



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

**Processo n°** 13629.001488/2005-70  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-005.462 – 3ª Turma  
**Sessão de** 26 de julho de 2017  
**Matéria** IPI. ILEGITIMIDADE PASSIVA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** MAS IMPORT COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA LTDA.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 11/11/2000 a 31/12/2000

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 Procuradoria da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Charles Mayer de Castro Souza, Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Augusto do Couto Chagas, Demes Brito, Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Ceconello e Erika Costa Camargos Autran.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto tempestivamente pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão nº 3402-001.897, de 25/09/2012, proferido pela 2ª Turma da 4ª Câmara da Terceira Seção do CARF, que fora assim ementado:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 11/11/2000 a 31/12/2000*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SOLUÇÃO DE CONSULTA. SUJEIÇÃO PASSIVA.*

*Mera Solução de Consulta não possui o condão de trazer para o pólo passivo da relação jurídico-tributária terceiro não contribuinte do tributo lançado, mormente não tendo sido esse terceiro o consulente.*

*NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. IPI. DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS. LANÇAMENTO.*

*Salvo se houver expressa determinação judicial, é incabível auto de infração de IPI contra distribuidora de bebida que não se subsume à definição legal de contribuinte desse tributo.*

*SÓCIO DE PESSOA JURÍDICA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.*

*Afastada a responsabilidade da pessoa jurídica pelo crédito tributário, em virtude de erro na identificação do sujeito passivo, fica também afastada a responsabilidade pessoa do sócio dessa pessoa jurídica.*

No Recurso Especial, por meio do qual pleiteou, ao final, a reforma do *decisum*, a Recorrente insurge-se contra o fato de se ter decidido pela improcedência total da exigência, quando, no seu entender, deveria ter anulado o lançamento por vício formal. Alega divergência com relação ao que decidido nos Acórdãos CSRF nº 301-33.686 e 2302-001.330.

O exame de admissibilidade encontra-se às fls. 859/861.

A contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso (fls. 868/873).

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator

Presentes os demais requisitos de admissibilidade, entendemos que o recurso especial deve ser conhecido.

Com efeito, enquanto o acórdão recorrido entendeu improcedente o lançamento por erro de identificação do sujeito passivo, os acórdãos paradigmas concluíram que, nas mesmas condições, o lançamento seria nulo por vício formal. A conferir:

**Acórdão nº 301-33.686:**

*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.*

**Acórdão nº 2302-001.330:**

*SUJEITO PASSIVO*

*O sujeito passivo da obrigação tributária é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.*

*O erro na identificação do sujeito passivo acarreta a anulação do lançamento por vício formal.*

Note-se que, não obstante a relatora do acórdão recorrido tenha registrado que deixaria de declarar a nulidade do lançamento, em face da permissão prevista no § 3º do art. 59 do PAF, o que fez, foi, na verdade, apreciá-la, conforme facilmente pode ser observado. Confirmam-se os seguintes parágrafos da decisão:

*Todavia, com fundamento no art. 59, § 3º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, deixo de declarar a nulidade da decisão recorrida e passo à apreciação das demais alegações trazidas no recurso.*

*As razões recursais focalizam precipuamente questões relativas ao erro na identificação do sujeito passivo e, na análise dessa matéria, cumpre primeiro salientar que o fato gerador do IPI lançado descrito no TVF foi a saída de bebidas do estabelecimento industrial para a distribuidora MAS Import e, nesse contexto, contribuinte do imposto definido pelo art. 23, inc. II, do Ripi/98, cuja matriz legal é o art. 35, inc. I, alínea “a”, da Lei nº 4.052, de 30 de novembro de 1964, é o estabelecimento industrial que promoveu a saída do produto industrializado do seu estabelecimento.*

*Assim sendo, é patente a ilegitimidade passiva da MAS Import, nestes autos, visto que, não é ela o industrial que deu saída ao produto industrializado, nos termos do mencionado dispositivo legal. Nesse ponto, por bem esclarecer minha convicção sobre a*

*matéria, cabe transcrever trecho da sentença proferida pelo Juiz Federal Substituto Odilon Romano Neto, nos autos do Mandado de Segurança nº 2005.51.04.00014546, também transcrito na decisão recorrida:*

(...)

Desta sorte, vê-se com absoluta clareza que as distribuidoras de bebidas não ostentam quer a qualidade de contribuintes de direito, quer a qualidade de contribuintes de fato, circunstância esta corretamente apontada pela autoridade impetrada ao alertar acerca da impossibilidade jurídica de constituição do crédito tributário em face das distribuidoras, que não detêm a qualidade de sujeitos passivos do tributo.

(Grifou-se)

*Observe-se que, à época do lançamento em questão, a antecipação de tutela concedida nos autos da ação nº 98.00073302, que obstara a imposição tributária em questão, já havia sido suspensa por decisão judicial hierarquicamente superior, não mais subsistindo óbice à lavratura do auto de infração contra a o estabelecimento industrial, o real contribuinte do IPI.*

*Ao que parece, a fiscalização entendeu que a contribuinte, Primo Schincariol Indústria de Cervejas e Refrigerantes, estaria protegido pela Decisão SRRF/7ª RF/Disit nº 139, de 4 de julho de 2000, cuja cópia consta das fls. 392 a 396, confirmada com a Solução de Divergência Cosit nº 27, de 29 de outubro de 2002, que solucionou divergência suscitada pela Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal da 5ª Região Fiscal.*

*No entanto, a meu ver, ainda que os efeitos dessa consulta pudessem perdurar após a suspensão da antecipação de tutela, matéria que não cabe aqui analisar, visto que a pessoa jurídica autuada não figura como consulente, mera Solução de Consulta não poderia ter o condão de transferir a sujeição passiva do contribuinte definido em lei para pessoa jurídica que não se subsume a essa definição.*

*A fiscalização invocou, para atribuir a responsabilidade à Mas Import, o art. 811, inc. I, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil (CPC) fundamento legal do entendimento explicitado nas soluções de consulta; contudo, esse dispositivo legal refere-se a responsabilidade por prejuízo causado com a execução da medida cautelar. Trata-se, portanto, de indenização pelos danos sofridos pelo requerido com a execução da medida cautelar. Essa indenização deve ser apurada e liquidada nos próprios autos da medida cautelar e, de forma nenhuma, se confunde com tributo que, nos dizeres do art. 3º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*

*Assim sendo, não vislumbro que os esclarecimentos a respeito da ação judicial e dos correspondentes depósitos possam vir a determinar a propriedade da incidência do art. 811 do CPC no caso para exigência do tributo devido.*

*Note-se que as soluções de consulta citadas alhures, ao consignarem conclusão de que o lançamento do crédito tributário deveria ser feito contra as distribuidoras que propuseram a ação judicial com vista a afastar o destaque do IPI em notas fiscais e o seu conseqüente recolhimento, produziram o mesmo imbróglio gerado pelo Poder Judiciário, ao conceder antecipação de tutela nessas ações propostas por pessoas jurídicas que, não sendo contribuintes do IPI, não poderiam ser legitimadas para deduzir em juízo essa pretensão.*

*Cumpre ressaltar ainda que, no TVF, há referências a indícios de sonegação, indícios de provável conluio entre a MAS Import e a Primo Schincariol e possível esquema comandado pela cervejaria Schincariol para concluir que “está plenamente caracterizada a atitude dolosa por parte da empresa, “tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal” ou de “impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento do (sic) parte da autoridade fazendária””.*

*Todavia, os autos não estão instruídos com elementos de prova necessários a transfigurar os indícios e possibilidades de forma a imprimir-se certeza de ocorrência da conduta dolosa.*

*Ademais, ainda que provado o conluio de que se noticiou a existência de indícios, o contribuinte do IPI, nos termos do art. 23, inc. II, do Ripi/98, que foi o fundamento legal do auto de infração para a sujeição passiva da MAS Import, seria o estabelecimento industrial.*

***Pelas razões expostas, voto por dar provimento ao recurso voluntário interposto pela MAS Import Comércio e Distribuidora Ltda. para cancelar a exigência tributária, por erro na identificação do sujeito passivo. (g.n.)***

Posto isto, entendemos assistir razão à Recorrente. Mas, como se passa a demonstrar, apenas em parte.

É que, malgrado concordemos com a tese da nulidade, o vício que inquina o lançamento é, a nosso juízo, de ordem material, substancial, portanto, por constituir-se na aplicação incorreta da regra-matriz de incidência tributária.

Sim, porque, no caso, o que houve foi uma errônea aplicação da norma jurídica, já que não permitia cobrar o tributo do distribuidor, mas, sim, do estabelecimento industrial. Noutros termos, o que houve foi um desacordo entre o preceito legal e o caso examinado. O vício, destarte, é de conteúdo, não de formalização, hipótese que o qualifica como material, como defende EURICO DE SANTI, citado por MARCOS VINICIUS NEDER e MARIA TEREZA LÓPEZ (*Processo Administrativo Fiscal Comentado, Dialética, 3ª. Ed: São Paulo, 2010, p. 566*), para quem

“... se o lançamento objeto de invalidação apresentar vício em seu processo de produção, é caso de anulação; se o vício estiver instalado em seu produto, é caso de nulidade. Vincula, portanto, a anulação aos problemas que se referem ao processo de produção do lançamento (vícios formais) e a nulidade aos problemas inerentes ao conteúdo do ato (vícios materiais).”

Ainda sobre o mesmo tema, acrescentam NEDER e LÓPEZ, na mesma obra e página:

“Assim, se a invalidade do lançamento decorre de problemas nos pressupostos de constituição do ato, ou seja, na aplicação da regra-matriz de incidência e na comprovação da ocorrência do fato (direito material), diz-se que o vício é material. Se a anulação decorre de vício de forma ou de formalização do ato, o vício é formal e se aplica o artigo 173, inciso II, para reinício da contagem do prazo decadencial”.

Concluindo: a nulidade reconhecida, embora não explicitamente, no acórdão recorrido é material, não formal.

Em sintonia com o nosso entendimento, reproduzimos a seguinte ementa de decisão prolatada por esta mesma 3ª Turma:

*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.*

(Acórdão nº 9303-004.690, 21 de março de 2017)

Ante o exposto, conheço do recurso especial e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza

Processo nº 13629.001488/2005-70  
Acórdão n.º **9303-005.462**

**CSRF-T3**  
Fl. 896

---