



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.000301/2010-41
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.242 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 13 de dezembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TVA SISTEMA DE TELEVISÃO SA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 12/02/2010

LANÇAMENTO EM NOME DO SUJEITO PASSIVO ORIGINÁRIO. INCORPORAÇÃO. SUCESSÃO EMPRESARIAL. NULIDADE POR VÍCIO FORMAL.

O vício decorrente de erro na identificação do sujeito passivo, em razão de operação de incorporação, tem natureza formal, quando a irregularidade não ocasiona prejuízo ao contraditório e à ampla defesa e se mostra possível identificar o incorporador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que não conheceu e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe negou provimento.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecilia Lustosa da Cruz - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Denny Medeiros da Silveira (suplente convocado(a)), Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Ausente o conselheiro Mario Pereira de Pinho Filho, substituído pelo conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 2401-003.554, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF, em 17 de julho de 2014, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 722 e seguintes:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 12/02/2010

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA ARTIGO 32, III DA LEI N.º 8.212/91 C/C ARTIGO 283, II, “b” DO RPS, APROVADO PELO DECRETO N.º 3.048/99 ERRO DE SUJEIÇÃO PASSIVA ARGUMENTAÇÃO TRAZIDA APENAS NA ESFERA RECURSAL QUESTÃO DE ORDEM PÚBLICA INEXISTÊNCIA DE PRECLUSÃO

Nos termos do § 6.º do art. 9.º da Portaria MPS/GM n.º 520/2004 c/c art. 17 do Decreto n.º 70.235/1972, a abrangência da lide é determinada pelas alegações constantes na impugnação, não devendo ser consideradas no recurso as matérias que não tenham sido aventadas na peça de defesa.

Contudo a preclusão só incidirá sobre as questões cuja ausência de arguição na época oportuna, refira-se a assunto de disponibilidades das partes, ou seja, não afeta questões de ordem pública. Neste casos, entendo que não se aplica a preclusão, podendo a decisão ser revista a qualquer tempo ou grau de jurisdição, ou mesmo apreciado novo argumento, independente em que momento a matéria tenha sido argüida.

A indicação da sujeição passiva é requisito básico de constituição do lançamento, razão pela qual enquadra-se no conceito de questão de ordem pública.

ERRO DE SUJEIÇÃO PASSIVA REQUISITO BÁSICO DE FORMAÇÃO DO ATO. OFENSA AO ART. 142 DO CTN. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

O erro na eleição do sujeito passivo, enseja afronta à própria substância do lançamento, de modo que resta violado o art. 142 do CTN.

INCORPORADORA INCORRETA INDICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO IMPROCEDÊNCIA.

Ocorrendo sucessão, o AIOP será lavrado em nome do sucessor, identificando-se a seguir o antecessor ou os antecessores, se houver débito relativo ao tempo destes, registrando-se no relatório fiscal a forma como se deu a sucessão (fusão, incorporação ou transformação, dentre outros).

É claro o Manual que nos casos de empresa incorporada o lançamento deve ser feito na incorporadora, considerando que essa passa a ser a responsável direta pelas obrigações assumidas. A Assembléia Geral realizada em dezembro de 2007 deixa claro não apenas a incorporação, como a extinção da empresa TVA, razão pela qual não encontro fundamento para o lançamento em nome da incorporada, mesmo que no cadastro a situação encontra-se SUSPENSA.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

No que se refere ao Recurso Especial, fls.735, houve sua admissão por meio de Despacho de fls. 784 e seguintes, para rediscutir a matéria: **b) vício formal versus vício material (ACT 67.639.4162 – CS – Contribuições Previdenciárias – Preliminar/Nulidade)**

Em seu **recurso, a Procuradoria** indica como paradigma o **Acórdão nº 303-30909 e 2302-01.330**, e aduz, em síntese, que:

- a) há erro na identificação do sujeito passivo, vício apontado pelo colegiado como causa do cancelamento do auto de infração, 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.
- b) a infração tributária resta devidamente evidenciado no Relatório Fiscal do Auto de Infração, este que também se fez acompanhar dos devidos documentos comprobatórios dos fatos ali noticiados
- c) o acórdão recorrido mostra-se equivocado ao afirmar que a ilegitimidade da parte seria suficiente para decidir pela improcedência 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.

Intimado, o sujeito passivo apresentou Contrarrazões, como se observa das fls. 586 e seguintes, sustentando, em suma:

- a) preliminarmente, o não conhecimento do Recurso Especial em razão de inexistência de dissenso jurisprudencial, conforme determina no artigo 67, § 1º do Regimento Interno do CARF.
- b) no mérito, que não apenas houve erro de sujeição passiva, como o lançamento foi efetuado em face de pessoa jurídica que não poderia ter sido eleita como responsável, de modo que a obrigação tributária em questão não poderia ser refeita ou aperfeiçoada e, por essa razão, o lançamento foi julgado improcedente por vício material.
- c) a autuação se deu contra a TVA Sistema de Televisão S.A. em fevereiro de 2010, muito embora nesse período tal empresa já estivesse extinta, fato reconhecido desde 31.12.2007.
- d) o erro de sujeição passiva configura vício material, uma vez que está relacionado a um dos elementos constitutivos da obrigação tributária, qual seja, o sujeito passivo (critério pessoal da regra matriz de incidência tributária), atingindo, por conseguinte, o próprio lançamento e os critérios de subsunção.
- e) De acordo com o artigo 129 do CTN, a empresa incorporadora somente será responsável pelos créditos tributários constituídos posteriormente à incorporação quando relativos a obrigações tributárias surgidas até a data da sucessão
- f) a súmula nº 554 do STJ e a Súmula CARF nº 47 corroboram para os argumentos apresentados até aqui, Portanto, deve ser mantido o v. acórdão recorrido que julgou improcedente o lançamento por vício material.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

1. Do conhecimento

Sustenta a recorrida o não conhecimento do Recurso Especial em razão de inexistência de dissenso jurisprudencial, conforme determina no artigo 67, § 1º do Regimento Interno do CARF.

O objeto da controvérsia suscitada pela Recorrente é a natureza do vício decorrente do erro na identificação do sujeito passivo.

Sobre o tema, o acórdão recorrido assim dispôs:

No caso em concreto, o motivo considerado à unanimidade por esta Turma que ensejou o reconhecimento da impossibilidade do lançamento, foi **o equívoco da fiscalização na eleição do sujeito passivo, eis que a empresa autuada fora objeto de incorporação, conforme documentação juntada aos autos, em momento anterior à realização do lançamento.**

Assim, com as devidas vênias à nobre relatora, entendo que tal irregularidade, não pode ser considerada, apenas, como um mero vício formal.

O lançamento, a meu ver, foi de encontro ao que determinado pelo art. 142 do CTN, uma vez que se trata de uma situação em que o lançamento efetuado da forma como o foi não possui qualquer condição de procedibilidade, tendo em vista que no presente caso, o lançamento em face da empresa incorporadora sequer poderia ser realizado, o que vai de encontro ao disposto no art. 142 do CTN, a seguir:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Dessa forma, em não tendo havido a correta eleição do sujeito passivo da relação jurídico tributária, na medida em que a fiscalização elegeu na qualidade de responsável, quem, a toda evidência, não detinha essa condição. Desse modo, não há que se falar na possibilidade do lançamento, pois diante do equívoco, não há que se falar no aperfeiçoamento da obrigação tributária em si, devendo ser reconhecida a total improcedência do lançamento.

Com relação ao primeiro paradigma n.º 303-30.909, cabe citar os seguintes trechos:

A Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, em seu artigo 4º, prevê que o contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

Ora, verifica-se que o lançamento foi feito para **o imóvel de número 3052241-2 denominado Campina, localizado no município de Iai/SP. Ocorre que, conforme se constata pelos extratos de fls. 44/46 este imóvel não pertence à interessada do presente processo e sim à empresa Gordura Agro Florestal Ltda.**

De fato houve um erro no lançamento no que concerne à identificação do sujeito passivo, pois pelos documentos de malha trabalhados (fls. 14/15) o imóvel objeto do

lançamento seria o da interessada, mas por alguma razão no auto de infração figurou outro imóvel o que caracteriza vício formal.

Por conseguinte, o erro na identificação do sujeito passivo torna nulo o lançamento, por vício formal.

No tocante ao segundo paradigma, Acórdão n.º 2302-01.330, seguem os principais fundamentos relativos ao vício decorrente do erro de sujeição passiva:

No caso em tela, temos que a fiscalização entendeu que o Município de Santo Antonio da Platina – Prefeitura Municipal seria o sujeito passivo desta notificação fiscal de lançamento de débito que refere-se aos lançamentos do Hospital Nossa Senhora da Saúde porque entendeu que a Lei Municipal n.º 50/99, apenas *proforma* tentou desvincular o município da administração do Hospital, mas que o poder executivo e legislativo podem indicar três representantes no Conselho de Administração da entidade, que tem o poder de gerenciar efetivamente o Hospital. Outro ponto a que se reporta a fiscalização é que os débitos de fiscalizações anteriores da entidade foram incluídos nos parcelamentos especiais das prefeituras e que há a cessão de três segurados empregados para o Hospital, na função de motoristas.

Entretanto, entendo que do confronto da conceituação legal de sujeito passivo da obrigação tributária, não há demonstração suficiente para que sejam imputados ao Município de Santo Antonio da Platina – Prefeitura Municipal, os débitos havidos em nome do Hospital Nossa Senhora da Saúde. (...).

Portanto, a inclusão dos débitos da entidade no parcelamento especial da prefeitura municipal, não implica em dizer que o município é o sujeito passivo desta notificação fiscal, pois havia disposição normativa para que procedesse daquela maneira.

Ainda, a prestação de serviço de três motoristas servidores da prefeitura municipal, no Hospital Nossa Senhora da Saúde, embora não esteja correta do ponto de vista fiscal, podendo acarretar o lançamento do débito no Hospital é insuficiente para dizer que o município é o responsável direto pela administração do hospital e sujeito passivo da obrigação tributária. (...).

Assim, entendo que no procedimento da fiscalização e na formalização do lançamento não foram cumpridos todos os requisitos do artigo 10 do Decreto n.º 70.235, de 06/03/72, pois não houve a correta identificação do sujeito passivo. (...).

Pela análise do disposto no acórdão recorrido e nos acórdãos paradigmas, embora existam distinções fáticas acidentais, o ponto fático essencial, que se refere ao erro na identificação do sujeito passivo, coexiste nos julgados.

Assim, nota-se que há divergência jurisprudencial, pois, em apreciação de situações fáticas semelhantes, os Colegiados decidiram de forma diversa quanto à natureza do vício.

Portanto, voto em conhecer do recurso.

2. Do mérito

Quanto ao mérito, cabe reiterar que a única matéria admitida refere-se à natureza do vício reconhecido pela decisão recorrida.

Sustenta a Recorrente que há 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.

Além disso, acrescenta que, na hipótese em apreço, há erro na identificação do sujeito passivo, vício apontado pelo colegiado como causa do cancelamento do auto de infração, mas que, todavia, não pode ser considerado como de natureza material, pois se assim fosse estaria afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu.

O voto vencido disposto do Acórdão vergastado, no qual constou como Relatora a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, assim tratou da matéria:

Quanto a correta indicação do sujeito passivo, primeiro devemos identificar a alegação do **recorrente**: indica **erro na sujeição passiva, já que o AI foi lavrado contra pessoa jurídica extinta desde 31.12.2007, conforme demonstrado por meio do cartão CNPJ. É entendimento pacífico desde Conselho que não pode ser lançado débito contra pessoa extinta, conforme acórdão CSRF/0105.352 e outros que cita.**

Por outro lado, a **autoridade fiscal**, exercendo o direito ao contraditório (já que a matéria não havia sido apreciada anteriormente), assim se manifestou.

Em consulta ao sistema da Receita Federal (CONSULTA CNPJ) o relatório das alterações cadastrais fica claro que: a **empresa estava ATIVA até 05/03/2009 quando mudou sua condição para SUSPENSA e ficou assim até 12/07/2010 quando passou para ATIVA NÃO REGULAR e foi BAIXADA.**

Portanto, **na ocasião da lavratura dos autos a empresa estava na situação de SUSPENSA (comprovante de inscrição cadastral emitido em 10/02/2010) e não baixada como alega a recorrente.**

(...)

Diante do exposto, estamos procedendo ao encerramento da presente diligência mantendo os lançamentos dos autos na sua totalidade e dando ciência ao contribuinte supracitado, por via postal com AR, da diligência, do seu encerramento e do resultado da diligência, cientificando(...)

Em apreciando, a constituição do crédito, realmente quando do **início do procedimento fiscal em 2008, encontrava-se a empresa perante a receita federal na situação cadastral ATIVA, conforme documento anexado pelo auditor fiscal, fl. 944.**

Por outro lado alega o recorrente que antes mesmo do início do procedimento fiscal, a empresa havia sido incorporada pela empresa Abril Comunicações S/A, conforme cópia das alterações contratuais devidamente registradas na junta comercial e apresentadas ao auditor fiscal, o que denota encontrar-se a mesma extinta o que impossibilita a lavratura do procedimento na empresa anterior.

Já o auditor rebate dizendo que no momento do encerramento do procedimento fiscal, a situação cadastral da empresa perante a Receita não era EXTINTA. Frente aos argumentos apresentados, **entendo que razão assiste ao recorrente para que se decrete a nulidade de todo o lançamento fiscal realizado.**

No presente caso, não se trata de lavratura de procedimento fiscal em empresa que simplesmente deseja por fim as suas atividades. Caso fosse este o caso, entendo que o

procedimento estaria correto, e a situação cadastral SUSPENSA, realmente não impediria a lavratura do procedimento em nome da TVA Sistema de Televisão.

Contudo, os documentos colacionados aos autos pelo próprio auditor autuante demonstram não ser esse o caso.

Conforme mencionado no relatório desse voto, a **lavratura do AI deu-se em 19/02/2010. A ata da Assembleia Geral Extraordinária realizada em 31 de dezembro de 2007**, FL. 84, teve por objeto:

ORDEM DO DIA: (I) , ENTRE A ADMINISTRAÇÃO D A SOCIEDADE, D A A B R I L COMUNICAÇÕES S . A . E X A M E E APROVAÇÃO DO "PROTOCOLO E JUSTIFICAÇÃO DE INCORPORAÇÃO D A TVA SISTEMA DE TELEVISÃO S.A. E R E D E A J A T O S . A . PROTOCOLO!, CELEBRADO NESTA DATA (...)

(I I) APROVAR E RATIFICAR A NOMEAÇÃO DE PERITOS PARA PROCEDEREM À AVALIAÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO DA SOCIEDADE, TRABALHO ESSE JÁ INICIADO E CONCLUÍDO;

(I I I) APROVAR O LAUDO D E AVALIAÇÃO DO P A T R I M Ô N I O L Í Q U I D O D A SOCIEDADE, ELABORADO PELOS PERITOS NOMEADOS(...)

(V) APROVAR A EXTINÇÃO DA SOCIEDADE E DOS SEUS ESTABELECIMENTOS;, EM DECORRÊNCIA DA SUA INCORPORAÇÃO PELA ABRIL COMUNICAÇÕES.

(IV) AUTORIZAR A ADMINISTRAÇÃO DA SOCIEDADE DESDE JÁ, A PRATICAR TODOS OS ATOS COMPLEMENTARES E/OU DECORRENTES DA INCORPORAÇÃO ORA APROVADA, COM AMPLOS E GERAIS PODERES PARA PROCEDER A TODOS OS REGISTROS, TRANSCRIÇÕES,, AVERBAÇÕES OU COMUNICAÇÕES QUE SE FIZEREM NECESSÁRIOS PARA COMPLETAR TAL OPERAÇÃO.

Já no PROTOCOLO E JUSTIFICAÇÃO DE INCORPORAÇÃO D A TVA SISTEMA DE TELEVISÃO S A . E REDE AJATO S.A., capítulo VI, fl. 88, assim encontrasse ajustado:

C O N D I Ç Ã O G E R A L D A I N C O R P O R A Ç A O CLÁUSULA 1 0 .

Como resultado da incorporação, a ABRIL COMUNICAÇÕES será sucessora da TVA SISTEMA e da REDE AJATO em todos os direitos e obrigações relativos aos patrimônios ora incorporados, na forma da lei. A ABRIL COMUNICAÇÕES será responsável pelas obrigações que lhe forem transferidas, inclusive, mas não se limitando, aos débitos fiscais existentes em nome dos estabelecimentos da TVA SISTEMA ^ e da REDE AJATO, os quais incluem débitos dos estabelecimentos A, B, D, F, G, H, I e J do Anexo III do Protocolo e A, B e C do Anexo IV do Protocolo, sem qualquer solução de continuidade.

Esses documentos demonstram que no momento da lavratura do presente AI deveria a autoridade fiscal, **observar o procedimento fiscal em relação as empresas incorporadas, o que demonstra, ser incorreta a imputação a TVA como responsável principal pela obrigação tributária.**

Ocorre incorporação quando uma ou mais sociedades são absorvidas, por uma outra sociedade, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações. Ou seja, quando há incorporação, a sociedade incorporadora passa a deter todo o patrimônio das incorporadas, todos os seus débitos e seus créditos. Neste caso, há a extinção das sociedades incorporadas.

No **Manual de Procedimentos Fiscais** – Maprof, no TÍTULO: OBRIGAÇÃO PRINCIPAL 25 CAPÍTULO: Auto de Infração de Obrigações Principais AIOP

1 SEÇÃO: Procedimentos Específicos de Emissão – 3, a lavratura dos AI em relação a Sucessão, encontrasse assim descrito:

3Sucessão

3.1. Ocorrendo sucessão, o AIOP será lavrado em nome do sucessor, identificando-se a seguir o antecessor ou os antecessores, se houver débito relativo ao tempo destes, registrando-se no relatório fiscal a forma como se deu a sucessão (fusão, incorporação ou transformação, dentre outros). (...).

Da leitura do referido manual de procedimento, entendo que o procedimento fiscal encontra-se viciado desde a sua origem pela indevida identificação do sujeito passivo, conforme acima descrito, razão pela qual deve ser declarada a nulidade do presente AI por VÍCIO FORMAL em sua constituição.

É claro o Manual que nos casos de empresa incorporada o lançamento deve ser feito na incorporadora, considerando que essa passa a ser a responsável direta pelas obrigações assumidas. A Assembleia Geral realizada em dezembro de 2007 deixa claro não apenas a incorporação, como a extinção da empresa TVA, razão pela qual não encontro fundamento para o lançamento em nome da incorporada, mesmo que no cadastro a situação encontrasse SUSPENSA.

Na sucessão empresarial ocorrida mediante incorporação, a sociedade sucessora (incorporadora) assume todo o passivo, inclusive o tributário, antes atribuído à sociedade sucedida (incorporada). Cuida-se, a teor do disposto no art. 132 do CTN, de imposição automática de responsabilidade pela quitação dos débitos fiscais contraídos pela sociedade sucedida (incorporada), que permite o acionamento da sociedade sucessora (incorporadora).

Com relação ao vício decorrente de erro na identificação do sujeito passivo, em algumas situações específicas, considerando o teor do art. 142 do CTN, tenho adotado posição no sentido de reconhecer o vício de natureza material, assim como o fez o Redator do acórdão vergastado.

Contudo, a situação fática constante dos autos possui contornos peculiares, uma vez que houve incorporação da TVA e a incorporadora manifestou, ao longo do processo administrativo, de modo que, ativamente participou do processo.

Assim, em razão da ausência de prejuízo à ampla defesa e ao contraditório, bem como diante da clara identificação e participação da incorporadora, entendo que o vício reconhecido, de forma definitiva, como existente, possui natureza formal.

No meu entender, a situação assemelha-se a irregularidades que, em muitos casos, sequer ensejam o reconhecimento de vício, tal como o erro na grafia do sujeito passivo ou do número de seu CPF ou CNPJ, desde que ele esteja perfeitamente identificável, e o lançamento no qual se utiliza o nome de solteiro de autuado, atualmente, com o sobrenome do cônjuge.

Desse modo, voto em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz.