adimplemento do crédito tributário decorrente do fato gerador do IPI nas saídas (remessas) de bebidas dos industriais para as distribuidoras.

Cabe também ressaltar um outro ponto que reforça a indicação da empresa distribuidora **MAS** como sujeito passivo solidário do crédito tributário exigido no Auto de Infração, qual seja, a existência de **depósitos judiciais relativos ao IPI não destacado** (por força da tutela antecipada) nas operações de remessas dos industriais fornecedores para as distribuidoras, depósitos os quais foram posteriormente levantados pelas próprias distribuidoras (ver doc. fls. 641/663), dentre as quais figura a **MAS** (GD Comercial Ltda.).

Ou seja, durante o período de eficácia da tutela antecipada, as distribuidoras, apesar de terem adquirido as bebidas dos industriais fornecedores com desoneração do IPI, posteriormente receberam o valor concernente a essa tributação por meio do levantamento dos depósitos judiciais, ficando, assim, quando da suspensão da tutela, com uma disponibilidade econômica/financeira (um excedente) referente ao valor do tributo levantado, sendo possível que justamente sobre elas recaia a cobrança do crédito tributário da Fazenda Nacional.

Nesse ponto, cabe ressaltar que a empresa MAS, se beneficiou com os efeitos das decisões judiciais que autorizaram o afastamento do destaque do IPI, já que isso certamente gerou desconforto perante o restante da rede de distribuidores em virtude da concorrência desleal (preços diferenciados pela 'economia de impostos').

Veja-se que no art. 121 do CTN, define que o sujeito passivo poderia ser contribuinte ou responsável, nos seguintes termos:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Assim, temos que o sujeito passivo de uma relação jurídica é aquele que tem o dever de satisfazer do direito do sujeito ativo da mesma relação. Nessa esteira, o art. 121 do CTN, definiu o sujeito passivo da relação jurídica tributária como sendo "a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária". Em suma, será contribuinte o sujeito passivo que realize a ação (materialidade) da hipótese de incidência.

Nesse contexto, há que ser observado também que as disposições sobre a obrigação/responsabilidade solidária (ou seja, a sujeição passiva solidária) em direito tributário, revestem-se de natureza material, estando previstas no art. 124, I, do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas: (Grifei)

I- as **pessoas que tenham interesse comum** na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II- (...)

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Como já dito alhures, a distribuidora **MAS**, sendo litisconsorte ativa na Ação judicial ordinária principal (processo nº 98.0007330-2), restou evidente o efetivo interesse da **MAS** nas situações constituintes do fato gerador da obrigação tributária principal do IPI, ensejando claramente o seu enquadramento na hipótese de solidariedade passiva prevista no art. 124, inciso I, do CTN.

De outro lado, no entanto, no lançamento de ofício consubstanciado no Auto de Infração em análise, para a supramencionada relação passiva solidária, somente a MAS (distribuidora) foi relacionada como sujeito passivo da obrigação tributária.

Entendo que, em situações normais, o erro na identificação do sujeito passivo seria considerado vício material (cujos efeitos se confundem com a improcedência do Auto de Infração). Porém, em situação de solidariedade passiva (como no caso), não haveria qualquer vício no lançamento específico de um dos coobrigados ou, no máximo, poderia ser considerada a existência de um **vício formal**, pela falta de referência ao outro coobrigado, no lançamento.

Isto porque em havendo solidariedade, não há que se falar em erro na identificação do sujeito passivo, podendo ser constituído o crédito tributário contra quaisquer dos coobrigados. Portanto, no entender deste conselheiro, não haveria sequer vício no lançamento. Observa-se que os aspectos material, espacial e temporal do fato gerador estão claramente colocados (saída da bebida do estabelecimento produtor). Contudo, no aspecto subjetivo, o lançamento apenas não está completo, faltando referência ao outro coobrigado.

Como o julgamento do Recurso Especial está adstrito ao pedido, deixo de analisar a possibilidade de afastar a existência de vício e restrinjo o voto à análise da natureza do vício identificado nos autos, se material ou formal.

É consabido que um lançamento tributário é anulado por vício formal quando não se obedece às formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato, isto é, às disposições de ordem legal para a sua feitura.

Neste caso, como bem asseverado pela Fazenda Nacional em seu recurso, pode haver equívoco na identificação do sujeito passivo, por falta de referência expressa à solidariedade e o motivo de lançamento do tributo contra o contribuinte de fato, em detrimento do contribuinte de direito. Todavia, o vício apontado pelo Colegiado como causa do cancelamento do Auto de Infração, não pode ser considerado como de natureza material, pois se assim fosse estar-se-ia **afirmando que o motivo** (fato jurídico) **nunca existiu**. Ora, não é essa a situação retratada nos autos, pois a infração tributária resta devidamente evidenciada no

Relatório Fiscal, este que também se fez acompanhar dos devidos documentos comprobatórios dos fatos ali noticiados, e tal fato sequer foi negado pela Turma julgadora.

Como é cediço, é expressa a disposição do parágrafo único do art. 124 do CTN (acima citado), que instituto da responsabilidade solidária passiva tem como pressuposto a ausência do benefício de ordem, podendo o credor escolher qualquer um dos sujeitos passivos solidários para cobrar a integralidade da dívida, garantindo-se ao que a saldar o direito de regresso contra os demais devedores solidários.

Cabe aqui salientar que o Acórdão recorrido mostra-se equivocado ao afirmar que a falta de legitimidade da parte seria suficiente para decidir pelo cancelamento do Auto de Infração, eis que se vício existe no lançamento, este é de natureza formal, visto que relacionado a elemento de exteriorização do ato administrativo e enseja apenas a **nulidade do lançamento** e não seu cancelamento.

Também não se vislumbra na autuação a ocorrência de instrução insuficiente ou sem a clareza necessária ao seu entendimento.

Portanto, o alegado erro na identificação do sujeito passivo é vício de natureza formal, que poderia ensejar apenas a nulidade do lançamento, repita-se, por vício de forma, mas não a improcedência total da exigência fiscal.

Com essas considerações, entendo que o vício na identificação do sujeito passivo deva ser considerado, no caso específico, **como formal**, devendo ser novamente realizado o lançamento, com referência expressa à solidariedade e o motivo de lançamento do tributo contra o contribuinte de fato, em detrimento do contribuinte de direito, abrindo-se novamente prazo para as respectivas defesas.

Conclusão

Em vista do exposto, voto no sentido de conhecer e no mérito dar provimento ao Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, para reformar o acórdão recorrido, reconhecendo-se que se trata de vício formal, e não material.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Voto Vencedor

Conselheira Tatiana Midori Migiyama, Redatora designada.

Primeiramente, peço vênia ao nobre conselheiro relator, que tanto admiro, para expor os fundamentos que direcionaram o colegiado para se negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, firmando que o vício na identificação do sujeito passivo deve ser considerado **como material**.

Para tanto, considerando minha concordância com o decidido no acórdão recorrido, cabe transcrever o irretocável voto do ilustre conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida constante do acórdão recorrido:

“[...]

As razões recursais focalizam precipuamente questões relativas ao erro na identificação do sujeito passivo, salientando-se que o fato gerador do IPI, lançado e descrito no TVF, foi a saída de bebidas de estabelecimento industrial para distribuidora, sendo o estabelecimento industrial que promoveu a saída do produto industrializado do seu estabelecimento o contribuinte do imposto, definido pelo art. 23, inc. II, do RIPI/98, com fulcro no art. 35, inc. I, alínea “a”, da Lei nº 4.052/64.

Sobre a sujeição passiva envolvendo contribuinte de fato (distribuidora de bebidas) e contribuinte de direito (estabelecimento industrial fabricante de bebidas), o Superior Tribunal de Justiça STJ manifestou-se por meio do REsp nº 903.394/AL, submetido a sistemática dos recursos repetitivos:

EMENTA

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. DISTRIBUIDORAS DE BEBIDAS. CONTRIBUINTES DE FATO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM . SUJEIÇÃO PASSIVA APENAS DOS FABRICANTES (CONTRIBUINTES DE DIREITO). RELEVÂNCIA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO APENAS PARA FINS DE CONDICIONAMENTO DO EXERCÍCIO DO DIREITO SUBJETIVO DO CONTRIBUINTE DE JURE À RESTITUIÇÃO (ARTIGO 166, DO CTN).

LITISPENDÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULAS 282 E 356/STF. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICOPROBATÓRIA.

SÚMULA 7/STJ.

APLICAÇÃO.

1. O "contribuinte de fato" (in casu, distribuidora de bebida) não detém legitimidade ativa ad causam para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo "contribuinte de direito" (fabricante de bebida), por não integrar a relação jurídica tributária pertinente.

[...]

12. Malgrado as Turmas de Direito Público venham assentando a incompatibilidade entre o disposto no artigo 14, § 2º, da Lei 4.502/65, e o artigo 47, II, "a", do CTN (indevida ampliação do conceito de valor da operação, base

de cálculo do IPI, o que gera o direito à restituição do indébito), o estabelecimento industrial (in casu, o fabricante de bebidas) continua sendo o único sujeito passivo da relação jurídica tributária instaurada com a ocorrência do fato imponible consistente na operação de industrialização de produtos (artigos 46, II, e 51, II, do CTN), sendo certo que a presunção da repercussão econômica do IPI pode ser ilidida por prova em contrário ou, caso constatado o repasse, por autorização expressa do contribuinte de fato (distribuidora de bebidas), à luz do artigo 166, do CTN, o que, todavia, não importa na legitimação processual deste terceiro.

Inferre-se do decidido que o "contribuinte de fato" (in casu, distribuidora de bebida) não integra a relação jurídica tributária pertinente ao fato gerador do IPI, sendo que o estabelecimento industrial (in casu, o fabricante de bebidas) continua sendo o único sujeito passivo da relação jurídica tributária instaurada com a ocorrência do fato imponible consistente na operação de industrialização de produtos (artigos 46, II, e 51, II, do CTN).

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador: (...)

II a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

[...]

Art. 51. Contribuinte do imposto é: (...)

II o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

Assim sendo, nesse ponto, adotando e repisando as razões de decidir, em precedente envolvendo o mesmo contribuinte e os mesmos fatos, em períodos de apurações imediatamente anteriores, no voto condutor do Acórdão nº 3402001.897, de 25/09/2012 (Processo nº 13629.001488/200570), resta patente a *ilegitimidade passiva* da MAS IMPORT COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA LTDA, naqueles e nestes autos, visto que não é ela o industrial que deu saída ao produto industrializado.

Observou-se no citado precedente que, desde à época do lançamento anterior, a antecipação de tutela concedida nos autos da ação nº 98.00073302, que obstara a imposição tributária em questão, já havia sido suspensa por decisão judicial de instância superior, não mais subsistindo óbice à lavratura do auto de infração contra o estabelecimento industrial, o real contribuinte do IPI.

A Fiscalização invocou, para atribuir a responsabilidade à distribuidora, o art. 811, inc. I 2, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil CPC, fundamento legal do entendimento explicitado em soluções de consulta, concluindo que o lançamento do crédito tributário deveria ser feito contra as distribuidoras que propuseram a ação judicial com vista a afastar o destaque do IPI em notas fiscais e o seu conseqüente recolhimento.

Assim como no voto condutor do Acórdão nº 3402001.897, também, não vislumbro que os esclarecimentos a respeito da ação judicial e dos correspondentes depósitos possam vir a determinar a propriedade da incidência do art. 811 do CPC no caso para exigência do tributo devido.

Repita-se, a antecipação de tutela, concedida nos autos da ação ordinária nº 98.00073302/ES, que obstara a imposição tributária em questão, já havia sido suspensa liminarmente (em 01/08/2000, DJ de 04/08/2000) e inteiramente afastada (em 14/08/2001), por decisão judicial de instância superior (STJ), não mais subsistindo óbice à lavratura do auto de infração (lavrado em 14/12/2005

e cientificado em 29/12/2005), diretamente contra o estabelecimento industrial, o real contribuinte do IPI.

Há um evidente erro na “identificação jurídica” do sujeito passivo da obrigação tributária, um típico “erro de direito”, residente no plano da interpretação e aplicação das normas jurídicas ao caso concreto, na valoração jurídica dos fatos: *constituir crédito tributário face a contribuinte de fato (distribuidora) como se de direito (indústria) o fosse*; clara incorreção dos critérios jurídicos que lastrearam o lançamento quanto ao aspecto pessoal da regra matriz de incidência tributária, conforme ensinamentos extraídos do Parecer PGFN/CAT nº 278/2014.

Suficientes as razões expostas, voto por dar provimento ao recurso voluntário interposto pela MAS IMPORT COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA LTDA, para anular o lançamento por vício material, em razão de erro na identificação do sujeito passivo.

Uma vez afastada a sujeição passiva da pessoa jurídica autuada, na hipótese de que trata este processo, também o seu suposto sócio de fato não pode ser responsabilizado.

Por arrastamento, voto por dar provimento ao recurso voluntário interposto pelo Sr. OTACÍLIO DE ARAÚJO COSTA, para anular o lançamento por vício material, em razão de erro na identificação do sujeito passivo solidário.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento aos recursos voluntários.”

Inegável e irrefutável que, no presente caso, houve evidente erro na “identificação jurídica” do sujeito passivo da obrigação tributária - erro de direito – o que entendo se tratar de vício material, eis que se trata de elemento primordial a ser observado pela autoridade fiscal, em observância aos arts. 142 do CTN e arts. 10 e 59 do Decreto 70.235/72.

Frise-se o entendimento desse órgão sobre a matéria:

- acórdão 2402-010.135, que trouxe em dispositivo: “Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para, de ofício, anular o lançamento fiscal por vício material, em face de erro na identificação do sujeito passivo [...]”;
- acórdão 9303-011.573, que consignou a seguinte ementa:

“AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. AUSÊNCIA NO PROCESSO DO SUJEITO PASSIVO CORRETO. VÍCIO MATERIAL.

A indicação de sujeito passivo com aplicação equivocada da norma de responsabilidade, restando ausente o sujeito passivo que deveria responder pelo tributo devido, constitui causa de nulidade, caracterizando-se como vício material.”

- acórdão 9202-009.268, que consignou a seguinte ementa:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

É nulo por vício material o lançamento que, não sendo efetuado em nome da empresa que realizou o fato gerador, elege como contribuinte pessoa jurídica que deveria ser vinculada como devedora solidária, por integrar o grupo econômico a que pertence o real contribuinte.”

Em vista do exposto, votamos por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama