



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19647.003447/2009-18
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-011.573 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 20 de julho de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado RITA GONÇALVES DE ARAUJO

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005

AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. AUSÊNCIA NO PROCESSO DO SUJEITO PASSIVO CORRETO. VÍCIO MATERIAL.

A indicação de sujeito passivo com aplicação equivocada da norma de responsabilidade, restando ausente o sujeito passivo que deveria responder pelo tributo devido, constitui causa de nulidade, caracterizando-se como vício material.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Semiramis de Oliveira Duro (suplente convocada), Vanessa Marini Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas. Ausente a conselheira Erika Costa Camargos Autran, substituída pela conselheira Semiramis de Oliveira Duro.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, interposto pela Fazenda Nacional, em face do acórdão nº 1302-000.819, de 31/01/2012, integrado pelo Acórdão nº 1302-001.008, de 06/11/2012, que, por unanimidade de votos, decidiram que o erro de identificação do sujeito passivo caracteriza vício material, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 1991

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

O acórdão atacado esta omisso quanto ao tipo de nulidade (material ou formal) que anulou o lançamento tributário, sendo assim cabível o presente recurso.

LANÇAMENTO FISCAL COM ERRO DE INDICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE DO ATO DE INFRAÇÃO

A extinção regular da empresa impede que o crédito tributário apurado em verificações posteriores seja constituído em nome do sócio, pessoa física. O erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício material que torna nulo o auto de infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em acolher os embargos de declaração da Fazenda Nacional, para suprir a omissão, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator.

No recurso especial, a Fazenda Nacional defendeu que o erro na identificação do sujeito passivo é vício de natureza formal. Para comprovar a divergência, apontou os paradigmas os Acórdãos nº 301-33.686 e 303-30.909.

O recurso foi admitido por despacho de admissibilidade de e-fls. 1.800 e ss.

Cientificado, o contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional, pugnando que o vício possui natureza material, não se lhe aplicando a regra do prazo decadencial do artigo 173, inciso II do CTN.

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

Da admissibilidade do recurso especial

O recurso especial é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, não tendo as contrarrazões apresentadas questionado nem a tempestividade nem a comprovação da divergência jurisprudencial, razão pela qual acolho as conclusões do despacho de e-fls. 1.800/1.803.

Por seu lado, o recorrido foi cientificado do despacho de admissibilidade de recurso especial em 09/02/2015, protocolando as contrarrazões em 20/02/2015, dentro do prazo de quinze dias previsto no artigo 69 do Anexo II do RICARF.

Do mérito

No mérito, a discussão restringe-se à natureza do vício que causou a nulidade do Auto de Infração, se formal ou material. O vício constatado foi o erro na identificação do sujeito passivo, uma vez que a fiscalização imputou responsabilidade com base no artigo 135, inciso III do CTN à sócia pessoa física, a qual contudo não detinha poderes de gestão. A pessoa jurídica encontrava-se baixada no momento da lavratura do Auto de Infração, tendo o acórdão recorrido decidido que sua extinção ocorrera de forma normal e regular.

Quanto à natureza dos vícios que maculam os autos de infração, comungo com o voto proferido pelo Conselheiro Rafael Vidal de Araujo no Acórdão n.º 9101-002.976, cujas ementa e razões, adoto e transcrevo abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Anocelendário: 2006

LANÇAMENTO CANCELADO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.

Vício formal é, via de regra, 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 normalmente não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. Se o problema que ensejou o cancelamento do lançamento está situado na própria essência da relação jurídico-tributária, na não comprovação da ocorrência do fato gerador pela glosa de despesas, e no errado dimensionamento da base de cálculo, não há como reconhecer a ocorrência de vício de natureza meramente formal.

Razões:

“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 n.º 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 observarseão 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, via de regra, aquele verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade jurídica representada (declarada) por meio deste ato.

O vício formal normalmente não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido e à identificação do sujeito passivo, porque aí está a própria essência da relação jurídicotributária.

O vício formal a que se refere o artigo 173, II, do CTN abrange, por exemplo, a ausência de indicação de local, data e hora da lavratura do lançamento, a falta de assinatura do autuante, ou a falta da indicação de seu cargo ou função, ou ainda de seu número de matrícula, todos eles configurando elementos formais para a lavratura de auto de infração, conforme art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, mas que não se confundem com a essência/conteúdo da relação jurídico-tributária, apresentada como resultado das atividades inerentes ao lançamento (verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, etc. CTN, art. 142).

Aliás, um erro nos elementos que identificam a essência/conteúdo da relação jurídico-tributária até pode ser considerado como um vício formal desde que, por exemplo, ele se apresente como resultado de uma evidente discrepância entre o que se pensou e o que se

exteriorizou pela escrita (as inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo), quando todo o contexto do que está sendo dito aponta num determinado sentido, e um ponto específico, desconexo do conjunto das ideias, aponta em outro, ou dá uma informação simplesmente fora de contexto, etc.

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

Penso que a verificação da possibilidade de refazimento (repetição) do ato de lançamento, com o mesmo conteúdo, para fins de apenas sanear o vício detectado, é um referencial bastante útil para se examinar a espécie do vício.

Se houver possibilidade de o lançamento ser repetido, com o mesmo conteúdo concreto (mesmos elementos constitutivos da obrigação tributária), sem incorrer na mesma invalidade, o vício é formal. Isso é um sinal de que o problema está nos aspectos extrínsecos e não no núcleo da relação jurídicotributária.

[...]

A motivação do ato administrativo (exteriorização do motivo) não pode ser tratada como uma simples formalidade, como pretende a PGFN, porque é ela que demonstra/comprova a fonte da própria obrigação tributária.

Também não há como afirmar, em relação ao presente caso, que o fato gerador ocorreu, que ele só foi insuficientemente descrito. Não foi essa a conclusão do acórdão recorrido.

[...]

A exigência que se faz em relação à Fiscalização, para que ela se desincumba de seu ônus probatório, para que ela comprove a ocorrência do fato gerador, não pode ser entendida como exigência de caráter formal.

A motivação incorreta (inadequada, insuficiente, etc.) não configura vício de forma, até porque nenhuma das "formalidades" previstas na lei para o ato de lançamento, exige que ele apresente "motivação correta", motivação que subsista às etapas de julgamento. A exigência de "motivação correta" é exigência de conteúdo, e não de forma.

A motivação incorreta, apesar de relacionada a elementos que identificam a essência/conteúdo da relação jurídicotributária, não consiste em uma afronta direta ao art. 142 do CTN (que prevê que a autoridade fiscal deve verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo, etc.).

O que a motivação incorreta afronta, na verdade, são as normas de conteúdo material e específicas do tributo que está sendo exigido (normas que tratam das hipóteses de incidência daquele tributo, de seu cálculo, do sujeito passivo para aquele tipo de obrigação, etc.).

É fácil perceber que a decisão recorrida, ao cancelar o lançamento, o fez tratando de regras que são aplicáveis especificamente aos tributos em questão (IRPJ/CSLL), atinentes à glosa de despesas e à recomposição da base de cálculo para aproveitamento de saldos negativos (prejuízos).

O cancelamento do lançamento foi feito a partir de questões específicas dos tributos em pauta (normas de conteúdo material), e não a partir de normas instrumentais, relacionadas à feitura do lançamento.

O que se vê é que, diante das provas dos autos, e de questões específicas dos tributos lançados (normas de conteúdo material), a decisão recorrida entendeu que não houve

comprovação da ocorrência do fato gerador, concluiu pela "inocorrência da hipótese de incidência".

O que se vê também é que o saneamento do vício apontado pela decisão ora recorrida em relação ao lançamento, se isso fosse possível (já que estaríamos adentrando em aspectos de valoração de prova, o que extrapola o âmbito do recurso especial), demandaria ajustes nos aspectos essenciais da relação jurídica, especificamente no que toca ao fato gerador, à demonstração das despesas glosadas, dos motivos dessa glosa, etc., e ainda uma nova apuração da base de cálculo para aproveitamento de prejuízos.

Está bem nítido que o refazimento do ato de lançamento certamente exigiria uma boa dose de inovação no seu conteúdo material, nos seus próprios fundamentos, o que também confirma que o problema não é de natureza meramente formal.

Não há dúvida de que o problema apontado pela decisão ora recorrida em relação ao lançamento está situado na própria essência da relação jurídicotributária, na não comprovação da ocorrência do fato gerador pela glosa de despesas, e no errado dimensionamento de sua base de cálculo.

Por tudo o que se disse, não há como vislumbrar no problema que ensejou o cancelamento do lançamento um vício de natureza formal."

Entendo que o vício nos elementos da obrigação tributária, como na matéria tributável, nos aspectos de ocorrência do fato gerador, inclusive sua prova e na identificação do sujeito passivo, em regra, são inerentes ao aspecto material do lançamento.

Neste sentido de vício na motivação, cito os Acórdãos nº 9303-009.777 e 9303-009.367, proferido em 12/11/2019, relatados pela Conselheira Érika Costa Camargos Autran, cujas ementas transcrevo abaixo:

Acórdão nº 9303-009.777:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/01/2004

AUTO DE INFRAÇÃO. VÍCIO DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE.

A falta de motivação do lançamento implica preterição do direito de defesa do contribuinte. Os princípios do contraditório e da ampla defesa traduzem a necessidade de se dar conhecimento da acusação fiscal em toda a sua plenitude. O vício assim ocorrido tem natureza material, não formal.

Em revisão aduaneira, quando a fiscalização se baseia unicamente na descrição da mercadoria contida na correspondente declaração de importação, e a descrição das mercadorias, no entanto, foi considerada insuficiente para fins da adequada classificação tarifária, o que redundou no juízo de que a importação foi realizada à revelia de licenciamento, com a consequente lavratura de auto de infração para a exigência da multa correspondente, revela-se com defeito na motivação do lançamento, que deverá ser declarado nulo, por vício material.

Acórdão nº 9303-009.367:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)
Data do fato gerador: 21/02/2003, 21/03/2003, 21/04/2003, 21/05/2003, 31/05/2003
AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA OU ERRO NA MOTIVAÇÃO. NULIDADE.
VÍCIO MATERIAL.

Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais

e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado sem ocorrer um novo ato de lançamento. Por isso, a falta de motivação ou motivação errônea do lançamento alcança a própria substância do crédito tributário, de natureza material, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal.

No caso, houve erro na subsunção dos fatos à norma, pois foi imputada a responsabilidade com fulcro no artigo 135, inciso III do CTN (que possui como pressuposto o poder de gerência da pessoa jurídica) a quem não detinha tal poder, não lhe sendo a norma aplicável.

Assim, o erro atingiu a materialidade do lançamento, que não foi realizado em face do sujeito passivo a quem deveria ter sido imputada a responsabilidade. Destarte, entendo que vício possui natureza material.

Nacional. Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda

(documento assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas