



**Ministério da Fazenda**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11522.001499/2007-84  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-011.141 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 27 de fevereiro de 2024  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** POLICIA MILITAR DO ACRE

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1994 a 31/12/1998

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. SIMILITUDE FÁTICA. INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE DA LEI TRIBUTÁRIA.

Merece ser conhecido o recurso especial interposto contra acórdão que, em situação fática similar, conferir à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, observados os demais requisitos previstos nos arts. 118 e 119 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

ILEGITIMIDADE PASSIVA. ART. 142 DO CTN. VÍCIO DE NATUREZA MATERIAL.

O art. 142 do Código Tributário Nacional impõe à autoridade administrativa a obrigação de verificar, isto é, de relatar e demonstrar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, devendo, ainda, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

A identificação incorreta do sujeito passivo acarreta a nulidade do lançamento por vício de natureza material; ao passo que, o acertado apontamento do devedor da obrigação tributária, a despeito do lapso na indicação de sua alcunha, denotam mera irregularidade, exibindo o lançamento vício de cariz formal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maurício Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Fernanda Melo Leal, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Regis Xavier Holanda (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso de recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL em face do acórdão n.º 2301-008.962, prolatado pela Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara desta Segunda Seção deste eg. Conselho, que deu provimento ao recurso voluntário manejado pela POLÍCIA MILITAR DO ACRE.

Confira-se a ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1994 a 31/12/1998

**NULIDADE DO LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO MATERIAL.**

O erro na identificação do sujeito passivo é causa de nulidade do lançamento por vício material.

**DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 173, I, DO CTBN (sic). SÚMULA CARF. 101.**

Quando o vício do lançamento é material, aplica-se o disposto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional. E, também, a Súmula CARF 101: Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

**Dispositivo:** Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

O recurso especial interposto apresentou divergência entre o cariz da mácula reconhecida, pedindo a reforma da decisão recorrida.

O despacho de admissibilidade deu seguimento à única matéria suscitada, nos seguintes termos:

Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo, II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, **DOU SEGUIMENTO** ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutida a matéria **natureza do vício que conduziu à nulidade do lançamento.** (f. 965)

Embora cientificada, deixou a parte recorrida de apresentar contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Relatora.

O recurso, como escorreitamente apontado no despacho de admissibilidade é tempestivo, além de preencher os demais pressupostos, mormente mediante a comprovação da similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas, bem com a demonstração do dissídio jurisprudencial. Preenchidos os requisitos intrínsecos e extrínsecos de admissibilidade, **conheço do recurso especial da FAZENDA NACIONAL.**

Conforme relatado, cinge-se a controvérsia em delimitar ser o vício de identificação no sujeito passivo de cariz formal ou material.

O lançamento, como ato administrativo vinculado que é, deverá ser realizado com a estrita observância dos requisitos estabelecidos pelo art. 142 do CTN. Isso porque, deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com certeza e segurança, os fundamentos que revelam o fato jurídico tributário. Não por outro motivo, o art. 10 do Decreto n.º 70.235/72 igualmente descreve os elementos imprescindíveis para a lavratura do auto de infração no seu art. 10. O desrespeito aos requisitos elencados – tanto no art. 142 do CTN, quanto no art. 10 do Decreto n.º 70.235/72 – ensejam a nulidade do ato administrativo.

Não ser desconhece ser tarefa espinhosa a definição do cariz da mácula – se formal ou material – no caso concreto. Transcrevo, por oportuno, a ementa de alguns julgados deste eg. Conselho que enfrentaram árida temática:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)**

Data do fato gerador: 17/02/2017

**NULIDADE. ATO DE IMPOSIÇÃO DE MULTA. MOTIVO. AUSÊNCIA. VÍCIO MATERIAL.**

O vício formal consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato administrativo, enquanto o vício material decorre de problemas relativos ao próprio conteúdo do ato.

Impõe-se a nulidade do ato administrativo diante da inexistência de motivo, verificada quando a matéria de fato ou de direito que lhe serve de fundamento é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido.

No caso, a matéria de fato descrita no auto de infração não encontra correspondência no dispositivo legal que prevê a infração apontada, restando caracterizado vício material do ato administrativo de imposição de multa.

**VÍCIO MATERIAL OU FORMAL. ATO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. ALTERAÇÃO. DECISÃO RECORRIDA. POSSIBILIDADE. REFORMATIO IN PEJUS. INOCORRÊNCIA.**

A natureza do vício do ato administrativo discutido trata-se de matéria de ordem pública, passível de conhecimento de ofício pelo julgador, independentemente de alegação das partes. Dessa forma, a alteração efetuada pelo CARF no motivo da nulidade do ato administrativo de imposição de multa (vício material) em relação àquele utilizado na decisão recorrida (vício formal) não configura reformatio in pejus para a recorrente (Fazenda Nacional).

Recurso de Ofício negado

Crédito Tributário exonerado. (CARF. Acórdão n.º 3402-006.774)

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Data do fato gerador: 09/09/2008

SUBORDINAÇÃO NÃO COMPROVADA LANÇAMENTO. NULIDADE. AUSÊNCIA DA DEMONSTRAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. VÍCIO DE NATUREZA MATERIAL. OFENSA AO ART. 142 DO CTN.

Quando a fiscalização deixa de consignar no relatório fiscal, juntamente com os seus anexos, todas as informações de fato e de direito necessárias a plena compreensão dos fundamentos do lançamento, bem como aptas a demonstrar de forma clara e precisa a ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas, deve ser acatado o pedido para o reconhecimento de ofensa ao art. 142 do CTN, declarandose nula a parte do lançamento, que veio desprovida de provas que demonstrem o acerto das conclusões da fiscalização para considerar como incidentes, in casu, as contribuições previdenciárias. (CARF. Acórdão n.º 9202-007.972)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. AUSÊNCIA DE CONGRUÊNCIA ENTRE O FATO DESCRITO NA LEI E A OCORRÊNCIA NO MUNDO CONCRETO. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA.

Ao constituir o crédito tributário mediante lançamento de ofício a autoridade administrativa deve deixar claro a congruência, o nexos 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. No erro de fato, causa do vício formal, há correta valoração jurídica e subsunção do fato à norma. O equívoco, nesta hipótese, reside em meras irregularidades, circunstâncias do caso em exame, sem prejuízo do contraditório e da ampla defesa. (CARF. Acórdão n.º 1201-003.014)

Vícios na eleição dos critérios da regra matriz, portanto, são de cariz material, intrínsecos ao próprio lançamento – isto é, decorrentes de um erro na identificação e aplicação das normas de direito material; ao passo que a mácula de cariz formal tem lugar quando da inadvertida aplicação de normas procedimentais ao lançamento tributário.

Acrescento ainda que de bom alvitre lembrar ter o col. Superior Tribunal de Justiça, editado o verbete sumular de n.º 392, que autoriza a Fazenda Pública “substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.” Malgrado seja evidentemente inaplicável à espécie, o que é importante destacar é a gravidade da incorreta identificação do sujeito passivo, de modo que autorizada a correção de vício de natureza formal e material, salvo a sujeição passiva.

Colaciono precedentes, todos em igual sentido, colhidos de cada uma das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste eg. Conselho:

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

**Ano-calendário:** 2000, 2001

**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. (CARF. Acórdão nº 9101-002.764, sessão de 3 de abril de 2017; à unanimidade).

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

**Período de apuração:** 01/02/2005 a 30/04/2006

**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. (CARF. Acórdão nº 9202-008.221, sessão de 29 de setembro de 2019; à unanimidade).

**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. (CARF. Acórdão nº 9303-005.462, sessão de 26 de julho de 2017; à unanimidade)

Firmadas inarredáveis premissas, passo à análise da situação nestes autos descortinada.

Conforme consta no acórdão recorrido, todo o imbróglio teve início com a alegação da parte ora recorrida no sentido de que

não cabe a aplicação do art. 173, II, do CTN, que asseguraria o início da contagem do prazo decadencial dos créditos tributários com a data da ciência exarada no lançamento substituído. Isso porque o crédito lançado por meio do AI – DEBCAD n.º 37.677.168-7 **foi considerado nulo por erro na identificação do sujeito passivo, já que dele constava como sujeito passivo o “Governo do Estado do Acre” e não o “Estado do Acre”**. Portanto, não haveria que se falar em aproveitamento da data do primeiro lançamento para o fim de evitar a decadência dos créditos referentes a dezembro de 1998, cabendo a aplicação do inciso I do art. 173 do CTN. **De acordo com o Acórdão 9202-008.221 – CSRF / 2ª Turma, o erro na identificação do sujeito passivo é causa de nulidade por vício material** (...). (f. 937; sublinhas deste voto)

Ainda que sói ser bradada a cisão entre teoria e prática ou, ainda, entre direito e fato, não pode o julgador negligenciar que ambos os conceitos, tidos como antagônicos, caminham *pari passu*. Como há muito já apontado pela doutrina,

[o] facto não tem existência senão a partir do momento em que se torna matéria de aplicação do direito, o direito não tem interesse senão no momento em que se trata de aplicar o facto; pelo que, quando o jurista pensa o facto, pensa-o como matéria do direito, quando pensa o direito, pensa-o como forma destinada ao facto. (*In*: NEVES, Antonio Castanheira. **Questão de Facto e Questão de Direito ou o Problema Metodológico da Juridicidade** (ensaio de uma reposição crítica). Coimbra: Almedina, 1967, p. 586; sublinhas deste voto)

Transcrevo o precedente utilizado pela decisão recorrida para justificar ostentar o vício de cariz material:

Assim, **no que tange à ilegitimidade passiva, admitindo-se como incontroversas as conclusões do acórdão recorrido - já que não contestadas pela Recorrente - trata-se de situação que nem mesmo dá ensejo à caracterização da relação jurídico-tributária, uma vez que o lançamento foi levado a efeito em face de sujeito passivo considerado estranho à relação obrigacional tributária**, tendo ocorrido, consequentemente, vício material no lançamento. Destarte, referida nulidade não diz respeito à forma do lançamento, mas ao seu conteúdo, à sua materialidade, ao sujeito passivo da obrigação tributária. Não se pode olvidar que, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e cabe à autoridade lançadora identificar corretamente o sujeito passivo da exigência, o que não ocorreu no presente caso, conforme afirmou-se no acórdão recorrido, sem contestação por parte da Recorrente. (f. 937; sublinhas deste voto)

Com a devida vênia, o precedente invocado para sustentar padecer o lançamento da mácula do vício material não guarda qualquer semelhança com a situação apreciada pela eg. Turma *a quo*.

No presente caso, o auto foi tido como “nulo por erro na identificação do sujeito passivo, **já que dele constava como sujeito passivo o ‘Governo do Estado do Acre’ e não o ‘Estado do Acre’**” (f. 937); no precedente invocado no vergastado *decisium* a situação era completamente diferente: “**uma vez que o lançamento foi levado a efeito em face de sujeito passivo considerado estranho à relação obrigacional tributária.**” (f. 937)

Se indagarmos se houve equívoco na identificação do sujeito passivo nestes autos, tirante de dúvidas ter havido. Tal equívoco, contudo, teve o condão de modificar o sujeito passivo? Me parece igualmente cristalino que não. Peço vênia para replicar decisão do col. Superior Tribunal de Justiça em hipótese semelhante a deste caderno processual:

PROCESSUAL CIVIL, CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. FALÊNCIA. INDICAÇÃO DO DEVEDOR SEM A MENÇÃO "MASSA FALIDA". VÍCIO SANÁVEL. SUBSTITUIÇÃO DA CDA. DESNECESSIDADE.

1. A massa falida nada mais é do que o conjunto de bens, direitos e obrigações da pessoa jurídica que teve contra si decretada a falência, uma universalidade de bens, a que se atribui capacidade processual exclusivamente, mas que não detém personalidade jurídica própria nos mesmos moldes da pessoa natural ou da pessoa jurídica.

Todo esse acervo patrimonial não personificado nasce com o decreto de falência e sobre ele recai a responsabilidade patrimonial imputada, ou imputável, à empresa falida, apenas isso, mas não configura uma pessoa distinta.

2. **Não incide, portanto, a Súmula 392/STJ ("A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução"), pois o decreto de falência não gera "modificação do sujeito passivo da execução", sendo desnecessária, até mesmo, a substituição da CDA.**

3. "A pessoa jurídica já dissolvida pela decretação da falência subsiste durante seu processo de liquidação, sendo extinta, apenas, depois de promovido o cancelamento de sua inscrição perante o ofício competente. Inteligência do art. 51 do Código Civil". (REsp 1.359.273/SE, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Ministro BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma, DJe 14.5.13)

4. **O simples fato de não ter sido incluído ao lado do nome da empresa executada o complemento "massa falida" não gera nulidade nem impõe a extinção do feito por ilegitimidade passiva ad causam. A massa falida não é pessoa diversa da empresa contra a qual foi decretada a falência. Não há que se falar em redirecionamento nem mesmo em substituição da CDA. Trata-se de mera irregularidade formal, passível de saneamento até mesmo de ofício pelo juízo da execução.**

5. No caso dos autos, a impossibilidade de extinção do feito é ainda mais patente porque a execução fiscal foi ajuizada apenas 20 dias após o decreto de

falência, ou seja, é possível, e mesmo provável, que a Fazenda Pública exequente nem tivesse ciência desse fato.

6. Recurso especial provido. (STJ. REsp n. 1.359.041/SE, relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 18/6/2013, DJe de 28/6/2013; sublinhas deste voto.)

O lapso na indicação da alcunha do sujeito passivo é vício que, diante das peculiaridades neste voto abordadas, ostenta cariz formal, aplicável a contagem do prazo decadencial prevista no inc. II do art. 173 do CTN.

Ante o exposto, **conheço do recurso especial da FAZENDA PÚBLICA e dou-lhe provimento.**

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira