



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

Processo nº 19515.000971/2005-09
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-004.690 – 3ª Turma
Sessão de 21 de março de 2017
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - IPI
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado HITACHI AR CONDICIONADO DO BRASIL LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/01/2005

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

O erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra-matriz de incidência, decorrente da identificação do estabelecimento matriz em lugar do estabelecimento filial como sujeito passivo da obrigação tributária, que deu causa à anulação do lançamento objeto da lide, constitui vício material.

Recurso Especial do Procurador Negado.

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. Declarou-se impedido de participar do julgamento o Conselheiro Demes Brito.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Charles Mayer de Castro Souza (Suplente convocado), Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, tempestivo, interposto pela Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 25 de junho de 2009 (atual, Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015), em face do Acórdão nº 3302-001.791, de 25/09/2012, cuja ementa se transcreve a seguir:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/01/2005

AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. PRELIMINAR DE NULIDADE. ACATAMENTO.

A correta identificação do sujeito é formalidade essencial do instrumento que formaliza o lançamento do crédito tributário. O erro na identificação do sujeito passivo torna nulo, por vício material, o Auto de Infração por ilegitimidade passiva (inteligência do art. 142 do CTN, c/c art. 10, I, do Decreto nº 70.235, de 1972),

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/01/2005

IPI. PRINCÍPIO DA AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. FORMALIZAÇÃO INDEPENDENTE.

À luz do princípio da autonomia dos estabelecimentos, insculpido no regulamento do imposto, cada um dos estabelecimentos de uma mesma firma deve cumprir separadamente as obrigações tributárias principais e acessórias; destarte, o lançamento tributário deve ser formalizado isoladamente para cada estabelecimento.

Recurso Voluntário Provido

Em face da decisão acima, a Fazenda Nacional interpôs o já referido recurso especial, alegando, em síntese, a natureza formal do vício relativo à erro na identificação do sujeito passivo, que acarretou a declaração de nulidade do auto de infração, e não por vício material conforme decidido.

O recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido mediante despacho s/nº de fls. 620/622.

Cientificado, o contribuinte não se manifestou, retornando o processo para prosseguimento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Presentes os requisitos de admissibilidade, entendo que o recurso merece ser conhecido.

A matéria aceita como divergente no recurso especial da Fazenda Nacional cinge-se à natureza do vício relativo à erro na identificação do sujeito passivo, que acarretou a declaração de nulidade do auto de infração pelo acórdão recorrido.

No presente processo foi lavrado auto de infração pelo fato de o estabelecimento industrial ter reduzido o montante do IPI a recolher, em virtude de ter se creditado de valores de imposto sem respaldo na legislação de regência.

Conforme relatado no acórdão recorrido, o contribuinte arguiu em peça aditiva ao recurso voluntário a nulidade do lançamento do IPI, sob o argumento de existência de erro de identificação do sujeito passivo, posto que a autuação se deu na matriz da empresa HITACHI AR CONDICIONADO DO BRASIL LTDA. (CNPJ 3.284.522/000111), quando o estabelecimento industrial responsável pelas operações é o inscrito no CNPJ sob nº 33.284.522/000626, situado no município de São José dos Campos.

O acórdão recorrido deu provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade absoluta do lançamento efetuado por meio do auto de infração, por vício material, tendo em vista a comprovação de erro na identificação do sujeito passivo.

No que tange à natureza do vício ocorrido no lançamento de ofício, se formal ou material, destaque-se que tal definição se mostra necessária à verificação da possibilidade de se aplicar a disciplina do art. 173, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), *verbis*:

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

(...)

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

No presente caso, conforme já dito, o auto de infração fora lavrado em nome da matriz, sendo que o estabelecimento filial seria responsável pelas operações que foram glosadas pela fiscalização, caracterizando erro na identificação do sujeito passivo.

O ato de lançamento é um procedimento administrativo, que se inicia com a ação fiscal até a notificação do lançamento ao sujeito passivo. Como um procedimento moderadamente formal, ele possui pressupostos que devem ocorrer para a realização da norma concreta, qual seja, o lançamento. Os arts. 10, I, e 11, I, do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal e o art. 142 do CTN dispõem sobre a inclusão do sujeito passivo:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

(...)

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

*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. (G. N.)*

O Código Tributário Nacional conceitua o sujeito passivo da obrigação principal no seu artigo 121, dispondo:

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

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

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

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

O CTN, em seu art. 51 define como contribuintes do IPI:

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

Essa definição era detalhada no Regulamento do IPI, Decreto nº 4.544 de 26/12/2002, atualmente regulamentada pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010:

Art. 8º Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º).

(...)

Art. 313. Cada estabelecimento, seja matriz, sucursal, filial, agência, depósito ou qualquer outro, manterá o seu próprio documentário, vedada, sob qualquer pretexto, a sua centralização, ainda que no estabelecimento matriz (Lei nº 4.502, de 1964, art. 57).

(...)

Art. 518. Na interpretação e aplicação deste Regulamento, são adotados os seguintes conceitos e definições:

III - a expressão "estabelecimento", em sua delimitação, diz respeito ao prédio em que são exercidas atividades geradoras de obrigações, nele compreendidos, unicamente, as dependências internas, galpões e áreas contínuas muradas, cercadas ou por outra forma isoladas, em que sejam, normalmente, executadas operações industriais, comerciais ou de outra natureza;

IV - são considerados autônomos, para efeito de cumprimento da obrigação tributária, os estabelecimentos, ainda que pertencentes a uma mesma pessoa física ou jurídica;

No caso dos autos, relativo à autuação do IPI, em observação ao princípio da autonomia dos estabelecimentos, verificou-se existir vício insanável, que acarretou a nulidade do lançamento.

Carvalho: Quanto à natureza do erro, nos valem da lição de Paulo de Barros

(...)o erro de fato é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, por insuficiência de dados lingüísticos informativos ou pelo uso indevido de construções de linguagem que fazem às vezes de prova. Esse vício na composição semântica do enunciado pode macular tanto a oração do fato jurídico tributário como aquela do conseqüente, em que se estabelece o vínculo relacional. Ambas residem no interior da norma e denunciam a presença do erro de fato.

Já o erro de direito é também um problema de ordem semântica, mas envolvendo enunciados de normas jurídicas diferentes, caracterizando-se como um descompasso de feição externa, internormativa. (...) Quer os elementos do fato jurídico tributário, no antecedente, quer os elementos da relação obrigacional, no conseqüente, quer ambos, podem, perfeitamente, estar em desalinho com os enunciados da hipótese ou da conseqüência da regra-matriz do tributo, acrescendo-se, naturalmente, a possibilidade de inadequação com outras

normas gerais e abstratas, que não a regra-padrão de incidência.¹

Segundo ainda o insigne professor, há critérios que integram o antecedente da regra-matriz do lançamento, denominados de critérios material, espacial e temporal, bem como aqueles que integram seu conseqüente, nomeados de critérios pessoal e quantitativo. A classe antecedente identifica o fato jurídico tributário, ao passo que a conseqüente retrata o aparecimento da relação jurídica tributária.

Destarte, ocorre erro de fato quando há um desajuste dentro do ato normativo concreto (lançamento ou auto de infração) entre o que consta dele e os fatos ocorridos no mundo fenomênico e erro de direito quando há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) como fato jurídico tributário em um dos elementos do conseqüente da regra-matriz de incidência, qual seja, no caso, o pessoal.

A ocorrência de erro de fato acarreta o vício formal a que alude o inc. II do art. 173 do CTN. Já o erro de direito constitui vício material que nulifica o lançamento efetuado, não havendo lugar, assim, para a aplicação da regra especial de contagem do prazo de decadência prevista no art. 173, II, do CTN.

Assim, no caso presente, ocorreu erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra-matriz de incidência, pois com o enquadramento do estabelecimento filial erroneamente como sujeito passivo da obrigação tributária houve o fato jurídico tributário, mas a relação jurídica tributária foi retratada de forma equivocada. Portanto, trata-se de nulidade por vício material, posto que inerente à própria substância do lançamento.

Por conseguinte, em face de todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 16ªed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 414/415.