



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

Processo n° 19515.007944/2008-00
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-002.600 – 1ª Turma
Sessão de 15 de março de 2017
Matéria RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PEM PARTICIPACOES E EMPREENDIMENTOS S/C LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - NULIDADE - INOCORRÊNCIA

Não há nulidade sem prejuízo da parte. Se a indicação do nome da empresa incorporada não acarretou qualquer distorção relevante dos fatos narrados no auto de infração, se não suprimiu o exame de nenhum ponto importante para a constituição do crédito tributário, tampouco prejudicou o pleno exercício do direito de defesa e do contraditório pela empresa sucessora (incorporadora), não há que se falar em nulidade do lançamento. Uma vez revertida a decisão que cancelou o auto de infração de IRPJ, cabe devolver os autos à turma ordinária para julgamento das demais matérias contidas no recurso voluntário, cujo exame restou prejudicado no julgamento anterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram do recurso. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento para afastar a nulidade do lançamento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra. Por unanimidade de votos, acordam em determinar o retorno dos autos ao colegiado a quo para análise das demais questões postas no recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente.

(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 Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, 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, e também à identificação da natureza desse erro (vício material ou vício formal).

A recorrente insurgi-se contra o Acórdão nº 1101-000.681, de 15/03/2012, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por voto de qualidade, deu provimento a recurso voluntário da contribuinte acima identificada, para declarar a nulidade do lançamento.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva abaixo transcritas:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

RECURSO VOLUNTÁRIO. NULIDADE CONFIGURADA POR ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. PESSOA JURÍDICA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. SUCESSÃO TRIBUTÁRIA PELA INCORPORADA.

Extinguindo-se a incorporada, responde a incorporadora, na qualidade de sucessora, pelos tributos devidos pela sucedida, fato que impõe seja aquela identificada como sujeito passivo na condição de responsável tributário. Portanto, é inadmissível a lavratura de auto de infração contra pessoa jurídica regularmente extinta por incorporação à data da ciência do lançamento. Nulidade reconhecida. Conseqüente cancelamento do Auto de Infração.

Recurso voluntário provido.

Exonerado crédito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: Por unanimidade de votos, foi ADMITIDA a apreciação da arguição de nulidade apresentada em sustentação oral e em memoriais, e, por voto de qualidade, foi ANULADO o

lançamento, vencida a Conselheira Relatora Nara Cristina Takeda Taga, acompanhada pelos Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, designando-se para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Ricardo da Silva. Fez sustentação oral o advogado da recorrente, Dr. Rogério Pires da Silva (OAB nº 111.399/SP).

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:

DOS FATOS

- a Egrégia Turma recorrida, acolhendo preliminar, anulou lançamento tributário sob a justificativa de erro na identificação do sujeito passivo (ilegitimidade passiva do contribuinte), tendo em vista que, quando da formalização da exigência tributária, a pessoa jurídica já havia sido extinta, bem como a sua inscrição no CNPJ da Receita Federal estava cancelada;

- contudo, o acórdão recorrido não conferiu a melhor interpretação jurídica aos fatos e aos dispositivos legais pertinentes;

DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL

- a decisão recorrida está em evidente divergência com decisões da 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes e da 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, cujas ementas seguem abaixo transcritas:

Acórdão nº 101-94.717

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – INEXISTÊNCIA – A indicação da pessoa jurídica constituída à época dos fatos, com a ciência do lançamento para a sua responsável sucessora, é procedimento regular, que não pode provocar nulidade, pois ausente qualquer prejuízo para o contribuinte, haja vista inexistir cerceamento de defesa. Nesses casos, o formalismo não pode prevalecer.

Acórdão nº 105-14.234

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 divergência jurisprudencial resta clara pela simples transcrição das ementas dos acórdãos paradigmas, tendo em vista que a decisão recorrida e os paradigmas indicados adotaram, diante de situações fáticas similares, interpretação jurídica diversa. Com efeito, o acórdão recorrido entendeu ser inviável promover o lançamento contra pessoa jurídica extinta. Diversamente decidiram os paradigmas, os quais se posicionaram no sentido dessa possibilidade;

- como tese subsidiária a ser enfrentada por esta Colenda Câmara Superior, invocam-se ainda como paradigmas os Acórdãos nº 301-33.686 e nº 303-30.909 que, diversamente da posição adotada pela Egrégia Turma, 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 301-33.686

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

Acórdão nº 303-30.909

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.

- logo, ainda que se entenda que houve erro na identificação do sujeito passivo, o lançamento, na esteira do posicionamento adotado pelos paradigmas, deveria ser anulado, é certo, mas por vício meramente formal, possibilitando-se a efetivação de novo lançamento, e não decretada a improcedência total da exigência, como concluiu o acórdão recorrido;

- sendo assim, diante das teses firmadas nos acórdãos paradigmas, fica patente a divergência jurisprudencial, encontrando-se presentes, portanto, os requisitos de admissibilidade do recurso especial, nos termos da legislação de regência;

MÉRITO

- o entendimento de que, em casos como os dos autos, o lançamento deveria recair sobre a pessoa jurídica extinta já foi abordado e confirmado anteriormente por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como visto nos paradigmas acima transcritos;

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

- a extinção da sociedade não lhe retira, pois, a condição de contribuinte, nos termos do art. 121 do Código Tributário Nacional. Assim, correto o procedimento da fiscalização que efetuou o lançamento em nome da pessoa jurídica extinta, pois esta é quem compunha a relação jurídica tributária a ensejar a exação sob exame. Nada obstante, as pessoas jurídicas sucessoras respondem pelas obrigações tributárias da pessoa jurídica extinta;

- conforme leciona Zelmo Denari (Solidariedade e Sucessão Tributária, Saraiva, 1977, pp. 86-90), os responsáveis não realizam o pressuposto, o que significa, não são partícipes da relação tributária pressuposta, não se podendo exigir que sejam alcançados pelo lançamento tributário. Contudo, caso não satisfeita a obrigação na via amigável, o responsável tributário (no caso, as empresas recorridas) participará da relação jurídica processual como parte no executivo fiscal. Para tanto, bastará sua citação pessoal no processo de execução como responsável por sucessão, integrando a lide como legitimado passivo;

- assim, extinta a entidade empresária, não há que se falar na improcedência ou mesmo nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo diante da formalização de exigência em nome da sociedade extinta, consoante corretamente concluíram os acórdãos paradigmáticos;

- por fim, mesmo que se entenda pelo erro na identificação do sujeito passivo, ainda assim se impõe a reforma do acórdão para que seja declarada a nulidade do lançamento por vício de natureza meramente formal;

- o Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, estabelece nos artigos 10 e 11 os requisitos que devem fazer parte do auto de infração;

- pela leitura dos dispositivos mencionados, percebe-se que os requisitos elencados, entre eles, a qualificação do autuado, possuem natureza formal, ou seja, determinam 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 infração tributária resta devidamente evidenciada no Relatório Fiscal da Notificação de Lançamento, este que também se fez acompanhar dos devidos documentos comprobatórios dos fatos ali noticiados, e sequer foi negado pela autoridade julgadora;

- 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 nos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72 e/ou art. 142 do CTN, consideraram que se tratava de nulidade por vício de forma (ementas transcritas);

- por tudo, conclui-se que, caso exista nulidade, esta é de natureza meramente formal, visto que relacionada a elemento de exteriorização do ato administrativo, havendo possibilidade, portanto, de novo lançamento;

DO PEDIDO

- ante o exposto, nos termos da fundamentação supra, requer a Fazenda Nacional seja conhecido e provido o presente recurso especial para reformar o acórdão atacado e restabelecer o crédito tributário, tendo em vista a inexistência de causa determinante para a nulidade do lançamento. Subsidiariamente, requer a declaração da natureza meramente formal do vício apontado, possibilitando ao Fisco efetuar novo lançamento, corrigindo os vícios apontados.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial** da PGFN, o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 02/07/2015, admitiu o recurso com base na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

A Procuradoria da Fazenda Nacional questiona a declaração de nulidade do lançamento lavrado em face de pessoa jurídica extinta por incorporação e firma a divergência em face dos Acórdãos nº 101-94.717 e 105-14.234, assim ementados relativamente ao tema sob análise:

[...]

Consoante relatado no acórdão recorrido, apesar de o lançamento trazer a indicação da contribuinte já extinta por incorporação àquela época, a sucessora dele teve ciência e assim apresentou impugnação. O Colegiado recorrido, porém, entendeu que a pessoa jurídica extinta não poderia ser parte legítima para compor o pólo passivo do auto de infração lavrado. Já no paradigma nº 101-94.717, em circunstâncias semelhantes, afirmou-se a validade do lançamento, haja vista inexistir cerceamento de defesa.

Portanto, a recorrente demonstra o dissídio jurisprudencial no tema abordado.

Subsidiariamente a recorrente apresenta os Acórdãos nº 301-33.686 e 303-30.909 para defender que, caso seja confirmada a nulidade apontada no acórdão recorrido, tal vício seria formal. Os paradigmas estão assim ementados:

[...]

O acórdão recorrido não declara a natureza do vício que ensejou a nulidade do lançamento, porém a recorrente argumenta que, ainda que se entenda que houve erro na identificação do sujeito passivo, o lançamento, na esteira do posicionamento adotado pelos paradigmas, deveria ser anulado, é certo, mas por vício meramente formal, possibilitando-se a efetivação de novo lançamento, e não decretada a improcedência total da exigência, como concluiu o acórdão recorrido.

Por sua vez, em circunstâncias semelhantes, houve a declaração de vício formal no Acórdão nº 301-33.686. De fato, em razão de evento de incorporação desconsiderado pela Fiscalização, o lançamento foi formalizado em face de outra pessoa jurídica, e assim restou anulado, porém com a expressa indicação de que o vício seria de natureza formal. Já no paradigma nº 303-30.909, sequer há esclarecimento acerca de eventual sucessão entre a pessoa jurídica que constou do lançamento e aquela que

deveria ter constado, mas ainda assim o lançamento foi declarado nulo por vício formal, determinando-se, também, a aplicação de ato normativo da Receita Federal que firma a possibilidade de novo lançamento ser promovido no prazo de 5 (cinco) anos contado da data em que a decisão declaratória da nulidade se tornar definitiva na esfera administrativa.

Constato, assim, que a recorrente também logra demonstrar divergência relativamente ao tema subsidiário aqui apresentado.

Em 21/07/2015, o sujeito passivo foi intimado do Acórdão nº 1101-000.681, do recurso especial da PGFN, e do despacho que admitiu esse recurso.

Tempestivamente, em 31/07/2015, ele apresentou contrarrazões ao recurso, com os argumentos descritos a seguir:

- o v. acórdão vergastado não merece reparos, posto que em consonância com a legislação e com o posicionamento pacífico deste E. Conselho Superior;

- preliminarmente, o recurso especial fazendário não merece conhecimento. É certo que o prequestionamento é um requisito de admissibilidade recursal (pouco isonômico) que se volta apenas ao contribuinte (RICARF, art. 67, §5º). Entretanto, isto não exime o ente fazendário de apontar de forma expressa a legislação tributária que foi interpretada de maneira divergente pelo acórdão recorrido em relação ao aresto paradigma (Dec. 70.235, art. 37, §2º, II), o que não ocorreu no presente caso;

- a recorrente aduz que inexistente erro na identificação do sujeito passivo pois a sua extinção, ainda que prévia ao lançamento, não lhe retira a condição de contribuinte, nos termos do art. 121 do CTN. Ocorre que o referido dispositivo sequer foi discutido pelo v. acórdão recorrido, sendo inviável afirmar que teria lhe conferido qualquer tipo de interpretação, divergente ou convergente;

- daí a necessidade de que o tema fosse ao menos ventilado em sede de embargos de declaração pela D. Procuradoria Fazendária para que a Câmara Julgadora fosse instada ao debate do tema sob a ótica daquele normativo, o que também não se verifica no v. Acórdão nº 101-94.717, tido como paradigma pela recorrente. De outro bordo, o segundo v. acórdão paradigma apontado (nº 105-14.234) demonstra entendimento há muito superado por este E. Conselho, tendo sido prolatado há mais de uma década;

- ademais, se acaso a recorrente houvesse demonstrado a similitude fática e procedido ao cotejo analítico entre os v. arestos paradigmas e o v. acórdão vergastado, como determina §8º do art. 67 do RICARF, concluiria que aquelas decisões se revelam imprestáveis para a finalidade almejada. Isto porque no presente caso, e diferentemente daqueles, a recorrida reportou que as intimações precedentes ao lançamento deixaram de ser atendidas justamente em razão do equívoco na identificação do sujeito passivo, em prejuízo ao seu direito de ampla defesa e contraditório (CF, art. 5º, LV), fato que não foi considerado pelos arestos paradigmas;

- no mérito, o dispositivo legal invocado pela recorrente (CTN, art. 121) não infirma a conclusão a que chegou o v. aresto vergastado. O referido dispositivo prevê duas hipóteses de sujeição passiva: a) aquela decorrente da relação pessoal e direta do contribuinte com a situação que constitua o fato gerador e b) aquela advinda da responsabilidade impingida

por lei à pessoa que, a princípio, não se revista da condição de contribuinte. Ao adotar a segunda hipótese, exclui-se a primeira. Assim, a sociedade extinta não mais se reveste da condição de contribuinte, transferindo-se este ônus à pessoa jurídica que lhe suceder, a partir de sua extinção (CTN, art. 132), típica hipótese legal a que se refere o inciso II do art. 121 do CTN;

- a pessoa jurídica extinta não mais pratica atos no mundo jurídico, sendo impossível conferir-lhe o caráter de contribuinte postumamente, por isso a lei atribui ao seu sucessor a condição de responsável tributário (CTN, art. 132);

- diante destas ponderações, o v. acórdão recorrido não poderia adotar outro entendimento senão o de exonerar o crédito tributário em questão. Este é o atual posicionamento desta E. Câmara Superior de Recursos Fiscais (ementas transcritas);

- especificamente no que tange à extinção da pessoa jurídica por incorporação (CTN, art. 132), vale conferir os seguintes julgados proferidos no âmbito desta E. Corte: Acórdão nº 1401-001.190 e Acórdão nº 140100.359;

- também não merece melhor sorte a tese subsidiária ventilada pela recorrente, de que se trata de vício de ordem formal, não material. Pretende-se garantir aqui o direito de renovar o lançamento, nos termos do art. 173, II, do CTN;

- preliminarmente, os v. acórdãos apontados como paradigma não se assemelham ao presente contexto;

- o v. Acórdão nº 301-33.686 proferido na Sessão de Julgamento de 28.02.2007 não cuida de lançamento em face de pessoa jurídica extinta, mas de ITR lançado contra ex-proprietário do imóvel objeto da exação. Por sua vez, o v. aresto de nº 303-30.909, proferido na Seção de Julgamento de 10.09.2003, trata de situação em que o auto de infração consignou em seu bojo os dados de imóvel diverso daquele contra o qual de fato recaiu a cobrança do ITR. Assim, também neste tocante o recurso não merece conhecimento, pelo descumprimento do §8º do art. 67 do RICARF;

- também se equivoca a recorrente no que concerne à natureza jurídica do vício inquinado. O erro na identificação do sujeito passivo recai sobre o critério pessoal da regra matriz de incidência tributária (CTN, art. 142). Trata-se, portanto, de erro de direito ou vício material, que não permite a revisão do lançamento (CTN, art. 146 c.c. Súmula 227 do TFR), tampouco a renovação do prazo decadencial (CTN, art. 173, II) após sua anulação;

- não é outro o entendimento desta E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, que recentemente se debruçou sobre o tema, em caso idêntico ao presente, onde a sociedade autuada havia sido incorporada anteriormente à época do lançamento, concluindo tratar-se de vício material (Acórdão CSRF nº 9202-002.987);

- deste modo, conclui-se que o erro na interpretação da regra matriz de incidência no que concerne ao sujeito passivo da obrigação tributária redundou em lançamento nulo por vício material, não se aplicando a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN, desmerecendo quaisquer reparos o v. acórdão recorrido;

- na remota hipótese de acolhimento do recurso especial, o que se admite apenas por amor aos debates, devem os autos retornar à turma julgadora de origem para que se

pronuncie a respeito das demais matérias suscitadas no recurso voluntário (e outras que tenham sido ventiladas ao longo do processo), que deixaram de ser apreciadas em razão do acolhimento da preliminar de erro na identificação do sujeito passivo;

- assim, pela ocasião do retorno dos autos, a E. 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento deverá se pronunciar sobre:

a) cerceamento ao direito de defesa da recorrida (CF, art. 5º, LV e Decreto nº 70.235/72, art. 59, II) e conseqüente nulidade do lançamento, pois além do lançamento ter sido realizado em face de empresa há muito tempo extinta por incorporação (erro na identificação do sujeito passivo), é certo que os termos de intimação precedentes à constituição do crédito tributário foram igualmente remetidos àquele destinatário, o que redundou na ausência de atendimento do quanto solicitado pela D. autoridade fiscal por parte do responsável tributário (sucessor);

b) no mérito, a inaplicabilidade do limite anual de 30% para utilização do saldo negativo compensável advindo de prejuízos fiscais acumulados no ano calendário (Lei 8.981/95, art. 42 e Lei 9.065/95, arts. 15 e 16), na hipótese de extinção da sociedade, posto que a norma em questão visa à continuidade do fluxo arrecadatório e da atividade empresarial, o que não reflete a situação ora descrita. Ademais, a impossibilidade de aproveitamento integral do saldo negativo no momento da incorporação da sociedade, conquanto não possa ser utilizada pela sociedade incorporadora (Dec. Lei nº 2.341/87) e na medida em que implique num acerto de contas entre o fisco e o contribuinte, ofende os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco (CF, 145, §1º e 150, IV);

c) ainda que prevaleça o entendimento acerca da aplicabilidade do limite de 30% na compensação dos prejuízos fiscais ao caso em tela, devem ser expurgadas as penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo (CTN, artigo 100, II e parágrafo único e Lei n. 4.502/64, art. 76). A compensação integral dos prejuízos fiscais apurados à época da incorporação foi realizada em consonância com o entendimento do fisco, que, diga-se de passagem, tornou a prevalecer;

- quanto à inaplicabilidade do limite anual de 30%, ressalta-se o voto vencido proferido pela E. Rel. Conselheira Dra. Nara Cristina Takeda Taga no julgamento do recurso voluntário, que acolheu a tese meritória do sujeito passivo (enquanto os demais conselheiros acolheram a tese preliminar de nulidade), asseverando que "(...) a vedação à compensação integral dos prejuízos fiscais está intimamente ligada à continuidade das atividades do contribuinte de modo a permitir a paulatina compensação. No entanto, nos casos de extinção da pessoa jurídica não deve perdurar a "trava" dos 30% (...);

- vale ressaltar que este é o posicionamento mais recente do E. CARF, conforme se observa do v. Acórdão nº 1103-001.058 proferido na seção de julgamento de 7 de maio de 2014, pela 3ª Turma Ordinária / 1ª Câmara da 1ª Seção de julgamento;

Diante do exposto, requer-se aos Ilmos. Julgadores o não conhecimento do recurso especial fazendário, e, acaso admitido, o seu não provimento, nos termos supramencionados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ sobre fato gerador ocorrido em 31/12/2004.

A autuação fiscal foi motivada pelo fato de a contribuinte ter realizado compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores com o lucro real apurado em 31/12/2004, sem observar nessa compensação o limite legal de 30% do referido lucro real.

O problema foi constatado em procedimento de revisão interna da DIPJ apresentada pela contribuinte relativamente ao ano-calendário de 2004.

Além da compensação integral do lucro real sem observância do limite legal, a referida DIPJ também registrava que em 31/12/2004 a sociedade PEM PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/C LTDA. foi incorporada pela PEM ENGENHARIA S/A (um de seus sócios).

Apesar dessa informação registrada na DIPJ, consta dos autos que a situação cadastral da empresa PEM PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/C LTDA, CNPJ nº 65.086.415/0001-75, continuava como ATIVA no sistema CNPJ até 04/11/2009, não havendo até essa data informação cadastral sobre a incorporação, conforme o Memorando nº 449/2009, de 04/11/2009, e a pesquisa anexa ao mesmo (e-fls. 10 do vol. 2 do e-processo).

O procedimento de revisão interna da DIPJ e o conseqüente lançamento foram realizados no curso do ano-calendário de 2008.

Na realização do procedimento de revisão interna da DIPJ, foram enviadas intimações para o endereço cadastral da empresa incorporada, solicitando apresentação de livros, demonstrativos e documentos legais, bem como alguma eventual Decisão Judicial Transitada em Julgado, que lhe garantisse a realização da compensação integral do seu lucro verificado em 31/12/2004, com os saldos dos prejuízos fiscais.

Os avisos de recebimento (AR) retornaram assinados, mas as intimações não foram atendidas.

A fiscalização, então, glosou a compensação na parte que considerou indevida (parte que ultrapassou o limite legal permitido) e constituiu o crédito tributário a título de IRPJ.

A intimação do auto de infração foi inicialmente encaminhada para o mesmo endereço que haviam sido enviadas as intimações. Dessa vez, entretanto, a correspondência foi devolvida ao remetente com a observação "mudou-se".

Na seqüência, o auto de infração foi encaminhado para João Carlos Alliegro de Lima (que constava como representante da pessoa jurídica que incorreu na infração

tributária) e também para a empresa PEM ENGENHARIA S/A (que era sua sócia e passou a ser sua incorporadora).

A empresa PEM Engenharia, na qualidade de sucessora por incorporação de PEM Participações, impugnou a autuação fiscal.

O lançamento foi mantido pela decisão de primeira instância administrativa.

Apesar de a empresa PEM Participações continuar como ATIVA no sistema CNPJ, conforme notícia o referido Memorando nº 449/2009, de 04/11/2009, a decisão de primeira instância administrativa também foi encaminhada à PEM Engenharia, que apresentou recurso voluntário.

A decisão de segunda instância administrativa (acórdão recorrido), por sua vez, declarou a nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo, com o entendimento de que era inadmissível a lavratura de auto de infração contra pessoa jurídica que já estava regularmente extinta por incorporação à data da ciência do lançamento.

O recurso especial da PGFN suscita divergência em relação a 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 essa nulidade.

Em sede de contrarrazões, o sujeito passivo apresenta preliminares de não conhecimento do recurso.

Quanto à primeira divergência, ele alega que a PGFN não apontou de forma expressa a legislação tributária que foi interpretada de maneira divergente pelo acórdão recorrido em relação ao aresto paradigma; que o art. 121 do CTN sequer foi discutido pelo v. acórdão recorrido, sendo inviável afirmar que teria havido algum tipo de interpretação, divergente ou convergente em relação a esse dispositivo; e que as decisões paradigmas se revelam imprestáveis para a caracterização de divergência, porque no caso do acórdão recorrido as intimações precedentes ao lançamento deixaram de ser atendidas justamente em razão do equívoco na identificação do sujeito passivo, em prejuízo ao seu direito de ampla defesa e contraditório, fato que não foi considerado pelos arestos paradigmas.

A primeira divergência foi admitida nos seguintes termos:

Consoante relatado no acórdão recorrido, apesar de o lançamento trazer a indicação da contribuinte já extinta por incorporação àquela época, a sucessora dele teve ciência e assim apresentou impugnação. O Colegiado recorrido, porém, entendeu que a pessoa jurídica extinta não poderia ser parte legítima para compor o pólo passivo do auto de infração lavrado. Já no paradigma nº 101-94.717, em circunstâncias semelhantes, afirmou-se a validade do lançamento, haja vista inexistir cerceamento de defesa.

Portanto, a recorrente demonstra o dissídio jurisprudencial no tema abordado.

Está bastante evidente que a mencionada divergência abrange questões referentes à identificação do sujeito passivo (CTN, art. 142) e à nulidade do lançamento (Decreto 70.235/1972, arts. 59/60), questões que foram analisadas diante de circunstâncias bem

semelhantes, presentes nos dois casos cotejados (embora constasse do auto de infração a indicação da sociedade incorporada, a ciência do lançamento foi dada à incorporadora).

A caracterização dessa divergência não demanda que os acórdãos cotejados mencionem expressamente os mesmos dispositivos legais, e nem que conste do acórdão recorrido uma análise específica sobre o art. 121 do CTN, dispositivo que apenas foi citado no contexto dos argumentos desenvolvidos pela PGFN.

Ainda que as decisões não tenham mencionado expressamente os mesmos dispositivos legais, está claro que diante de situações bem semelhantes, uma decisão deu mais ênfase ao aspecto formal (indicar no auto de infração PJ extinta - empresa incorporada), enquanto a outra deu mais ênfase ao aspecto material (ausência de cerceamento do direito de defesa da empresa incorporadora, que é sucessora dos débitos tributários).

Também é importante destacar que o fundamento do acórdão recorrido para declarar a nulidade do auto de infração não foi o fato de as "intimações precedentes" ao lançamento terem sido enviadas para o endereço da empresa incorporada e não da incorporadora. Com efeito, a nulidade está fundamentada é no fato de o próprio "lançamento" ter sido efetuado contra pessoa jurídica que estava extinta por incorporação.

Embora a contribuinte tenha suscitado questão em relação às intimações que precederam o lançamento, esse argumento não serviu de fundamento adicional para o acórdão recorrido, de modo não há a alegada circunstância específica impedindo o cotejo das decisões para fins de caracterização de divergência.

Portanto, a primeira divergência jurisprudencial está mesmo comprovada, e as preliminares devem ser rejeitadas.

O recurso especial da PGFN deve mesmo ser conhecido quanto a primeira divergência, conforme já havia concluído a decisão monocrática do Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, que também examinou a admissibilidade do recurso.

Quanto ao mérito sobre a nulidade do lançamento, 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.

A gravidade do erro na identificação do sujeito passivo e suas conseqüências para o estabelecimento do vínculo obrigacional-tributário variam em cada uma dessas situações jurídicas, e também estão relacionadas aos aspectos fáticos de cada caso.

A evolução dos procedimentos fiscais e da jurisprudência administrativa em relação à questão da responsabilidade tributária revela a complexidade do tema. 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 o entendimento de que enquanto não houver a decadência dos créditos tributários, a PJ (mesmo extinta) mantém sua condição de contribuinte. Essa idéia também está atualmente superada.

Mesmo diante da ausência do registro cadastral da incorporação/extinção da PEM Participações, não há como manter a personalidade jurídica dessa empresa com o argumento de que ainda não havia ocorrido a decadência dos tributos. O nascimento/constituição e a morte/dissolução de uma pessoa jurídica não estão disciplinados e nem condicionados pelo Direito Tributário.

Realmente houve um erro no auto de infração, quando se fez constar nele a indicação do nome da empresa incorporada e não da incorporadora (que é sucessora daquela).

Mas o que deve pautar esse julgamento é a verificação da gravidade desse erro, e em que medida ele pode ensejar a nulidade do lançamento.

Isto porque 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), e é a violação desses direitos que gera nulidade. É a chamada instrumentalidade das formas.

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.)

Cabe aqui destacar novamente que a empresa PEM Participações continuou como ATIVA no sistema CNPJ pelo menos até 04/11/2009, e que a falta do registro cadastral da incorporação também contribuiu para o erro em questão.

Pois bem, como já mencionado, o caso sob exame envolve autuação fiscal motivada pelo fato de a empresa PEM Participações e Empreendimentos S/C Ltda. ter realizado compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores com o lucro real apurado em 31/12/2004, sem observar nessa compensação o limite legal de 30% do referido lucro real.

Foi dada ciência do auto de infração para a empresa PEM Engenharia S/A, que incorporou a PEM Participações naquela mesma data (31/12/2004).

Desde o início da fase contenciosa, o principal argumento da incorporadora (que é sucessora da incorporada) sobre o mérito da autuação é que a PEM Participações não observou o limite legal para a compensação de prejuízos justamente porque foi incorporada na mesma data pela PEM Engenharia.

Essa linha de defesa entende que a chamada "trava" de 30% pressupõe a continuidade das atividades do contribuinte de modo a permitir a paulatina compensação, e que havendo a extinção da pessoa jurídica (no caso, pelo evento de incorporação), o referido limite legal ficaria afastado.

Vê-se que o fato de constar o nome da PEM Participações no auto de infração não acarretou qualquer distorção relevante dos fatos, não suprimiu o exame de nenhum ponto importante para a constituição do crédito tributário, tampouco prejudicou o pleno exercício do direito de defesa e do contraditório pela empresa sucessora (incorporadora).

Diante disso, cabe aplicar aqui a mesma decisão contida no Acórdão paradigma nº 101-94.717, quando se entendeu que "a indicação da pessoa jurídica constituída à época dos fatos, com a ciência do lançamento para a sua responsável sucessora, é procedimento regular, que não pode provocar nulidade, pois ausente qualquer prejuízo para o contribuinte, haja vista inexistir cerceamento de defesa. Nesses casos, o formalismo não pode prevalecer".

Embora tenha havido um erro no auto de infração, quando se fez constar nele a indicação do nome da empresa incorporada e não da incorporadora (que é sucessora daquela), esse problema em nada afeta a exigência do crédito tributário em questão.

O referido erro não implica na insuficiência ou supressão de qualquer aspecto em torno do crédito tributário, nem mesmo sobre a sujeição passiva.

Está bastante esclarecido que a empresa PEM participações foi extinta, após ter sido incorporada pela PEM Engenharia, e esse fato não repercute em nenhuma outra questão além daquela trazida pela própria PEM Engenharia (sucessora/incorporadora) após ter tomado ciência do auto de infração, que é verificar em que medida a incorporação/extinção de uma empresa afeta a aplicação do limite legal para a compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores.

Não deixo de perceber que a sucessora também alegou nulidade da autuação fiscal porque as intimações fiscais que precederam o lançamento foram enviadas para o endereço da incorporada e não da incorporadora.

Já foi esclarecido que esse argumento não serviu de fundamento adicional para o acórdão recorrido declarar a nulidade do lançamento.

Frisamos também que a falta do registro cadastral do evento de incorporação contribuiu para o erro em questão.

Mas o que é importante perceber é que esse problema não acarretou nenhum prejuízo ao sujeito passivo. As questões a serem examinadas, caso as intimações tivessem sido enviadas para o endereço da incorporadora, seriam exatamente as mesmas que ora se apresentam.

Isto porque não há nenhuma questão envolvendo apuração de fatos, produção de provas, etc.

A controvérsia é meramente de ordem jurídica, e, mais uma vez, implica apenas em verificar em que medida a incorporação/extinção de uma empresa afeta a aplicação do limite legal para a compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores.

Aliás, esse tipo de lançamento pode ser realizado até mesmo sem prévia intimação do contribuinte, porque, em princípio, não abrange apuração de fatos além daqueles que já constam da própria DIPJ (compensação de prejuízos além do limite permitido). Obviamente, se houverem fatos relevantes que não foram considerados pela fiscalização, isso pode fragilizar/comprometer o lançamento, mas não é esse o caso dos presentes autos.

Desse modo, não havendo nenhuma distorção relevante dos fatos, nem supressão de aspecto importante para a constituição do crédito tributário, e nem prejuízo ao exercício do direito de defesa e do contraditório pelo sujeito passivo, não deve subsistir a nulidade do lançamento.

Uma vez afastada a própria nulidade do lançamento, o exame da segunda divergência, tanto o conhecimento, quanto o mérito (onde se analisaria a espécie do vício de nulidade), fica prejudicado.

Em sede de contrarrazões, o sujeito passivo alega que algumas matérias abordadas no recurso voluntário deixaram de ser apreciadas em razão do acolhimento da preliminar de erro na identificação do sujeito passivo, quais sejam: nulidade do lançamento pelos termos de intimação fiscal terem sido remetidos à incorporada e não à incorporadora; inaplicabilidade da trava de 30% para compensação de prejuízos fiscais, no caso de extinção da pessoa jurídica; não incidência de penalidades, de juros de mora e de atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Observa-se em relação ao julgamento do recurso voluntário, que o voto vencido da relatora era no sentido de dar provimento ao recurso no tocante ao mérito (cancelando o lançamento pelo afastamento da trava de 30%), mas esse exame ficou prejudicado porque os demais conselheiros decidiram o recurso apenas com o julgamento da preliminar de nulidade por erro na identificação do sujeito passivo. Assim, de fato, realmente o exame das outras matérias referidas acima realmente ficou prejudicado.

Portanto, uma vez afastada a nulidade, os autos devem retornar à turma *a quo* para análise das outras matérias argüidas em sede de recurso voluntário, cujo exame ficou prejudicado em razão do que foi decidido no julgamento daquele recurso.

Desse modo, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da PGFN, relativamente à primeira divergência, para AFASTAR a nulidade do lançamento, DECLARAR prejudicada a segunda divergência e DETERMINAR o retorno dos autos à Turma *a quo*, para exame das demais matérias.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo