



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15540.720258/2015-81
Recurso De Ofício
Acórdão nº 1401-005.215 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de fevereiro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SOCIEDADE EDUCACIONAL PLÍNIO LEITE S/S LTDA E OUTROS

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

O ato administrativo de lançamento deve se revestir de todas as formalidades exigidas em lei, sendo nulo por vício material o auto de infração maculado pelo erro na identificação do sujeito passivo, elemento fundamental, intrínseco do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e manter o cancelamento do auto de infração na parte relativa à omissão de receitas decorrente de ganhos de capital, por vício material.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Letícia Domingues Costa Braga, André Severo Chaves e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

O presente processo retorna à apreciação desta Turma por força do decidido no Acórdão nº 9101-004.600 – CSRF/1ª Turma (v. e-fls. 2.518/2.527). Ao apreciar o recurso especial proposto pela Fazenda Nacional (v. e-fls. 2.408/2.429), a CSRF entendeu ser imperiosa

a manifestação, por parte desta Turma de Julgamento, acerca da natureza do vício, se formal ou material, impingido ao auto de infração na parte relativa à omissão de receitas decorrente de ganhos de capital pelo acórdão de recurso de ofício n.º 1401-002.200 – 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária/1ª Seção de Julgamento (v. e-fls. 2.378/2.396).

Portanto, em função da determinação da CSRF, trago à análise desta Turma a matéria relativa tão somente à identificação da natureza da nulidade da autuação relativa à infração de omissão de receitas decorrente de ganhos de capital.

O acórdão n.º 1401-002.200 negou provimento ao recurso de ofício. Abaixo reproduzo a ementa da referida decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

ARBITRAMENTO DE LUCROS. DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITA CONTÁBIL. JUSTIFICATIVA INSUFICIENTE.

O arbitramento é medida extrema, que deve ser adotada, principalmente, quando restar impossível a apuração da base de cálculo do imposto de acordo com a forma de tributação escolhida pelo Contribuinte. Assim, constatado que a fundamentação adotada pela Autoridade Fiscal revelou-se insuficiente para motivar o arbitramento, deve o mesmo ser considerado insubsistente.

GANHO DE CAPITAL. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Verificado o erro na identificação do sujeito passivo, faz-se necessário o cancelamento da exigência quanto ao ponto.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

A qualificação da multa deve ser afastada quando restar configurada a fragilidade da fundamentação a ela associada.

Assim, o acórdão recorrido manteve a decisão de primeira instância que havia considerado nula a exigência que tinha por objeto o ganho de capital, por conta da verificação de erro na identificação do sujeito passivo.

Em síntese, alega a PGFN que o acórdão recorrido, ao declarar a nulidade do respectivo lançamento, omitiu-se em esclarecer se a referida nulidade decorreria de vício formal ou de vício material. Afirmar que tal esclarecimento é importante para fins da incidência do art. 173, II, do CTN.

Examinando o acórdão recorrido é possível verificar que realmente não consta ali a indicação da origem do vício, se formal ou material.

Os autos foram encaminhados a este Presidente de Turma, que coincidentemente é o Relator do acórdão recorrido, para apreciação.

Em apertada síntese, é esse o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

A matéria objeto de análise resume-se, então, ao esclarecimento se a nulidade reconhecida pela Turma decorre de vício formal ou de vício material. Como vimos no Relatório, a autuação foi considerada nula haja vista erro na identificação do sujeito passivo.

Abaixo reproduzo excerto do acórdão recorrido, necessário para circunstanciar os fatos que levaram à declaração de nulidade do auto de infração (v. e-fls. 2.393/2.396):

Restaria, ainda, a apreciação da segunda infração apurada pela Fiscalização, que diz respeito ao ganho de capital. Assim, passamos a analisá-lo. Neste ponto, assim se manifestou o acórdão recorrido:

No item 10.3 do TVF essa infração está assim descrita:

"(...)

10.3.1 - Conforme relatado em 5.4.5, a fiscalizada deixou de oferecer à tributação o valor do ganho de capital apurado em virtude da quitação da PARCELA SUBSEQUENTE, no o valor de R\$ 27.364.188,83 (vinte e sete milhões, trezentos e sessenta e quatro mil, cento e oitenta e oito reais e oitenta e três centavos), com dação em pagamento de bens que perfazem R\$ 15.937.050,00 (quinze milhões, novecentos e trinta e sete mil e cinquenta reais);

10.3.2 - Assim sendo, ficou caracterizada, em 21/12/2010, a alienação, sujeita à apuração do ganho de capital pela diferença entre o valor da dívida exonerada e o valor contabilizado do conjunto de bens objeto da dação exoneradora, conforme abaixo:

(...)"

As Impugnantes contestam essa parcela da exigência em alegações trazidas nos tópicos VII e seguintes da peça impugnatória, (verbis):

"(...) a empresa compradora —Anhanguera - firmou contrato de compra e venda com as vendedoras — Nelly e Lea— para aquisição das quotas de uma sociedade empresária — UNIPLI (Sociedade Educacional Plínio Leite S/S Ltda.), cujo Contrato segue anexo (doc. 6).

119. Uma das parcelas acordada, denominada Parcela Subsequente, seria de R\$ 27.364.188,83 (vinte e sete milhões, trezentos e sessenta e quatro mil, cento e oitenta e oito reais e oitenta e três centavos), a qual fora supostamente quitada pela compradora com a dação em pagamento de bens que perfazem a quantia de R\$ 15.937.050,00 (quinze milhões, novecentos e trinta e sete mil e cinquenta reais).

120. Diante disso, a Douta Fiscalização entendeu restar caracterizada alienação sujeita à apuração de ganho de capital pela diferença entre o valor da dívida exonerada e o valor contabilizado do conjunto de bens dados em pagamento.

121. No entanto, mesmo se considerasse válido o raciocínio do Sr. Fiscal, o qual será posteriormente combatido pela demonstração da não verificação de ganho de capital na operação mencionada, verifica-se ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, o que é passível de nulidade do lançamento.

122. Observa-se que por meio deste lançamento fiscal lavrado contra o sujeito passivo então fiscalizado, a UNIPLI, imputa-se a ele ganho de capital oriundo da mencionada operação. Contudo, a UNIPLI não é parte da negociação (vendedora e compradora), mas, sim, OBJETO da transação comercial.

123. Como é consente, em um instrumento de compra e venda, fica obrigado o comprador a pagar ao vendedor determinada quantia em troca do recebimento do objeto negociado!

124. Se o Aditivo Contratual firmado entre a compradora e as vendedoras mencionado no Termo de Constatação possibilitou a quitação por meio da dação de imóveis, trata-se de mera deliberação entre as partes. Ademais, cabe à compradora — Anhanguera — decidir como pagaria sua dívida, se em espécie, se por meio da dação de bens de seu próprio patrimônio ou por meio da dação de imóveis de qualquer outra empresa que possua.

(...)

125. Assim, se houve algum ganho com a diminuição do valor acordado e o valor pago, este se deu em favor da COMPRADORA, jamais em favor do OBJETO de compra, que fora a UNIPLI, ora atuada.

126. Portanto, verifica-se erro na identificação do sujeito passivo que supostamente auferiu ganho de capital, razão pela qual este lançamento merece ser anulado, em consonância com o entendimento já pacificado pelo CARF, como atestam os acórdãos abaixo transcritos:

(...)

125. Assim, se houve algum ganho com a diminuição do valor acordado e o valor pago, este se deu em favor da COMPRADORA, jamais em favor do OBJETO de compra, que fora a UNIPLI, ora atuada.

126. Portanto, verifica-se erro na identificação do sujeito passivo que supostamente auferiu ganho de capital, razão pela qual este lançamento merece ser anulado (...)"

Verifica-se de plano que cabe razão à impugnante também quanto a esta matéria. Isso porque a obrigação a ser paga era mesmo da empresa ANHANGUERA EDUCACIONAL LTDA, sendo que não há elementos nos autos indicando a ocorrência de novação ou assunção dessa dívida pela UNIPLI.

De fato, os bens dados em pagamento faziam parte do patrimônio da UNIPLI (contribuinte atuada), porem, conforme asseverado pela própria Fiscalização nos itens 5.4.3 e seguintes do TVF, no dia 21/10/2010 foi realizada uma cisão parcial da UNIPLI, sendo que parte do patrimônio da empresa foi vertido para a empresa RIGA PARTICIPAÇÕES, cujas cotas foram a seguir transferidas às Sras. NELLY e LEA para quitação da chamada "Parcela Subsequente". Vejamos a descrição dos fatos no TVF.

"(...)

5.4.5 - Em decorrência, é promovida a redução do capital social, conforme item 4.1 do referido documento: "Em virtude da cisão parcial da Sociedade ora aprovada, o capital social da Sociedade é reduzido no valor de R\$ 15.937.050,00 (...) equivalente à parcela do patrimônio que será vertida para as sociedades RIGA PARTICIPAÇÕES LTDA. e XISTO EDUCAÇÃO BÁSICA LTDA., passando dos atuais R\$ 20.195.000,00 (vinte milhões, cento e noventa e cinco mil reais), para R\$ 4.257.949 (quatro milhões, duzentos e cinquenta e sete mil, novecentos e quarenta e nove reais), com o conseqüente cancelamento de 15.937.050 (quinze milhões, novecentos e trinta e sete mil e cinquenta) quotas representativas do seu capital social."

Conforme se conclui, a aludida redução do capital social no valor de R\$ 15.937.050,00 (...), devido à cisão parcial, foi promovida com o intuito de consolidar a quitação, através de dação em pagamento, da dívida assumida, quer seja: a PARCELA SUBSEQUENTE, no valor de R\$ 27.364.188,83 (vinte e sete milhões, trezentos e sessenta e quatro mil, cento e oitenta e oito reais e oitenta e três centavos).

Resumindo, temos que uma dívida de R\$ 27.364.188,83 foi quitada com dação em pagamento de bens que perfazem, na escrituração da fiscalizada, R\$ 15.937.050,00.

Assim sendo, ESTÁ PERFEITAMENTE CARACTERIZADA A ALIENAÇÃO SUJEITA À APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL, vez que se trata de dação de bem em pagamento de dívida de maior valor, DEVENDO O GANHO DE CAPITAL SER APURADO PELA DIFERENÇA ENTRE O VALOR DA DÍVIDA EXONERADA E O VALOR CONTABILIZADO DO CONJUNTO DE BENS OBJETO DA DAÇÃO EXONERADORA, (...)"

Registre que essa redução do capital da UNIPLI está devidamente registrada na contabilidade da empresa, sendo que a cópia dos livros contábeis e atos societários estão juntados nos autos deste processo (fls. 456 a 941).

Logo, não há que falar inexistência de ganho de capital pela não transferência dos imóveis. Isso porque, o pagamento não se deu mediante integral de imóveis e sim pela transferência de cotas da empresa RIGA, conforme instrumento de Alteração e Consolidação Contratual às fls. 762 e seguintes.

O fato gerador do ganho de capital ocorreu mesmo em 21/12/2010 (fl. 775), quando as cotas da RIGA foram transferidas às "vendedoras" pela ANHANGUERA.

Portanto, é de clareza solar o ganho de capital obtido pela ANHANGUERA ao quitar sua dívida de R\$ 27.364.188,83 com dação em pagamento de cotas da empresa RIGA, cujo valor contábil eram de R\$ 15.937.050,00.

A Fiscalização deixou de atentar ao fato de que a cisão da UNIPLI (redução de capital) foi feita sem qualquer reavaliação, tanto assim que a dívida da ANHANGUERA no valor de R\$ 27,3 milhões foi paga com cotas representativas de bens no valor contábil de R\$ 15,9 Milhões. Ocorre que essas operações pelo valor contábil tem amparo na legislação do Imposto de Renda - art. 238 do RIR/99, cuja base legal encontra-se no art. 22 da Lei nº 9.249/1995.

Logo, o correto seria mesmo constituir o crédito tributário relativo ao ganho de capital contra a empresa ANHANGUERA EDUCACIONAL LTDA., pelo que essa parte da exigência deve mesmo ser exonerada.

Diante do exposto acima, resta evidente mais um erro cometido pela Autoridade Fiscal ao designar como sujeito passivo do ganho de capital a própria Fiscalizada. Como ficou muito bem evidenciado pelo acórdão recorrido, o crédito tributário relativo ao ganho de capital deveria ter sido constituído contra a empresa ANHANGUERA EDUCACIONAL LTDA. Esta era a verdadeira detentora, primeiramente do patrimônio que foi vertido com a cisão da Fiscalizada e, depois, das cotas entregues a NELLY e LEA, das empresas RIGA e XISTO.

No meu entendimento, nesta operação, teria havido ainda um outro fato gerador de ganho de capital, justamente quando da alienação das cotas que NELLY e LEA detinham, relativas à SOCIEDADE EDUCACIONAL PLÍNIO LEITE S/S LTDA, cujo valor era de R\$195.000,00 (logo após a transformação societária), e que foram compradas pela ANHANGUERA EDUCACIONAL LTDA, em transação envolvendo valores superiores a R\$68 milhões, segundo a Fiscalização. Mas, a Fiscalização não percebeu esse fato.

Neste caso, a Fiscalização tributou a diferença entre o valor devido, relativo à parcela dita "Subsequente", de 27,3 milhões, e o dos bens que constavam no patrimônio da Fiscalizada por R\$15,9 milhões, integralizados no patrimônio das empresas RIGA e XISTO. Ora, evidente que, se houve algum ganho nessa transação, ele foi auferido pela ANHANGUERA EDUCACIONAL LTDA, que quitou uma dívida de R\$27,3 milhões com bens ou quotas que valiam apenas R\$15,9 milhões.

Portanto, também neste caso, não há como fugir das mesmas conclusões a que chegou a DRJ/RPO, devendo a tributação sobre o ganho de capital, conforme a apuração feita pela Autoridade Fiscal, ser totalmente afastada por erro na sujeição passiva.

Portanto, conforme vimos acima, a Autuada, SOCIEDADE EDUCACIONAL PLÍNIO LEITE S/S LTDA, não poderia figurar no polo passivo da obrigação tributária por conta da apuração de omissão de receitas decorrente de ganhos de capital. Isso porque a operação, que teria gerado o aludido ganho, tinha como partes a empresa ANHANGUERA EDUCACIONAL LTDA e as antigas sócias da SOCIEDADE PLÍNIO LEITE, as Sras. NELLY LEITE BITTENCOURT e LEA WALDMANN LEITE. A empresa ANHANGUERA EDUCACIONAL LTDA era a verdadeira detentora, primeiramente do patrimônio que foi vertido com a cisão da Fiscalizada e, depois, das cotas entregues a NELLY e LEA, das empresas RIGA e XISTO, conforme vimos anteriormente.

Voltando ao objeto do presente julgamento, falta dizer, então, se o vício reconhecido seria de natureza formal ou material.

Essa questão é importante, pois o Código Tributário Nacional - CTN, nos casos de vício formal, alonga o prazo de decadência para a constituição de crédito tributário, conforme o disposto no seu art. 173, inciso II:

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

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

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

Os prazos de decadência tem a função de trazer segurança e estabilidade para as relações jurídicas. Assim, é razoável admitir que o prolongamento desse prazo em favor do Fisco, haja vista erro cometido por si próprio, necessariamente deve abranger vícios de menor gravidade.

Assim, o objetivo contido na norma é de alongar o prazo decadencial apenas nos casos em que reste caracterizada a ocorrência de vícios formais quando da constituição do crédito tributário.

O Ilustre Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, no Acórdão nº 9101-002.976 – 1ª Turma, sessão de 06 de julho de 2017, resume brilhantemente a questão:

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

O vício formal normalmente não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, 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, etc. CTN, art. 142).

Aliás, um erro nos elementos que identificam a essência/conteúdo da relação jurídico-tributária até pode ser considerado como um vício formal desde que, por exemplo, ele se apresente como resultado de uma evidente discrepância entre o que se pensou e o que se exteriorizou pela escrita (as inexactidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo), quando todo o contexto do que está sendo dito aponta num determinado sentido, e um ponto específico, desconexo do conjunto das ideias, aponta em outro, ou dá uma informação simplesmente fora de contexto, etc.

Mas mesmo diante desse tipo de situação, vale novamente lembrar que não há nulidade sem prejuízo da parte.

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.

O vício apontado no presente processo, s.m.j., tem íntima relação com os elementos constitutivos da obrigação tributária, mormente com a identificação do sujeito passivo, um dos elementos fundamentais, intrínsecos do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. Tais elementos constitutivos antecedem e são preparatórios à formalização do crédito tributário, o qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguido da ciência ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Portanto, conforme vimos acima, a Autuada, SOCIEDADE EDUCACIONAL PLÍNIO LEITE S/S LTDA, não poderia figurar no polo passivo da obrigação tributária por conta da apuração de omissão de receitas decorrente de ganhos de capital. Isso porque a operação, que teria gerado o aludido ganho, tinha como partes a empresa ANHANGUERA EDUCACIONAL LTDA e as antigas sócias da SOCIEDADE PLÍNIO LEITE, as Sras. NELLY LEITE BITTENCOURT e LEA WALDMANN LEITE. A empresa ANHANGUERA EDUCACIONAL LTDA era a verdadeira detentora, primeiramente do patrimônio que foi vertido com a cisão da Fiscalizada e, depois, das cotas entregues a NELLY e LEA, das empresas RIGA e XISTO, conforme vimos anteriormente.

A Autoridade Autuante, ao indicar a SOCIEDADE PLÍNIO LEITE como parte na operação apontada como geradora do ganho de capital, cometeu erro grave, pois deveria ter indicado a empresa ANHANGUERA EDUCACIONAL LTDA. Tal falha atinge a essência e o 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, etc. CTN, art. 142).

Um outro ponto a ser considerado, nos termos do voto acima referido: seria possível a repetição do lançamento, com o “*mesmo conteúdo concreto (mesmos elementos*

constitutivos da obrigação tributária), sem incorrer na mesma invalidade? Creio que não, pois um novo lançamento, forçosamente, careceria da realização de um procedimento fiscal específico, agora em face de ANHANGUERA EDUCACIONAL LTDA, para se verificar/constatar se tal empresa tributou ou não os rendimentos decorrentes da operação relatada pela Autoridade Fiscal. Tal situação modificaria completamente a fundamentação, tanto fática quanto jurídica da autuação. Apenas para pontuar, é cediço que vício formal não admite investigações adicionais.

No caso em tela, não vejo outra solução, repito, s.m.j., que não seja a de considerar o vício apontado no acórdão recorrido como sendo de natureza material.

Diante do exposto, reitero a negativa de provimento do recurso de ofício, esclarecendo estar o lançamento de omissão de receitas decorrente de ganhos de capital eivado de vício material, consubstanciado na errônea identificação do sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)
Luiz Augusto de Souza Gonçalves