



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n°	15374.005275/2001-58
Recurso n°	154.064 Voluntário
Matéria	IRPJ - EX.: 1997
Acórdão n°	105-16.651
Sessão de	13 de setembro de 2007
Recorrente	DSND CONSUB S/A (SUCESSORA DE CRATEUS EMPREENDEMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A)
Recorrida	10ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - VÍCIO INSANÁVEL - DECADÊNCIA - O erro na identificação do sujeito passivo representa vício insanável quanto à existência do ato de lançamento, sendo, em consequência, ineficaz para induzir o reinício da contagem do prazo decadencial, somente viável na hipótese expressamente elencada no art. 173, inciso II, do C.T.N.

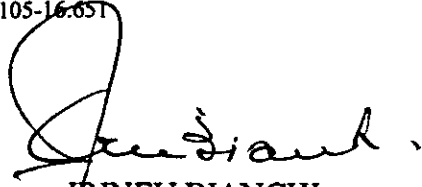
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por DSND CONSUB S/A (SUCESSORA DE CRATEUS EMPREENDEMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A)

ACORDAM os Membros da QUINTA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSE CLÓVIS ALVES

Presidente

D D



IRINEU BIANCHI

Relator

Formalizado em: 22 OUT 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: WILSON FERNANDES GUIMARÃES, EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, MARCOS RODRIGUES DE MELLO e MARCOS VINÍCIUS OTTONI (Suplente Convocado). Declarou-se impedido o Conselheiro WALDIR VEIGA ROCHA. Ausente, justificadamente o Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO



Relatório

Adoto o relatório da decisão recorrida, como segue:

“Trata o presente processo do auto de infração, relativo ao ano-calendário de 1996, lavrado no âmbito da Delegacia da Receita Federal de Niterói – RJ, mediante o qual o interessado, acima qualificado, tomou ciência das exigências do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 292/302), no valor de R\$ 71.877,85; da multa de ofício de 75 e dos demais encargos moratórios.

“A descrição detalhada dos fatos e o enquadramento legal encontram-se devidamente especificados e são parte integrante do auto de infração, do qual o interessado recebeu cópia.

“A presente autuação decorreu da anulação do auto de infração anterior, de fls. 01/07, por erro na identificação do sujeito passivo, conforme Acórdão de nº 6.449, proferido em 12 de janeiro de 2005, por esta Turma de Julgamento.

“Nesta nova autuação (fls. 292/302), agora contra o sujeito passivo sucessor da pessoa jurídica extinta, o fiscal verificou que o interessado não comprovou a ocorrência do alegado lapso manifesto, uma vez que os argumentos e demonstrativos por ele apresentados possuem tal complexidade que sua análise implicaria em se proceder a um exame fiscal dos exercícios de 1990 e 1991, o que no seu entender é incabível por estarem estes períodos alcançados pela decadência.

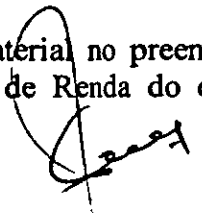
“Por este motivo, o fiscal autuante fez prevalecer, para fins do presente lançamento, o valor declarado pelo interessado em sua DIRPJ/1992, de Cr\$ 3.434.281.747,00, a título de saldo credor da diferença IPC/BTNF corrigido, referente ao período-base de 1991, que levou à exigência, em 1996, da realização mínima obrigatória por lei do “*Lucro Inflacionário Diferido de Períodos Anteriores*”, no valor de R\$ 430.927,26 (correspondente a 10% de montante de R\$ 4.309.272,62).

“A par disso, o autuante reafirmou que o interessado teria cometido, em 1996, nas mesmas bases e valores da autuação declarada nula, a seguinte infração: Lucro Inflacionário realizado em percentual inferior ao estabelecido na legislação de regência. Enquadramento legal: artigos 195, 417, 419 e 420 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994 – RIR/1994, e artigos 5º, caput e § 1º, e 7º, caput e § 1º, da Lei nº 9.065/1995.

“O interessado, inconformado com o lançamento, por intermédio do seu representante legal, devidamente habilitado, apresentou, em 26 de outubro de 2005, a impugnação de fls. 310/315, contra o lançamento do IRPJ, acompanhada dos documentos de fls. 316/353, na qual alega em síntese o seguinte:

“- A impugnação é tempestiva.

“- A suposta diferença decorreu de erro material no preenchimento da linha 04/28 do Anexo A, página 2 da Declaração do Imposto de Renda do exercício de 1992,



período-base 1991, no valor de Cr\$ 3.434.281.747,00, a título de saldo credor da diferença IPC/BTNF.

“- Foi anulado auto de infração anterior sem que tenha sido levado em consideração os fatos e direitos ali apresentados.

“- Baseado na verdade material, do conceito do lapso manifesto, buscamos corrigir o erro que ocasionou a cobrança do débito cobrado neste auto.

“- A razão do erro decorreu de um maior detalhamento dos registros contábeis. A diferença IPC/BTNF, no exercício de 1992, período-base 1991, seria, na verdade, devedor de Cr\$ 21.763.901,86.

“- Como prova do referido equívoco junta documentos e demonstrativos para esclarecer a diferença apontada.

“- Isto posto, requer o cancelamento do auto de infração, uma vez que todas suas obrigações tributárias estariam rigorosamente quitadas, conforme demonstrado na documentação anexa.

Através do Acórdão DRJ/RJOI N.º 9.291 (fls. 362/369), a 1ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro (RJ), julgou procedente o lançamento, cujos fundamentos acham-se sintetizados na respectiva ementa, *in verbis*:

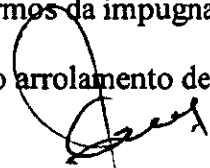
IRPJ – LUCRO INFLACIONÁRIO – REALIZAÇÃO MENOR QUE A DEVIDA – A partir de 01/01/1995, a pessoa jurídica está obrigada a realizar, no mínimo, dez por cento do lucro inflacionário acumulado. Tendo sido comprovado que o interessado realizou o lucro inflacionário acumulado em valor inferior ao limite mínimo obrigatório por lei, deve-se manter a autuação.

ERRO NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO INCOMPROVADO – Tendo o interessado se contraposto ao lançamento, alegando erro ou lapso manifesto para a divergência quanto a valores, é dele a obrigação de comprovar, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e cifras, a improcedência dos seus próprios registros que deram origem à autuação.

Cientificada da decisão (fls. 371), tempestivamente, a interessada interpôs o recurso voluntário de fls. 374/380, reavivando os termos da impugnação.

A peça recursal se faz acompanhar do arrolamento de bens.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro IRINEU BIANCHI, Relator

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido por esta Câmara.

Inicialmente cabe suscitar de ofício a preliminar de decadência do direito de a Fazenda Pública proceder ao lançamento de que tratam os presentes autos, tendo em vista a declaração de nulidade do lançamento original por erro na identificação do sujeito passivo, consoante o acórdão de fls. 209/217.

Matéria idêntica foi apreciada no recurso *ex officio* n.º 128.197, tendo como relator o ilustre conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, cujas razões de decidir, com as adequações pertinentes, são aqui adotadas.

No referido voto foram transcritos trechos da decisão de primeira instância, que com brilhantismo e acerto, desenvolveu correta interpretação dos dispositivos legais e argumentos jurídicos que levam à conclusão de que o lançamento, nos moldes em que foi efetuado, não tem como prosperar.

Eis os fundamentos da autoridade monocrática.

O CTN diz que a decadência recomeça a contar da data em que tenha sido anulado lançamento anterior por vício formal.

Tratando-se de vício formal, sugere a denominação que não pode haver vício material. Vale dizer, o conteúdo do ato é íntegro, apenas houve falha na prática de formalidade ou a forma de produção do ato foi inadequada.

De fato, compõem o ato administrativo os elementos de competência, finalidade, forma, conteúdo e motivo, todos vinculados à lei, no caso do lançamento.

A forma é o meio de exteriorização do ato, e a definição de vício formal, comum a todos os atos administrativo, pode ser deduzida da disposição da Lei n.º 4.717, de 29 de junho de 1965, que tratou da ação popular:

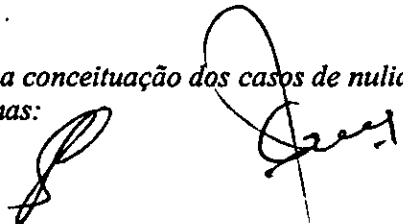
Art. 2.º. São anulados os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

(...)

b) vício de forma;

(...)

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



(...)

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

Quando se fala em existência ou seriedade do ato, fala-se em pressupostos de validade. Vale dizer, quando formalidades que são pressupostos para a validade do ato são omitidas, ou são observadas de maneira incompleta ou irregular, há vício de forma.

Entretanto, repise-se, o conteúdo do ato não pode estar incorreto, sob penas de algum outro elemento do ato também se causa de nulidade.

(...)

Portanto, revela tal situação que o erro na identificação do sujeito passivo não pode ser considerado vício formal, uma vez que todo o procedimento anteriormente feito não produziu qualquer efeito em relação ao verdadeiro sujeito passivo.

Assim, inadmissível o reinício do prazo decadencial, nos termos do CTN, art. 173, II.

Com a incidência da regra do CTN, art. 173, I, a decadência operou-se em 1º de janeiro de 1999, motivo pelo qual é improcedente a autuação.

Inatacáveis, sem dúvida, aqueles fundamentos, eis que não há como equiparar o erro na identificação do sujeito passivo ao vício formal para subsumi-lo ao disposto no art. 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, pois a análise da questão relativa a erro na identificação do sujeito passivo, prefere ao exame do mérito, cumprindo verificar se, mesmo que o tributo seja exigível de determinado contribuinte, se sua cobrança poderia se dar através de autuação dirigida a outra contribuinte, ou seja, se o Fisco pode lavrar auto de infração contra empresa que não mais existe, para exigir tributo de sua sucessora. Essa questão, de cuja apreciação dependerá o exame de mérito, é daquelas que sempre deve ser examinada pelo julgador, até mesmo de ofício.

A relação processual esboça-se com a lavratura do auto de infração e completa-se quando surge o contencioso, com a resistência da contribuinte à pretensão do Fisco. Entretanto, se, uma das partes não tem capacidade de ser parte, ou seja, não é sujeito de direito, como no caso que motivou o lançamento anulado anteriormente por erro na identificação do sujeito passivo e que deu origem ao presente, efetuado contra quem seria o verdadeiro responsável pelo tributo devido, o vício que contaminou o renovado lançamento não pode ser considerado erro formal.

Pois, nessa definição de “vício formal”, não cabe qualquer coisa que diga respeito ao erro na identificação do sujeito passivo. Trata-se de vício do ato jurídico de lançamento, que o invalida. Mas não se trata de vício de forma, porque não diz respeito ao modo ou meio como se exteriorizou (forma escrita ou oral; por meio de decreto, auto de infração, notificação, anotação, exigência oral, etc.) e sim ao destinatário do ato.

Ato que tem destinatário diverso do que deveria, qualquer que seja o motivo, é ato que não pode produzir efeitos em relação ao destinatário erradamente identificado, e em relação ao destinatário correto, é ato inexistente (trata-se de ato que não se praticou em relação



a ele, e, portanto, para ele não existe juridicamente). O ato praticado contra o sujeito passivo erradamente identificado é completamente ineficaz contra o sujeito passivo correto. Nenhum efeito produz em relação ao terceiro e, neste caso, o sujeito passivo correto é *terceiro*, por não ser parte.

Atente-se ser para a definição de lançamento contida no art. 142 do Código Tributário Nacional como “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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível” (grifamos).

O art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 dispõe que o auto de infração deve conter obrigatoriamente determinados requisitos, dentre os quais a qualificação do autuado (item I).

A não qualificação ou a qualificação inadequada do sujeito passivo implica, segundo reiterada jurisprudência, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a anulação da exigência fiscal.

Sendo o auto de infração um ato jurídico administrativo, exige-se para sua validade que obedeça à forma prescrita em lei. Em face disso, se o auto não possui requisito essencial exigido pela legislação, por trazer identificação errônea do sujeito passivo, e a falha não pode ser sanada, viciado está o lançamento, acarretando-lhe a nulidade.

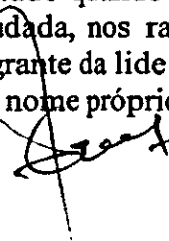
Não se podendo sanear o lançamento, sem efetuar-se um novo lançamento, uma vez que nele deveria figurar como sujeito passivo a sucessora, que é responsável tributária pelos tributos devidos pela sucedida (art. 132 do CTN) e é titular, de fato, do interesse contrário à pretensão do Fisco, não resta outra hipótese, senão a declaração de nulidade do ato de ofício.

No Direito Tributário o novo lançamento, feito contra o sujeito passivo certo, os prazos somente podem correr em relação ao novo ato. O lançamento anteriormente efetuado contra a sucedida, ou uma outra pessoa que não a nova autuada, gera prazos em relação a esta, não em relação ao lançamento novo.

Quanto ao fato de que o lançamento anulado foi efetuado com ciência do sujeito passivo, é necessário lembrar que o sujeito passivo errado, em cujo nome se fizera a citação administrativa (“notificação”), era CRATEUS EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A. (extinta, por incorporação, antes do lançamento) e não a incorporadora CONSUB S.A. Logo, esta não era parte e sim terceiro, naquela relação processual instaurada com o Auto de Infração anulado por erro na identificação do sujeito passivo.

Em direito processual, todo aquele que não foi notificado ou intimado (“citado”) em nome próprio, é terceiro, pouco importando se teve conhecimento do processo, em outra qualidade (na qualidade de sócio, por exemplo, e não como representante da sociedade citada) que não a qualidade de parte.

Nesse sentido, declara a jurisprudência, sobretudo quando trata dos “embargos de terceiro”, onde essa figura foi mais profundamente estudada, nos raros casos em que o sócio, o sucessor ou qualquer outro é considerado como integrante da lide e não como terceiro, tal se deu por ter sido anteriormente citado para integrá-la em nome próprio.



É que o sócio, mesmo que em nome da sociedade tenha assinado o recebimento do “mandado de citação” (equivalente, no processo administrativo, à “notificação de lançamento” ou à “ciência do Auto de Infração”) é terceiro naquela lide, pois segundo o art. 20 do Código Civil não se confundem a personalidade da sociedade com a de seus membros. Nesse sentido, RSTJ 109/91.

O sócio pode ter ciência do processo contra a sociedade, mas, mesmo assim, continua sendo terceiro, por não integrar relação processual. E há precedente jurisprudencial segundo o qual, mesmo que o sócio tenha sido citado em nome próprio, pode oferecer embargos como terceiro:

Admite-se que o sócio (...), citado na execução fiscal como litisconsorte passivo da sociedade limitada, ofereça embargos de terceiro... ” (Superior Tribunal de Justiça, Revista dos Tribunais n.º 761, pág. 206).

Ainda na vigência do Código de Processo Civil de 1939, escreveu, a propósito, AMARAL SANTOS:

Terceiro é a pessoa que não se identifica com qualquer das partes. Mas ai fala-se de identificação jurídica, não de identificação física, porque bem pode uma mesma pessoa ser parte na relação processual e, simultaneamente, terceiro em face dela, quando naquela qualidade se apresenta como titular de um direito e nesta como titular de outro, não abrangido nem atingido pela sentença ali proferida.

De um modo geral - sintetiza AMILCAR DE CASTRO - pode-se dizer que,

nas execuções, a palavra terceiro compreende não só quem de qualquer modo não figurou na causa, ou na execução, como ainda quem, embora tenha figurado, agiu em qualidade diversa daquela em que se apresenta como embargante (v. Direito Processual Civil, vol. 3.º, 2.ª ed., 1965, n.º 909, letra “a”, pág. 372).

E HAMILTON DE MORAES E BARROS, nos *Comentários ao Código de Processo Civil* de 1973, referindo-se ao conceito de *terceiro*, cita, como esposando o mesmo conceito acima, JOSÉ FREDERICO MARQUES, em suas *Instituições de Direito Judiciário Civil*, vol. 5, 2º ed., pág. 455 e J.M. CARNEIRO LACERDA, em seus *Comentários ao Código de Processo Civil Brasileiro*, ed. de 1941, vol. IV, pág. 175, e conclui por assim expressar:

A mesma pessoa física ou jurídica pode ser simultaneamente parte e terceiro no mesmo processo, se são diferentes os títulos jurídicos que justificam esse duplo papel. A palavra terceiro significa não só a pessoa física ou jurídica que não tenha participado do feito, como também a pessoa que participou do processo, mas que, aqui, nos embargos, é titular de um direito diferente, outro que não o que foi objeto da decisão judicial.

Por esposar esse entendimento, o Supremo Tribunal Federal, acolhendo voto do Ministro CORDEIRO GUERRA, julgou que

A pessoa física ou jurídica pode ser simultaneamente parte e terceiro no mesmo processo, se são diferentes os títulos jurídicos que justificam esse duplo papel. (Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário

Nº 89.802 – CE, RTJ 88/717). Ora, se a pessoa jurídica pode ser parte e terceiro e se a CONSUB pudesse ter sido considerada como parte no primeiro processo administrativo fiscal (por ter defendido indevidamente a CRATEUS; e terceiro porque ela, CONSUB, não fora “notificada” em nome próprio), nem por isso seria o sujeito passivo dela (logo, era terceiro) e, evidentemente, a decisão que declarou a nulidade da exigência contra a CRATEUS, mesmo tivesse sido motivada por erro formal, não pode ter efeitos quanto ao termo *a quo* do prazo decadencial da CONSUB, pelo fato mesmo de a autuação, naquela ocasião, não ter sido contra ela.

A questão do erro na identificação do sujeito passivo não deve ser obscurecida pelo argumento de que a empresa sucessora de qualquer modo responderia pelos tributos devidos pela sucedida.

Na verdade, antes de examinar se os tributos eram ou não devidos pela sucedida e se, por isso, serão ou não devidos pela segunda sucessora, é mister se verifique, em caráter preliminar, se os sujeitos do processo em que este exame ocorre têm legitimidade para tal: se o sujeito ativo e o sujeito passivo têm legitimidade para figurar naquele processo.

Assim, ilustrativamente, quando existe um tributo federal em discussão (cujo sujeito ativo é, portanto, a União), um Município ou Estado não pode figurar no pólo ativo da relação processual, pouco importando que o tributo seja ou não efetivamente devido. Somente a fazenda pública federal teria legitimidade ativa.

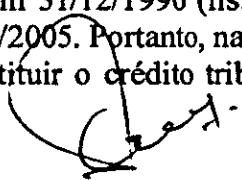
Igualmente, se um tributo ou uma sanção forem realmente exigíveis de determinada empresa ou indivíduo (sujeito passivo), nem por isso pode essa questão ser objeto em um processo do qual este indivíduo ou empresa não faça parte do processo ou contra a qual não tenha sido dirigida a autuação: falta legitimidade passiva.

Efetivamente, não pode ser confundida a relação de direito material com a relação processual. A legitimidade processual (relação de direito adjetivo) é questão prévia ao exame do mérito (relação de direito substancial). É por isso que se diz que a legitimidade processual é questão preliminar ou prejudicial, isto é, a questão da legitimidade precede e prejudica o exame da questão de fundo. Do julgamento desta questão prévia depende a possibilidade de examinar-se a questão de mérito, necessariamente posterior, do ponto de vista lógico.

Deste modo, uma vez evidenciado que o lançamento efetivou-se contra pessoa jurídica inexistente e, sendo a correta identificação do sujeito passivo requisito essencial à validade e eficácia do lançamento, além de se revestirem de nulidade os lançamentos efetuados, nenhum efeito aqueles ou a decisão neles proferida em relação do novo lançamento.

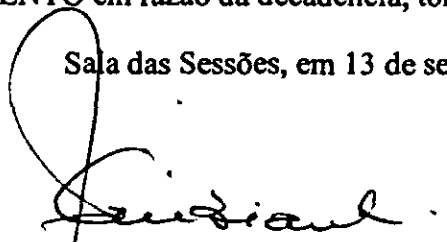
Em consequência, os prazos decadenciais fluíram da forma incontestes.

Com efeito, o fato gerador ocorreu em 31/12/1996 (fls. 293), enquanto que a recorrente tomou ciência do mesmo na data de 30/09/2005. Portanto, na data do lançamento, já havia decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao fato gerador em questão, *ex vi* do art. 150, § 4º, do C.T.N.



ISTO POSTO, conheço do recurso voluntário e voto no sentido de DAR-LHE PROVIMENTO em razão da decadência, tornando insubsistente o lançamento.

Sala das Sessões, em 13 de setembro de 2007.


IRINEU BIANCHI 