



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 18471.001516/2006-94
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.764 – 1ª Turma
Sessão de 06 de abril de 2017
Matéria RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado RIO EXCHANGE TURISMO LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000, 2001

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PESSOA JURÍDICA EXTINTA. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

A pessoa jurídica formal e regularmente extinta não tem existência no mundo jurídico, e deve ser excluída do pólo passivo de lançamento efetuado após sua liquidação. Sendo a pessoa jurídica extinta o único sujeito passivo apontado pelo Fisco no lançamento, não pode este subsistir.

NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.

Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, à identificação do sujeito passivo, etc. Não há como tratar o erro na identificação do sujeito passivo como mero vício de natureza formal, principalmente se o saneamento da nulidade exigir alteração de conteúdo no lançamento, naqueles casos em que não basta substituir um nº cadastral (CNPJ ou CPF) por outro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Cristiane Silva Costa. Solicitou apresentar declaração de voto a conselheira Adriana Gomes Rego.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Jose Eduardo Dornelas Souza, Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência jurisprudencial relativamente à declaração de nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo, erro que foi considerado como vício de natureza material.

A recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 1301-00.753, de 23/11/2011, rerratificado pelo Acórdão nº 1301-001.048, de 12/09/2012, por meio dos quais a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF deu provimento a recurso voluntário da contribuinte acima identificada, para declarar a nulidade do lançamento.

O Acórdão nº 1301-00.753 contém a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

Exercício: 2001,2002

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PESSOA JURÍDICA EXTINTA. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

A pessoa jurídica formal e regularmente extinta não tem existência no mundo jurídico, e deve ser excluída do pólo passivo de lançamento efetuado após sua liquidação. Sendo a pessoa jurídica extinta o único sujeito passivo apontado pelo Fisco no lançamento, não pode este subsistir.

E o Acórdão nº 1301-001.048, que julgou embargos de declaração apresentados contra o primeiro acórdão, foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2001,2002

Ementa:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. ACOLHIMENTO.

Embargos declaratórios que se acolhe para suprir a omissão apontada, rerratificando-se a parte conclusiva do voto condutor.

A omissão no primeiro acórdão dizia respeito à ausência de pronunciamento acerca da natureza do vício propulsor da nulidade do lançamento tributário, que implicava indefinição sobre a possibilidade de aplicação das disposições do inciso II do art. 173 do Código Tributário Nacional.

O voto que orientou o segundo acórdão, ao sanar o vício de omissão contido na primeira decisão, apresentou os seguintes fundamentos:

Voto

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

Esclareço, inicialmente, que merece acolhimento os embargos interpostos pela Fazenda, eis que a ausência de pronunciamento, no acórdão atacado, acerca da natureza do vício propulsor da nulidade do lançamento tributário, implica indefinição sobre a possibilidade de aplicação das disposições do inciso II do art. 173 do Código Tributário Nacional, abaixo transcrito.

[...]

Em que pese o fato de que, em determinadas circunstâncias, a indicação equivocada do sujeito passivo da obrigação tributária pode representar vício meramente formal, passível até mesmo de desconsideração no que tange aos efeitos jurídicos do ato praticado, penso que no caso vertente a situação seja outra.

Com efeito, o acórdão embargado dá conta de que a Fiscalização identificou como sujeito passivo da obrigação tributária, na qualidade de contribuinte, pessoa jurídica que já se encontrava extinta em momento anterior ao início do procedimento fiscal.

Em tal situação, 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.

Trata-se, pois, a meu ver, de vício inibidor da realização de novo lançamento nos termos preconizado pelo inciso II do art. 173 do Código Tributário Nacional, antes referido.

Assim, conduzo meu voto no sentido de acolher os embargos de declaração interpostos para, suprimindo a omissão alegada, ratificar a nulidade do feito fiscal, sendo inexistente, no caso, o vício formal.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, especificamente quanto às matérias acima referidas, ou seja, à declaração da nulidade do lançamento e também à identificação da natureza do vício que ensejou essa declaração de nulidade.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os argumentos descritos abaixo:

DO CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

- a decisão recorrida diverge da decisão proferida pela 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, constante do Acórdão nº 105-14234 (Acórdão Paradigma - cópia anexa), cuja ementa dispõe:

CSLL - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO POR ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA - RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS - LIMITAÇÃO DA COMPENSAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS - Não configura erro na eleição do sujeito passivo da obrigação principal, a formalização da exigência em nome da sociedade extinta, ainda que a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária principal seja atribuída ao sócio, nos termos do inciso VII, do artigo 134, do CTN. A partir de 01/01/1995, a parcela da base de cálculo negativa da contribuição apurada pelo contribuinte poderá ser utilizada nos períodos seguintes, obedecido o limite de 30%, calculado sobre a base positiva do período da compensação. Recurso negado.

- invocam-se ainda os Acórdãos 303-30909 e 301-33686 que, diversamente da posição adotada pela e. Câmara *a quo*, entenderam que, concluindo-se pela existência de erro na identificação do sujeito passivo, este 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;

Acórdão nº 303-30909

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - VÍCIO FORMAL - ILEGITIMIDADE DO SUJEITO PASSIVO. Constatado vício formal, por erro na identificação do sujeito passivo, deve ser declarada, de ofício, a nulidade do auto de infração, por não observância do disposto no art. 142 do CTN. RECURSO DE OFÍCIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

Acórdão nº 301-33686

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR Exercício: 2002 NULIDADE - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. É nulo, por vício formal, o lançamento constituído mediante auto de infração lavrado em face de sujeito passivo diverso daquele elencado pela norma tributária. RECURSO DE OFÍCIO NEGADO.

- os precedentes acima citados comprovam, de forma cabal, a necessidade de reforma da decisão ora atacada, por esta não refletir a melhor exegese acerca da legislação de regência da matéria;

DAS RAZOES DO RECURSO

- o entendimento de que, em caso como o dos autos, o lançamento deve recair sobre a pessoa jurídica, já foi abordado e confirmado anteriormente por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como vimos no Acórdão paradigma nº 105-14234;

- e mais, segundo esse acórdão paradigma, caso fosse hipótese de aplicação do art. 134, inc.VII do CTN, ainda assim, não restaria por ocorrido erro na identificação do sujeito passivo, a ensejar a nulidade do lançamento;

- portanto, sendo o caso de liquidação de sociedade de capital ou sociedade de pessoas, o certo é que liquidada/extinta, tal fato, por si só, não conduz à nulidade do lançamento, por erro na identificação do sujeito passivo;

- destarte, verifica-se a inexistência de erro de identificação do sujeito passivo, eis que se trata de autuação do contribuinte do tributo, nos termos do art. 121, parágrafo único, inc. I, do CTN;

- a liquidação da sociedade não lhe retira a condição de contribuinte, nos termos preconizados pelo dispositivo acima mencionado, enquanto não expirado o prazo decadencial do direito de a Fazenda Nacional apurar débitos tributários em seu nome;

- se a pessoa jurídica cometeu infrações de natureza tributária, das quais decorreram recolhimento a menor de tributos e/ou contribuições, estes devem, efetivamente, ser exigidos em nome dela, ainda que sejam cobrados de seu ex sócio-gerente, na qualidade de responsável solidário da obrigação, na correspondente fase processual, ou de inscrição do débito em dívida ativa da União, visando a sua execução, nos termos da legislação de regência;

- o sujeito passivo foi adequadamente identificado, não ocorrendo o vício que levaria à nulidade do feito;

- assim, liquidada a entidade empresária, mesmo no caso de sociedade de pessoas, não ocorre nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo diante da formalização de exigência em nome da sociedade extinta;

- mas mesmo diante de erro na identificação do sujeito passivo, sendo este vício formal, impõe-se a reforma do acórdão para que seja declarada a nulidade formal do lançamento;

- o Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, estabelece os requisitos que devem fazer parte do auto de infração, em seu art. 10;

- pela leitura do referido dispositivo (art. 10 do Decreto 70.235/72), percebe-se que dentre os requisitos ali dispostos, a qualificação do autuado possui natureza formal, ou seja, determina como o ato administrativo, *in casu*, o lançamento, deve exteriorizar-se;

- com efeito, tal disciplina tem por objetivo uniformizar o procedimento de autuação da fiscalização, de maneira a conferir garantias ao contribuinte, em especial da ampla defesa e do contraditório;

- 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;

- a propósito, a jurisprudência deste Conselho Administrativo Fiscal é farta em decisões que, ao determinarem o cancelamento do lançamento por falta de preenchimento

de alguns dos requisitos formais estipulados no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e/ou art. 142 do CTN, consideram que se tratava de nulidade por vício de forma (ementas transcritas);

- portanto, se vício existe no lançamento, este é de natureza formal, visto que relacionado a elemento de exteriorização do ato administrativo;

- enfim, deve ser reparada a decisão da E. Câmara *a quo*, uma vez que o entendimento firmado, quanto à identificação do sujeito passivo, está em desacordo com a legislação em vigor, bem como com a jurisprudência e, caso se entenda que houve erro na identificação do sujeito passivo, seja declarada a nulidade do lançamento por vício formal.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial** da PGFN, o Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Despacho nº 017/2013, de 15/01/2013, admitiu o recurso com base na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

O presente recurso especial atende aos pressupostos de tempestividade e legitimidade.

Assim, passo a apreciação da admissibilidade da divergência em relação ao primeiro ponto do recurso.

[...]

Examinando o acórdão paradigma em seu inteiro teor verifica-se que o mesmo traz o entendimento de que não há vício na constituição do crédito tributário em nome da pessoa jurídica extinta.

De outra parte, o acórdão recorrido diverge desta interpretação ao dispor que é nulo o lançamento efetuado em nome da pessoa jurídica extinta.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se divergentes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente em relação ao primeiro ponto.

Passo a examinar o segundo ponto do recurso.

[...]

Examinando os acórdãos paradigmas, verifica-se que os mesmos consideram o erro na identificação do sujeito passivo um vício formal que enseja a nulidade do lançamento.

O acórdão recorrido, por sua vez, entendeu que, no caso, o vício ensejador da nulidade do lançamento tinha caráter material.

Deste modo, as conclusões sobre a matéria ora examinada nos acórdãos examinados revelam-se divergentes, restando configurada a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente também em relação ao segundo aspecto do recurso.

Processo nº 18471.001516/2006-94
Acórdão n.º **9101-002.764**

CSRF-T1
Fl. 8

Em 01/11/2013, o sujeito passivo foi intimado dos Acórdãos do CARF, do recurso especial da PGFN, e do despacho que admitiu esse recurso, e ele não apresentou contrarrazões ao recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ e tributos reflexos (CSLL, PIS e COFINS) sobre fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2000 e 2001.

A autuação fiscal se deu no contexto dos fatos apurados pela CPI do Banestado, em que se constatou que contribuintes nacionais enviaram divisas para o exterior ou as movimentaram no exterior, à revelia do sistema nacional, ordenando, remetendo ou se beneficiando de recursos em divisas estrangeiras, utilizando-se de contas/subcontas mantidas no "JP Morgan Chase Bank" pela empresa "Beacon Hill Service Corporation", a qual representava "doleiros" brasileiros e/ou empresas *offshore* com participações de brasileiros.

No caso específico da contribuinte em questão, o lançamento está baseado em omissão de receitas caracterizada (1) por depósitos de origem não comprovada realizados em moeda estrangeira em conta bancária controlada por seus sócios e (2) por transferências para contas de terceiros, na quais a contribuinte figura como ordenante.

A omissão de receitas foi apurada em relação aos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho, julho e outubro de 2000, e aos meses de março, abril e dezembro de 2001.

O lançamento foi parcialmente mantido pela decisão de primeira instância administrativa, que reconheceu a decadência dos créditos tributários de IRPJ e CSLL do 1º, 2º e 3º trimestres de 2000, e dos créditos tributários de PIS e COFINS dos meses de janeiro a novembro de 2000.

A decisão de segunda instância administrativa, por sua vez, deu provimento ao recurso voluntário da contribuinte, para fins de declarar a nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo, considerando ainda esse erro como um vício de natureza material.

De acordo com o acórdão recorrido, a pessoa jurídica formal e regularmente extinta não tem existência no mundo jurídico, e deve ser excluída do pólo passivo de lançamento efetuado após sua liquidação. Sendo a pessoa jurídica extinta o único sujeito passivo apontado pelo Fisco no lançamento, não pode este subsistir".

O recurso especial da PGFN suscita divergência em relação a esses dois aspectos, ou seja, à declaração da nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo e também à identificação da natureza do vício que ensejou a nulidade.

É importante ressaltar que a jurisprudência administrativa no Brasil fez nos últimos tempos um grande aprofundamento nas questões envolvendo a identificação do sujeito passivo já no momento do lançamento fiscal.

A responsabilidade tributária, em alguns casos, não é tema fácil, de aplicação automática.

Isto porque a sujeição passiva ultrapassa a figura do contribuinte. O sujeito passivo pode estar vinculado à obrigação tributária na condição de contribuinte, mas pode também estar vinculado como responsável por ato ilícito na administração da empresa; como sucessor (pessoa física) na proporção do acervo recebido da pessoa jurídica extinta; como sucessor pessoa jurídica no caso de evento societário de incorporação de empresa; etc.

Esse contexto permite vislumbrar que a questão da identificação do sujeito passivo pode não ser de natureza meramente formal, resumida à simples digitação do nome e/ou do nº cadastral (CNPJ ou CPF) no auto de infração.

A evolução dos procedimentos fiscais e da jurisprudência administrativa em relação à questão da responsabilidade tributária revela bem isso. Antigamente, nem mesmo existia a figura do "Termo de Sujeição Passiva Solidária", e a fiscalização passou a adotar esse tipo de procedimento para que a execução judicial dos créditos lançados tivesse mais êxito. Os órgãos julgadores, por sua vez, relutavam em analisar as questões sobre responsabilidade tributária, entendendo que era assunto para o momento da execução fiscal (assunto próprio da PGFN), mas esse entendimento hoje em dia está totalmente superado.

O acompanhamento da jurisprudência administrativa revela ainda um outro aspecto interessante: as situações em que a fiscalização lavra os mencionados "Termos de Sujeição Passiva Solidária" são justamente aquelas em que a matéria da responsabilização exige um maior aprofundamento, exige mais informações, que devem estar presentes já no ato de lançamento.

Tudo isso está diretamente relacionado à formação do título executivo fiscal contra alguém, e foram justamente as questões sobre esse tema que motivaram a referida evolução dos procedimentos fiscais e da jurisprudência administrativa.

Especificamente em relação ao caso sob exame, penso que não há como acolher a tese da PGFN, no sentido de que enquanto não houver a decadência dos créditos tributários, a PJ (mesmo extinta) mantém sua condição de contribuinte. Essa idéia, que consta do acórdão paradigma apresentado, também está atualmente superada.

Não há como manter a personalidade jurídica de uma empresa porque ainda não ocorreu a decadência dos tributos. O nascimento/constituição e a morte/dissolução de uma pessoa jurídica não estão disciplinados e nem condicionados pelo Direito Tributário.

Antigamente, em casos como o presente, em que o lançamento se dava após a extinção da pessoa jurídica (contribuinte), o procedimento fiscal consistia em restabelecer o CNPJ que já estava baixado, como se isso ressuscitasse a sociedade, como se isso restabelecesse a personalidade jurídica da sociedade. Mas o pensamento jurídico evoluiu, e se percebeu que não adiantava simplesmente reativar o CNPJ (que é mero cadastro) da empresa baixada para que a personalidade jurídica se restabelecesse.

Nesse passo, não merece reparo a decisão que declarou ter havido erro na identificação do sujeito passivo, conforme o voto vencedor que a orientou, cujos fundamentos também adoto neste julgamento de recurso especial:

Voto Vencedor

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Redator Designado.

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio foi levantada questão que antecede ao exame do mérito, atinente à sujeição passiva, o que, afinal, conduziu a conclusão diversa.

Do exame dos autos se constata que o Fisco identificou como sujeito passivo da obrigação tributária, na qualidade de contribuinte, a pessoa jurídica RIO EXCHANGE TURISMO LTDA. E, ainda, que essa pessoa jurídica já se encontrava extinta desde momento anterior ao do lançamento, anterior mesmo ao do início do procedimento de fiscalização. Com a extinção por liquidação voluntária, cessa a personalidade jurídica daquela tida por contribuinte no lançamento ora discutido, o qual não pode, assim, subsistir.

A jurisprudência majoritária da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes e também deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com a qual concordo, é de que pessoa jurídica extinta não pode figurar no pólo passivo da relação jurídico-tributária, conforme ilustram as decisões cujas ementas são a seguir transcritas:

[...]

Ressalto, por oportuno, que, no caso concreto, a extinção da pessoa jurídica se deu mediante o registro de seu Distrato Social na Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro - JUCERJA, em 09/02/2006 (fls. 353/355v), bem antes do início do procedimento fiscal (em 17/08/2006, cf. AR à fl. 10) e da lavratura dos autos de infração (em 29/11/2006, fl. 322).

Também não vislumbro qualquer tentativa de ocultação dos fatos por parte do representante da pessoa jurídica já então extinta, visto que os fatos eram claramente do conhecimento da Fiscalização por ocasião do lançamento, tanto assim que o Distrato Social é expressamente mencionado no Termo de Verificação Fiscal à fl. 320. O Fisco, ao que parece, não deu qualquer importância a essa circunstância e simplesmente a ignorou, como se inexistente ou ineficaz fosse. Muito menos houve qualquer tentativa de imputação, na forma da lei, de responsabilidade tributária a quem quer que seja.

De fato, extinta a pessoa jurídica, deixa de ter a capacidade de ser titular de direitos e obrigações, particularmente a tributária. Não mais pode se revestir da qualidade de contribuinte, e uma relação jurídico-tributária em que o pólo passivo está vazio é, por certo, uma relação inexistente juridicamente, causa de nulidade do lançamento ora discutido.

Em conclusão, a decisão do colegiado foi por dar provimento ao recurso voluntário, por entender nula a constituição do crédito tributário, em razão de ter sido lançado o tributo em nome de pessoa jurídica extinta.

Cabe, assim, negar provimento ao recurso especial em relação à primeira divergência.

Na segunda divergência suscitada, a PGFN contesta a decisão recorrida na parte em que ela considerou o erro na identificação do sujeito passivo como um vício de natureza material, e não formal.

Quanto a esse aspecto, penso que não há uma regra fixa para definir de antemão a gravidade desse tipo de erro na identificação do sujeito passivo, se o erro é formal, se é material, etc. Isso varia caso a caso.

Nem sempre a solução desse tipo de erro passa pela simples troca de um nº de cadastro por outro.

O que é relevante é definir a sujeição passiva. Definir, como já mencionado, se o sujeito passivo está vinculado à obrigação tributária como contribuinte; se está vinculado como responsável por ato ilícito na administração da empresa; se está vinculado como sucessor pessoa física na proporção do acervo recebido da pessoa jurídica extinta; etc.

Cada uma dessas situações tem especificidades que repercutem na gravidade que esse tipo de vício pode apresentar.

Em determinados casos, não há como tratar o erro na identificação do sujeito passivo como mero vício de natureza formal, principalmente se o saneamento da nulidade exigir alteração de conteúdo no lançamento, naqueles casos em que não basta substituir um nº cadastral (CNPJ ou CPF) por outro.

Para o Direito Tributário, essa questão de compreender e identificar se o vício é formal ou material tem grande relevância, porque o Código Tributário Nacional - CTN, nos casos de vício formal, prolonga o prazo de decadência para constituição de crédito tributário, nos termos de seu art. 173, 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.

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

Com efeito, o sentido do CTN não é prolongar a decadência para todo o tipo de crédito tributário, mas apenas para aqueles que tenha sido anulados por ocorrência de "vício formal" em sua constituição.

Nem sempre é tarefa fácil distinguir o vício formal do vício material, dadas as inúmeras circunstâncias e combinações em que eles podem se apresentar.

O problema é que os requisitos de forma não são um fim em si mesmo. Eles existem para resguardar direitos (p/ ex., o direito ao contraditório e à ampla defesa). É a chamada instrumentalidade das formas, e isso às vezes cria linhas muito tênues de divisa entre o aspecto formal e o aspecto substancial das relações jurídicas.

É esse o contexto quando se afirma que não há nulidade sem prejuízo da parte. Nesse sentido, vale trazer à baila as palavras de Leandro Paulsen:

Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo. (PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.)

A Lei nº 4.717/1965 (Lei da Ação Popular), ao tratar da anulação de atos lesivos ao patrimônio público, permite, em seu art. 2º, uma análise comparativa entre os diferentes elementos que compõe o ato administrativo (competência, forma, objeto, motivo e finalidade):

“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.” (grifos acrescidos)

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 9101-00.955, que explicita bem esse aspecto:

Acórdão nº 9101-00.955

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional — CTN, por serem

elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto, antecedem e são preparatórios à formalização do crédito tributário, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação 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; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

[...]

Voto

[...]

Como visto, há um ponto comum em todos os mestres citados: o lançamento substitutivo só tem lugar se a obrigação tributária já estiver perfeitamente definida no lançamento primitivo. Neste plano, haveria uma espécie de proteção ao crédito público já formalizado, mas contaminado por um vício de forma que o torna inexecutível.... Bem sopesada, percebe-se que a regra especial do artigo 173, II, do CTN, impede que a forma prevaleça sobre o fundo. [...]

[...]

4.0 VÍCIO FORMAL NÃO ADMITE INVESTIGAÇÕES ADICIONAIS

Neste contexto, é lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal. Com efeito, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem necessárias, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.

Deveras, como visto anteriormente, a adoção da regra especial de decadência prevista no artigo 173, II, do CTN, no plano do vício formal, que autoriza um segundo lançamento sobre o mesmo fato, exige que a obrigação tributária tenha sido plenamente definida no primeiro lançamento. Vale dizer, para usar as palavras já transcritas do Mestre Ives Gandra Martins, o segundo lançamento visa "preservar um direito já previamente qualificado, mas inexecutível pelo vício formal detectado".

Ora, se o direito já estava previamente qualificado, o segundo lançamento, suprida a formalidade antes não observada, deve basear-se nos mesmos elementos probatórios colhidos por ocasião do primeiro lançamento.

[...]

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 preenchê-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.

Não deixo de perceber que as petições de defesa foram assinadas por um dos sócios da pessoa jurídica extinta, mas isso não resolve o problema. Esse sócio iria responder em que condição: como responsável por ato ilícito na administração da empresa, ou como sucessor da PJ na proporção do acervo recebido?

No primeiro caso, qual seria esse ato? O mesmo que motivou a autuação fiscal? Era ele o administrador à época dos fatos?

No segundo caso, esse sócio recebeu algum acervo da PJ extinta?

Enfim, são várias informações que não constam do lançamento, e que só poderiam ser trazidas mediante uma complementação de conteúdo (substância).

Portanto, não merece reparo a decisão que, no presente caso, considerou o erro na identificação do sujeito passivo como vício de natureza material.

Deve ser negado provimento ao recurso especial também em relação à segunda divergência.

Na sessão de julgamento, a Conselheira Adriana Gomes Rêgo trouxe algumas considerações em Declaração de Voto, que também adoto como razões de decidir.

Desse modo, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Declaração de Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo

Em que pese ter acompanhado o ilustre relator, faço a presente declaração de voto apenas para esclarecer alguns aspectos do presente processo.

É que, compulsando-se os autos, verifica-se que a Fiscalização, durante todo o procedimento fiscal, encaminhava as intimações aos sócios da pessoa jurídica, embora os termos e declarações fossem em nome da pessoa jurídica e serem respondidos, sempre, em nome da pessoa jurídica.

Pois bem, com já observado pelo ilustre relator do voto vencedor da decisão recorrida, a Fiscalização consigna em seu Termo de Verificação Fiscal que havia distrato protocolizado na Junta, até porque tal ato foi-lhe apresentado pela própria autuada.

Analisando tal distrato, verifica-se estar consignado que a pessoa jurídica encerrou suas atividades em 31/12/1999. Essa informação converge com as DIPJ apresentadas nos períodos subseqüentes, pois todas são relativas à situação de inativa.

Além disso, é oportuno registrar que a fiscalização teve início em agosto de 2006, portanto quase seis meses após a formalização da extinção da pessoa jurídica, o que afasta a possibilidade de se concluir por uma extinção formal porém fraudulenta, com intuito de prejudicar o lançamento em nome da pessoa jurídica.

Assim, o correto seria a Fiscalização ter consignado que como foram encontrados movimentações financeiras em nome da pessoa jurídica, as quais, à luz da legislação do imposto de renda, permitem concluir pela omissão de receitas, houve na verdade uma extinção irregular, de forma que respondem pelos atos de infração à lei societária (extinguir pessoa jurídica com débitos tributários), os sócios da sociedade ao tempo dessa extinção, nos termos do art. 135 do CTN.

E, em face disso, lavrar o auto de infração em nome desses.

Em face ao exposto, acompanhei o relator no sentido de manter a decisão recorrida que cancelou a autuação por erro na identificação do sujeito passivo.

Processo nº 18471.001516/2006-94
Acórdão n.º **9101-002.764**

CSRF-T1
Fl. 18

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo