

Vício formal x vício material para fins de anulação de infração

Na coluna de hoje abordaremos a decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais da 3ª Seção no âmbito do processo administrativo n. 10314.726343/2014-21 [1] e que remonta a uma distinção entre vício formal e vício material do lançamento.



Diego Diniz Ribeiro
advogado e professor

No aludido caso determinada empresa foi notificada da lavratura de um

auto de infração para fins de exigência de IOF. Acontece que, **antes** disso, a empresa autuada foi incorporada por outra pessoa jurídica, pertencente ao mesmo grupo econômico, tendo ocorrido, por conseguinte, a baixa na inscrição no CNPJ da incorporada. Diante desse quadro, a incorporadora, signatária das peças defensivas no âmbito administrativo, alegou a nulidade da autuação por vício material no lançamento, haja vista o erro na sujeição passiva.

Pois bem. Em sede de recurso ordinário, o colegiado do tribunal, por *unanimidade* de votos, entendeu por reconhecer a nulidade do auto de infração, mas ao fundamento de ter ocorrido vício formal do lançamento, uma vez que, segundo o voto da relatora [2], apesar da existência de "*defeito provocado por descumprimento de formalidades indispensáveis à existência do lançamento (...) resta[ria] presente a motivação*" [3].

Diante deste quadro o contribuinte interpôs recurso especial à 3ª CSRF que, por maioria de votos [4], manteve a anulação do auto de infração por vício formal. Segundo o relator do caso [5], "*na hipótese em comento, houve erro na identificação do sujeito passivo, mas que, todavia, não pode ser considerada como de natureza material, pois se assim fosse, estaria se afirmando que o fato jurídico não existiu*".

Delimitada, ainda que sucintamente, a perspectiva fática do caso, insta destacar que a qualificação do vício em questão — se formal ou material — tem uma enorme relevância para o deslinde da questão, haja vista o disposto no artigo 173, inciso II do CTN [6]. Reconhecido o vício formal do lançamento, há a incidência de uma causa interruptiva do prazo decadencial, cujo termo inicial passa a ser a decisão que anulou o lançamento equivocado.

Feito esse esclarecimento e antes de nos debruçarmos sobre a jurisprudência do CARF para a matéria, mister se faz distinguir conceitualmente vício formal de vício material.

Vício formal é aquele relacionado ao modo de constituição da obrigação tributária, ou seja, que diz respeito ao procedimento de formalização do lançamento. Por sua vez, *vício material* é aquele relacionado à norma tributária em si considerada, podendo se ater à (1) questões do fato jurídico tributário ou ainda (2) à relação jurídica dele decorrente. O vício *formal*, portando, diz respeito a uma má aplicação das normas procedimentais do lançamento. Já o vício *material* decorre de um equívoco na aplicação das normas referentes ao direito material, ou seja, um erro na aplicação da regra de incidência do tributo lançado.

Convém aqui lembrar que, no caso analisado, o *incontroverso* erro reconhecido pela decisão do tribunal foi um erro de sujeição passiva. Não se tratou de um mero equívoco no endereçamento da notificação de lançamento, mas sim de erro na conformação da própria obrigação tributária (relação de fundo), uma vez que inexistia tal obrigação sem o apontamento válido do seu sujeito passivo [7].

Voltando-se aos precedentes do Carf para situação análoga destacamos que, no âmbito da CSRF da 1ª Seção, a questão é pacífica quanto a qualificação do vício como *material* na hipótese de erro de sujeição passiva. Nesse sentido, destaca-se, *v.g.*, o Acórdão Carf nº 9101-002.764 [8]. Esse caso em particular era análogo ao aqui tratado, na medida em que foi incluído no polo passivo da obrigação tributária pessoa jurídica formalmente extinta antes da ocorrência da notificação do lançamento [9].

No mesmo sentido é o entendimento da CSRF da 2ª Seção, como se observa, por exemplo, no acórdão Carf nº 9202-008-221 [10]. Neste caso o tribunal entendeu que a ausência de comprovação quanto a responsabilidade por sucessão implica erro na apuração da sujeição passiva, equívoco esse tratado como de natureza material [11].

Por mais paradoxal que possa parecer, a própria CSRF da 3ª Seção possui inúmeros precedentes [12] reconhecendo que o erro de identificação na sujeição passiva constitui vício material e não formal. Todavia, a questão causa maior estranhamento quando se observa que a mesma composição [13] desse colegiado, em sessão ocorrida em novembro de 2020, por **unanimidade** de votos, assim decidiu:

"AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO NA SUJEIÇÃO PASSIVA. VÍCIO FORMAL. INOCORRÊNCIA.

O vício de forma ocorre quando a autoridade responsável pelo procedimento não observa quaisquer das formalidades exigidas por lei para constituição do crédito tributário. Uma vez que tenha havido a qualificação do autuado, embora equivocada, não há que se falar em vício formal."

No caso acima transcrito o recurso especial foi interposto pela Fazenda Nacional, que pretendia ver o erro de sujeição passiva qualificado como vício formal e não material [14]. Nessa oportunidade, a 3ª CSRF decidiu *manter* a decisão o acórdão recorrido, *reconhecendo erro deste gênero como vício material*.

Convém aqui retomar a específica decisão analisada no presente texto e veiculada no processo administrativo nº 10314.726343/2014-21, quando afirma que o erro na sujeição passiva não pode ser considerado como um erro material "*pois se assim fosse, estaria se afirmando que o fato jurídico não existiu*". Trata-se de uma afirmação que merece ser mais bem examinada, tendo em vista que teria o condão, se verdadeira for, de restringir o reconhecimento de vícios materiais apenas às hipóteses em que a própria descrição do fato estivesse equivocada, mas nunca aos erros relacionados à elementos da relação jurídica tributária, como base de cálculo, alíquota e sujeito passivo.

Adiantamo-nos em consignar nossa discordância.

Primeiramente porque, sob uma perspectiva lógica, só é anulável algo previamente existente. No presente caso houve um fato social devidamente vertido em linguagem própria (lançamento), e aqui não se discute a caracterização do fato gerador, mas a eleição (leia-se "identificação", visto que não há discricionariedade nesse ponto) de sujeito passivo da obrigação tributária feita pela fiscalização, incontroversamente equivocada.

Rigorosamente falando, apontar um erro material na eleição do sujeito passivo em nada afeta a caracterização do fato gerador, razão pela qual não conseguimos identificar qualquer nexo de causalidade entre as duas coisas.

Ademais, o reconhecimento de vício material não opera no plano da existência ou inexistência do fato gerador. Definir a natureza jurídica de tal vício tem outro propósito: o de saber se se aplica ou não a causa interruptiva de prazo decadencial prescrita no artigo 173, inciso II do CTN.

Por fim, uma única alternativa possível para "justificar" essa guinada de posição por parte da 3ª CSRF seria a promoção de um *distinguishing* [15] ou então de um *overruling* em relação ao que tal órgão julgador vinha até então decidindo. Acontece que, no voto lido em sessão, sequer há uma única justificativa para a identificação de tais institutos, cuja incidência, aliás, *em face da pacífica jurisprudência das três CSRF's*, demandaria um pesado ônus argumentativo [16], sob pena de a atividade judicativa, como aquela exercida pelo Carf, se confundir como mero voluntarismo/casuísmo jurídico.

ps.: ainda que com atraso de um dia, dedico a coluna de hoje a todas as mulheres, em especial às nossas colunistas, *Thais de Laurentiis* e *Ludmila Mara de Oliveira*. Que o dia comemorado ontem seja sempre lembrado como permanente marco de resistência e transformação, para que *todas* as mulheres, *cada vez mais*, sejam donas de suas próprias histórias!

[1] O acórdão anda não foi publicado, mas a sessão de julgamento em que a decisão foi proferida, ocorrida em 18.02.2022, pode ser acessada aqui: [\(12\) Câmara Superior – 3ª Turma \(18/02/2022\) – YouTube](#).

[2] Conselheira *Semíramis de Oliveira Duro*.

[3] O caso restou assim ementado:

AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR VÍCIO FORMAL. PESSOA JURÍDICA INCORPORADA ANTES DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

É nulo o auto de infração por erro na indicação do sujeito passivo, se a incorporação se deu antes da lavratura do auto de infração. Violação das prescrições dos artigos 142 do CTN e artigo 10, I, do Decreto nº 70.235/1972. Há nulidade por vício formal, se o defeito for provocado por descumprimento de formalidades indispensáveis à existência do lançamento, mas restar presente a motivação e se não houver prejuízo ao contraditório.

Recurso Voluntário provido.

(Acórdão CARF nº 3301-004.484 – Sessão de 22/3/2018.)

[4] Vencidas as Conselheiras *Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa C. Aufran e Vanessa Ceconello*.

[5] Conselheiro *Jorge Olmiro Locke Freire*.

[6] *Artigo 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.

[7] Sob uma perspectiva exclusivamente normativa, delimitar em concreto o aspecto subjetivo da obrigação tributária tem relação com a definição do critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária, o que se reforça que o vício aqui analisado tem natureza material e não formal.

[8] De relatoria do Conselheiro *Rafael Vidal de Araujo*, o qual foi acompanhado por **unanimidade** de votos, nos termos da a seguir transcrita:

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PESSOA JURÍDICA EXTINTA. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

A pessoa jurídica formal e regularmente extinta não tem existência no mundo jurídico, e deve ser excluída do pólo passivo de lançamento efetuado após sua liquidação. Sendo a pessoa jurídica extinta o único sujeito passivo apontado pelo Fisco no lançamento, não pode este subsistir. NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.

Vício formal é 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 não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, à identificação do sujeito passivo, etc. Não há como tratar o erro na identificação do sujeito passivo como mero vício de natureza formal, principalmente se o saneamento da nulidade exigir alteração de conteúdo no lançamento, naqueles casos em que não basta substituir um nº cadastral (CNPJ ou CPF) por outro.

[9] No mesmo diapasão: 9101-001.705 e [9101-002.536](#).

[10] De relatoria da Conselheira *Maria Helena Cotta Cardozo*, acompanhada por unanimidade de votos, e assim ementado:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Atendidos os pressupostos regimentais relativamente a um dos paradigmas, o Recurso Especial deve ser conhecido.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

O lançamento é nulo por vício material quando não resta comprovada a responsabilidade por sucessão da empresa autuada. Tornam-se incontroversos os fatos afirmados pelo Contribuinte, reiterados no acórdão recorrido e não contestados no Recurso Especial.

[11] Também reconhecendo se tratar de vício material em casos de erro de sujeição passiva: 9202-007.397 e 9202-008.222.

[12] Nesse esteio: 9303-005.462, 9303-004.684 (todos por unanimidade de votos).

[13] Não que a identidade na composição do órgão julgador deva ser elemento para garantir a unidade e, por conseguinte, a estabilidade das decisões de caráter judicativo. Tal coesão deve se dar de forma institucional e não pessoal. Já tratamos desse tema aqui: [ConJur – Podemos falar em precedente em matéria tributária com STF volátil?](#)

[14] O acórdão proferido pela Turma Ordinária foi assim ementado:

(...).

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

Demonstrado o erro na identificação do sujeito passivo, não sendo caso de improcedência, deverá o lançamento ser declarado nulo, por vício material.

Recurso ao qual se dá provimento para que seja declarado nulo o lançamento, por vício material.

(Acórdão CARF n. 3802-001.041).

[15] Como, v.g., a CSRF da 2ª Seção faz quando se trata de erro na sujeição passiva na hipótese de lançamento por homologação:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SUJEIÇÃO PASSIVA. NULIDADE. NATUREZA DO VÍCIO.

Não há que se falar em vício material, quando o suposto erro na identificação do sujeito passivo decorreu de lançamento por homologação (auto-lançamento) levado a cabo pelo próprio autuado, sendo vedado ao Contribuinte beneficiar-se de nulidade a que ele mesmo deu causa.

(Acórdão n. 9202-007.328).

[16] O que já tratamos criticamente aqui: [ConJur – A jurisprudência do Carf e a inexistência de modelo de precedentes.](#)

Date Created

09/03/2022