



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.720469/2019-05
ACÓRDÃO	3302-015.198 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2025
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	INFINITI TECNOLOGIA EM FUNDIÇÃO LTDA

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2016

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CARACTERIZADA A OMISSÃO QUANTO A NATUREZA DO VÍCIO DE NULIDADE. EMBARGOS ACOLHIDOS.

Cabem Embargos de Declaração quando o acórdão contiver omissão na ementa, no contexto da decisão e os seus fundamentos. No caso, a contradição deve ser superada com os acréscimos de fundamentos para distinguir o vício que ensejou a nulidade, equívoco que deve ser sanado.

Embargo de Declaração acolhidos. Nulidade por vício material.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e acolher os embargos de declaração, nos termos do despacho de admissibilidade, para sanar a omissão na identificação da natureza da nulidade decretada, decidindo que se trata de nulidade material. Decisão sem efeitos infringentes.

Assinado Digitalmente

Francisca das Chagas Lemos – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Dionisio Carvallhedo Barbosa (substituto[a]integral), Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Embargos de Declaração interpostos pela Fazenda Nacional, com fundamento no art. 116 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, em face do Acórdão nº 3302-014.065, de 28/02/2024, proferido por esta 2ª Turma, 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento.

Segundo o Embargante, a decisão teria anulado o auto de infração “por insuficiência de provas”. Contudo, aduz que o termo “nulidade” seria equívoco, fazendo-se necessária a explicação do seu alcance. Parte da premissa de que, se houve nulidade, tratar-se-ia de nulidade formal, por decorrer de vício procedimental. Assim, pleiteia que o Colegiado esclareça, de modo expresso, se o vício reconhecido no lançamento é de natural formal ou material.

Em despacho de admissibilidade proferido pelo Presidente da 2ª Turma Ordinária, foi constatada a tempestividade do recurso. Quanto ao cabimento, entendeu o Presidente que, à luz do art. 173, II do Código Tributário Nacional, a declaração expressa da natureza do vício que fundamentou a decisão de nulidade é providência adequada e salutar, sobretudo em respeito aos princípios da eficiência, da ampla defesa e do contraditório, que regem o processo administrativo fiscal.

Concluiu o Presidente que a pretensão da Embargante merece exame pelo colegiado, determinando a inclusão dos autos em pauta para deliberação. Por sorteio, coube a mim a Relatoria do processo.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Francisca das Chagas Lemos, Relatora.

Conheço dos Embargos, por serem tempestivos, tratarem de matéria de competência desta turma e cumprirem os demais requisitos ora exigidos.

1) Dos Argumentos da Embargante

A Embargante apontou precedente em decisão prolatada por esta Turma Ordinária no Acórdão nº 201-00.248, de 10.07.2009, cuja ementa é a seguinte:

Matéria MULTA DECORRENTE DE PENA DE PERDIMENTO
Recorrente BRAZILIAN TRADE COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA. E
TRADE SPORT COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA.
Interessado DRJ/FORTALEZA/CE
ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Período de apuração: 05/11/2004 a 13/11/2006
É nulo, por vício formal, o lançamento tributário quando não estiverem presentes todos os elementos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, bem como, quando se constatar confusa contextualização dos elementos de prova que visavam determinar o fato gerador da obrigação, e os que forem formalizados com erro na determinação da matéria tributável, posto que, por representar preterição de uma formalidade essencial, caracteriza-se cerceamento do direito de defesa. Recurso de Ofício Negado” (Grifos nossos). (Processo nº 10410.002728/2007-82, Recurso nº 140.228 De Ofício, Acórdão nº 3201-00.248 — 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 10 de julho de 2009).

Requeru seja os Embargos conhecidos e providos para que o acórdão fique expresso o tipo de vício que maculou o lançamento, se material ou formal.

Passo a análise.

a) Distinção entre vício material e vício formal

Nos termos do art. 50 da Lei nº 9.784/1999, os atos administrativos devem ser motivados com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, especialmente quando:

- I - Neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;
- II - Imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções.

O § 1º do referido artigo, determinou que a motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de pareceres, informações, decisões ou propostas, que passam, assim, a integrar o ato administrativo.

No âmbito tributário, o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 disciplina a lavratura do auto de infração, o qual deverá conter obrigatoriamente: a qualificação do autuado; o local, a data e a hora da lavratura; a descrição do fato; a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; e a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Assim, percebe-se que a nulidade formal decorre da ausência de requisitos legais atinentes à constituição do auto de infração ou à regularidade do procedimento (ex.: falta de fundamentação, ausência de assinatura, erro na identificação do contribuinte ou da infração). Trata-se de vício no plano da forma e do procedimento, independentemente da análise do mérito da exigência tributária.

Por outro lado, a nulidade material relaciona-se diretamente com o conteúdo ou substância da infração. Envolve a inexistência ou insuficiência de elementos fáticos e probatórios que embasem a exigência fiscal, revelando vício quanto à própria ocorrência do fato gerador ou à adequação da norma aplicada.

Este entendimento encontra respaldo em precedente do próprio CARF (Acórdão 1201-003.014 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, em 30.07.2019), em que o Relator Efigênio de Freitas Júnior destacou os seguintes pontos:

40. “(...) na constituição do crédito tributário, mediante lançamento de ofício, nos termos do art. 142 do CTN, em consonância com o art. 10 do Decreto 70.235, de 1972 e o art. 50 da Lei 9.784, de 1999, a autoridade administrativa, de forma vinculante e obrigatória, deve explicitar a congruência, o nexo de causalidade, entre o fato gerador da correspondente obrigação, a matéria tributável, o montante do tributo devido e o sujeito passivo.”

41. Com a finalidade de lançar luzes sobre o tema, Receita Federal e Procuradoria da Fazenda Nacional se posicionamento no seguinte sentido:

Solução de Consulta nº 08, de 2013 - Cosit

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ANULAÇÃO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO FORMAL OU MATERIAL.

Mera irregularidade na identificação do sujeito passivo que não prejudique o exercício do contraditório não gera nulidade do ato de lançamento.

A ocorrência de defeito no instrumento do lançamento que configure erro de fato é convalidável e, por isso, anulável por vício formal.

Apenas o erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra matriz de incidência que configure erro de direito é vício material.

Dispositivos Legais: arts. 10, 11 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972
Processo Administrativo Fiscal (PAF); arts. 142 e 173, II, da Lei nº 5.172, de 1966 Código Tributário Nacional (CTN). (Grifo nosso)

PARECER PGFN/CAT Nº 278/2014

LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. NATUREZA DO DEFEITO. POSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DE VÍCIO FORMAL OU MATERIAL. NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

I - O erro na identificação do sujeito passivo, quando do lançamento, pode caracterizar tanto um vício material quanto formal, a depender do caso concreto, não se podendo afirmar, aprioristicamente, em que categoria o defeito se enquadra.

II - **Se o equívoco se der na “identificação material ou substancial” (art. 142 do CTN), o vício será de cunho “material”, por “erro de direito”, já que decorrente da incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato. Por outro lado, se o engano residir na “identificação formal ou instrumental” (art. 10 do Decreto nº 70.235/72), o vício, por consequência, será “formal”, eis que provenientes de “erro de fato”, hipótese em que se afigura possível a aplicação da regra insculpida no art. 173, II, do CTN. (Grifo nosso)**

42. Acerca do posicionamento da PFN, colhe-se o seguinte trecho:

[...] o **“erro de direito”** reside no plano da **interpretação e aplicação das normas jurídicas** ao caso concreto, na **valoração jurídica** dos fatos; já o **“erro de fato”** recai sobre as **circunstâncias do caso em exame**, desconhecidas pela autoridade lançadora ou de impossível comprovação à época do lançamento. (Grifo nosso)

E continua o Relator tratando da jurisprudência sobre o tema:

43. Na ocorrência do fato gerador, conforme observa Geraldo Ataliba¹, temos duas realidades distintas - a descrição hipotética e a verificação concreta, no mundo fenomênico. Primeiro a lei descreve o fato capaz de gerar o nascimento da obrigação, uma vez ocorrido esse fato tem-se a obrigação. Ou seja, se o fato se revestir das características hipoteticamente descritas na lei ter-se-á o nascimento da obrigação tributária, uma relação jurídico-tributária entre o sujeito passivo e o Estado.

44. Em razão disso, conforme visto acima, ao constituir o crédito tributário mediante lançamento de ofício a autoridade administrativa deve deixar claro a congruência, o nexa causal, entre o fato hipotético descrito na lei e a sua ocorrência no mundo concreto. O erro de direito, causa do vício material, ocorre na situação em que a autoridade administrativa ao interpretar e aplicar a norma jurídica faz uma valoração jurídica equivocada do fato, o que prejudica sobremaneira o exercício do contraditório e da ampla defesa. Tem-se na hipótese uma subsunção equivocada do fato à norma. Causa, portanto, de vício material.

45. De forma diversa, no erro de fato, causa do vício formal, há correta valoração jurídica e subsunção do fato à norma. O equívoco, nesta

¹ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 53-55.

hipótese, reside em meras irregularidades, circunstâncias do caso em exame, sem prejuízo do contraditório e da ampla defesa.

No mesmo sentido, a jurisprudência do CARF tem adotado o mesmo entendimento:

Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/02/2002 a 18/09/2002 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. Recurso Especial do Procurador Negado. (Acórdão 9303-005.461; 3ª. T, CSRF, 3ª. Seção, data 19.09.2017). (Grifei)

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 1999 LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. AUSÊNCIA DE CONGRUÊNCIA ENTRE O FATO DESCRITO NA LEI E A OCORRÊNCIA NO MUNDO CONCRETO.

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, o evidente erro na apuração e caracterização do fato alcança a própria substância do crédito tributário, de natureza material, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal. (Acórdão 9303-012.016; CSRF, publicação 19.01.2022). (Grifei)

A Câmara Superior de Recursos Fiscais julgou a matéria em 13.04.2024, no sentido de o lançamento atender aos critérios do art. 142 do CTN, pois são elementos fundamentais.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2016 NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL.

A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação

tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula. (Decisão 9303-015.100; Relator Gilson Macedo Rosenberg Filho Macedo, pub. 11.06.2024). (Grifei).

Passo a análise da situação fática julgada, objeto dos Embargos.

b) Contexto da autuação fiscal

Compulsado os autos, observa-se que a ação fiscal original trata de fiscalização sobre IPI, sendo posteriormente incluídos o PIS/COFINS. Em conclusão, foi lavrado o Termo de Constatação Fiscal relativo aos anos calendários de 2015 e 2016, concluindo pela lavratura dos Autos de Infração para cobrança de crédito tributário relativo ao PIS e a COFINS, pois foram identificadas divergências entre os valores declarados pelo contribuinte e os apresentados sob intimação, sendo que o contribuinte apontou que se trataria de erros de preenchimento das notas fiscais.

De acordo com o relatório de decisão de 1ª. Instancia, citado no Acórdão embargado (fls. 5629), os tributos lançados resultaram do exame de todas as notas fiscais de venda e de compra discriminadas nas EFD-Contribuições, juntamente com as notas fiscais emitidas por terceiros, tendo o fiscalizado como participante, não declaradas pela empresa nas EFD-Contribuições. Foi constatado crime contra a ordem tributária nos termos da Lei nº 8.137/90, o que resultou na aplicação de multa de ofício qualificada.

A decisão da 2ª. Turma da DRJ/POA, de 2019, Acórdão nº 10-067.570, que julgou improcedente a impugnação, decidiu que houve omissão de receitas pois os documentos fazem prova cabal dos fatos, mais ainda diante do fato do contribuinte alegar erros e preenchimento de documentos mais sem comprovar.

A decisão ora Embargada, de Relatoria da Conselheira Mariel Orsi Gameiro, dentre os argumentos aduzidos, firmou o seguinte:

- i) *Nulidade - Inobservância da metodologia de arbitragem da base de cálculo nos termos da Lei 8.846/1994: Auto nulo pela inobservância da metodologia legal e afronta ao art. 142 do CTN;*

- ii) *Nulidade - Insuficiência probatória*: Considerando que a fiscalização deveria comprovar efetivamente a omissão de receitas com o passo inicial da existência de notas de entrada de mercadorias emitidas por terceiros, deveria ter diligenciado com objetivo de apuração do estoque da pessoa jurídica, com o devido cotejo das notas de entrada e saída de seu estabelecimento, e com a quantidade física de mercadorias no local utilizado para sua armazenagem, ou ainda, deveria ter comprovado o fluxo financeiro de ingresso de receitas ou inexistência de tais ingressos. Nulidade do auto de infração pela insuficiência de provas;

Ementa:

OMISSÃO DE RECEITA. CONJUNTO PROBATÓRIO. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

É nulo o auto de infração que não comprova com eficiência as afirmativas trazidas no auto de infração lavrado, considerando especialmente o ônus da prova à fiscalização, conforme disposto no artigo 373, do Código de Processo Civil.

Os membros do Colegiado acordaram, por unanimidade de votos, em anular o auto de infração por insuficiência de provas.

Para o caso prático, de acordo com as orientações constantes do Parecer PGFN/CAT nº 278/2014, bem como jurisprudência citada, quando o equívoco se der na “identificação material ou substancial” (art. 142 do CTN), o vício será de cunho “material”, por “erro de direito”, já que decorrente da incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato.

O tema foi bem traçado pela PGFN, explicitado que o vício formal será aquele que “(...) se o engano residir na “identificação formal ou instrumental” (art. 10 do Decreto nº 70.235/72), o vício, por consequência, será “formal”, eis que provenientes de “erro de fato”, hipótese em que se afigura possível a aplicação da regra insculpida no art. 173, II, do CTN”. (Grifei)

A decisão embargada apontou dois critérios fundamentais para a nulidade, quais sejam, a inobservância da metodologia de arbitragem e a insuficiência probatória. Portanto, não há dúvida de que a matéria decorreu de incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato, posto que a autuação se fundamentou em tais fatos para lançar o crédito que entendeu devido, como consequência de trabalho de auditoria nos documentos da Embargada, em que coletou as notas fiscais e demais elementos para concluir que houve omissão de receitas, considerou que os documentos fazem prova cabal de tais fatos.

A anulação do auto decorrido pela inobservância da Lei 8.846/1994 e por insuficiência de provas, houve incorreção de critérios e conceitos jurídicos, sem a devida congruência entre os fatos e os fundamentos, caracterizando o vício material.

Deste modo, a meu ver, ficou evidenciada a existência de omissão, devendo constar na ementa do acórdão (como bem apontou o despacho de admissibilidade) a natureza do vício de nulidade. A sugestão para a redação é a seguinte:

Ementa:

OMISSÃO DE RECEITA. CONJUNTO PROBATÓRIO. NULIDADE MATERIAL DO AUTO DE INFRAÇÃO.

É nulo, por vício material, o auto de infração que não comprova com eficiência as afirmativas trazidas no auto de infração lavrado, considerando especialmente o ônus da prova à fiscalização, conforme disposto no artigo 373, do Código de Processo Civil.

2. Dispositivo

Pelo exposto, uma vez caracterizada a existência de omissão, conheço dos Embargos opostos pela Fazenda Nacional para, no mérito, acolhê-los tão somente para sanar a omissão apontada, sem efeitos infringentes.

É como voto.

Francisca das Chagas Lemos.