



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



**Processo nº** 16682.721268/2017-43  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-015.100 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 13 de maio de 2024  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** VALE S/A

**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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meire - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-015.100 - CSRF/3ª Turma  
Processo nº 16682.721268/2017-43

## Relatório

Para fins de elucidar os fatos ocorridos, reproduzo trechos do despacho de admissibilidade do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, *verbis*:

Em sessão de julgamento realizada em 20/03/2019, a 1ª Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, julgou o Recurso Voluntário apresentado por VALE S/A., e decidiu, por unanimidade de votos, dar-lhe provimento e declarar a nulidade do lançamento. A decisão restou consubstanciada no Acórdão nº 1401-003.284 que recebeu a seguinte ementa (fls. 290 e ss):

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Ano-calendário: 2016*

**AUTO DE INFRAÇÃO. MOTIVAÇÃO DEFICIENTE. NULIDADE.**

*A motivação deficiente ou incompleta do lançamento fiscal representa descumprimento das exigências legais para a constituição do crédito tributário e implica o cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo, resultando na nulidade do auto de infração.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Declarou-se impedida de participar do julgamento a Conselheira Letícia Domingues Costa Braga, substituída pela Conselheira Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada).*

Com o manejo de Embargos de Declaração pela PGFN os autos retornaram para o colegiado que, em sessão do dia 11/12/2019 proferiu o acórdão integrativo nº 1401-004.073, decidindo, por unanimidade de votos, acolher os embargos para, sem efeitos infringentes, esclarecer que o vício que maculou o lançamento foi material. Esta é a ementa do julgado:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Ano-calendário: 2016*

**AUTO DE INFRAÇÃO. CARÊNCIA/INSUFICIÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.**

*A ausência da descrição completa dos motivos que levaram a autoridade fiscal a efetuar o lançamento constitui causa de nulidade, caracterizando-se como vício material. O ato administrativo de lançamento deve se revestir de todas as formalidades exigidas em lei, sendo nulo por vício material o auto de infração maculado pela carência/insuficiência da descrição dos fatos e dos fundamentos legais aplicáveis, vícios de motivação que resultam em prejuízo para a correta determinação da matéria tributável, elemento fundamental, intrínseco do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos, sem efeitos infringentes, apenas para esclarecer que o presente lançamento foi anulado por vício material. Declarou-se impedida a Conselheira Letícia Domingues Costa Braga, substituída pelo Conselheiro Marcelo José de Macedo.*

Intimada do acórdão integrativo e, irresignada, a PGFN apresenta Recurso Especial (e-fls. 331 e ss), em que aponta divergência de interpretação da legislação tributária em relação ao seguinte tema: **falha na descrição e na comprovação do fato gerador, ou seja, a contrariedade ao art. 142 do CTN gera nulidade por vício formal**. Indicou como paradigmas o Acórdão nº 3201-00.248 e o Acórdão nº 203-09.332.

Requer, ao final, seja conhecido e provido o recurso para a reforma do acórdão recorrido, reconhecendo-se que o vício que macula o lançamento é formal.

O recurso especial foi admitido nos termos do despacho de e-fls. 340/350

O Sujeito Passivo apresentou contrarrazões às e-fls. 358/388.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator.

### **Admissibilidade**

O recurso é tempestivo.

Quanto aos demais requisitos de admissibilidade, o Sujeito Passivo, em contrarrazões, pugna pelo não conhecimento do recurso, tendo por base os seguintes argumentos:

- 1) Ausência de impugnação específica e insuficiência recursal;
- 2) Ausência de divergência jurisprudencial; e
- 3) Ausência de confronto analítico entre o acórdão recorrido e os paradigmas apresentados.

### **Ausência de impugnação específica e insuficiência recursal**

Afirmou o Sujeito passivo que o Acórdão recorrido foi amparado em dois fundamentos autônomos e suficientes para o cancelamento integral do crédito tributário: Não ocorrência da infração e falta de motivo para o lançamento; e comprometimento do direito de defesa. Não obstante, a Fazenda Nacional não impugna os fundamentos, fato que determina o não conhecimento do recurso.

Realmente, o auto de infração foi anulado pelos motivos citados pelo sujeito passivo. Ocorre que o recurso especial da Fazenda Nacional versa exclusivamente sobre o tipo de vício que anulou o lançamento se foi formal ou material. Sendo mais preciso, a divergência versa sobre qual o tipo de vício acarreou a não observância ao art. 142 do CTN.

Sendo assim, afasto a alegação de que houve ausência de impugnação específica que acarretaria o não conhecimento do recurso.

### **Ausência de divergência jurisprudencial e Ausência de confronto analítico entre o acórdão recorrido e os paradigmas apresentados**

A Fazenda Nacional foi impecável na observância dos pressupostos de admissibilidade do presente recurso especial.

Opôs embargos de declaração para prequestionar a matéria, apresentou paradigmas que julgaram a matéria de forma diversa do acórdão recorrido, cotejando os resultados opostos.

Endosso os termos do despacho de admissibilidade, e utilizo como complemento de minhas razões de decidir, acerca do conhecimento do recurso:

### **3 Análise da Divergência**

**Divergência: falha na descrição e na comprovação do fato gerador, ou seja, a contrariedade ao art. 142 do CTN gera nulidade por vício formal.**

Trata-se o processo de auto de infração que teve por motivação a exigência de multa isolada em decorrência de falta de recolhimento da CSLL sobre a base de cálculo estimada, relativa aos períodos de apuração de abril e agosto de 2016.

Com a impugnação, a interessada alegou a nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa por erro na capitulação do dispositivo legal tido como infringido. Isso porque o Auto de Infração se referiria a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento da CSLL sobre a base de cálculo estimada, enquanto que a interessada alegava ter efetuado os respectivos pagamentos (ditos como não pagos) pela via da compensação, citando a PER/DCOMP nº 26156.32156.080517.1.3.093286, até aquele momento ainda aguardando a análise da Receita Federal.

A DRJ/FNS decidiu pela manutenção do lançamento sob o fundamento de que os débitos de estimativa de CSLL foram informados em DCOMPs para os quais foram emitidos "*despachos de não declaração/indeferimento*", pelo motivo "*crédito não reconhecido pela autoridade*". Portanto, tais débitos não poderiam ter sido incluídos em nova DCOMP, que se encontra na situação "ANÁLISE SUSPensa", pois tal procedimento seria vedado nos termos do art. 41, § 3º, inciso V, da IN RFB nº 1300, de 2012, vigente à época.

Contra esses fundamentos o contribuinte alegou que teria ocorrido inovação, pois a autoridade julgadora trouxe aos autos elementos novos que não teriam constado da motivação do auto de infração, comprometendo o seu direito de defesa, em razão de que apenas a partir da decisão teria conhecido o real motivo do lançamento, no caso, que as estimativas não poderiam ser consideradas como pagas por meio da DCOMP nº 26156.32156.080517.1.3.093286 por já terem sido objeto de "compensação não homologada ou considerada não declarada".

O voto proferido no acórdão original deu razão à interessada por entender que o lançamento que não observa todos os requisitos impostos no art. 142, do CTN, e no art. 10, do Decreto nº 70.23/72, encontra-se irremediavelmente viciado.

Em seguida, analisa o auto de infração em debate, constatando que em seu cabeçalho trata-se de exigência de "multa isolada por falta de recolhimento da CSLL sobre base de cálculo estimada". Aponta que descrição dos fatos autoridade lançadora informa apenas que a falta do pagamento do IRPJ ou da CSLL sobre a base de cálculo estimada mensal enseja a aplicação de multa, exigida isoladamente, correspondente a 50% (cinquenta por cento) sobre o valor que deixou de ser pago e o enquadramento legal informado é: Art. 2º, Art. 28 e Art. 44, Inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

E sobre o mérito, assim se pronunciou o relator:

Vejam que a descrição dos fatos e os fundamentos legais aplicáveis resumiram-se à exigência da multa cobrada isoladamente sobre as estimativas consideradas como não pagas, declaradas em DCTF. Ora, diante da motivação constante do Auto de Infração, compreende-se o porquê de a defesa, quando da impugnação, ter se limitado, no mérito, a argumentar que os valores exigidos seriam indevidos, haja vista que as respectivas estimativas teriam sido objeto de pagamento por compensação via PER/DCOMP.

A Contribuinte não poderia (ou deveria) imaginar que o motivo subjacente à apontada falta de pagamento das estimativas residiria em compensação efetuada anteriormente e considerada como não homologada ou não declarada. Mesmo porque, conforme bem pontuou, ao seu sentir, as referidas estimativas haviam sido quitadas através da DCOMP nº 26156.32156.080517.1.3.093286, cuja situação, conforme atestou a própria DRJ, era de "análise suspensa".

Portanto, creio que há, em verdade, um sério vício no auto de infração; esse vício impediu a Contribuinte de se defender de forma hábil e suficiente, dificultando-lhe as ações no sentido de esclarecer os fatos, enfim, cerceando seu direito de defesa.

Mas não é só. A decisão da DRJ/FNS também padece de vício insanável, haja vista que, ao trazer à lume a questão das compensações anteriormente intentadas pela Contribuinte e consideradas não homologadas/não declaradas, para explicar o porque do lançamento, inovou ao tentar justificá-lo; como vimos, o auto de infração deixou de descrever os fatos em sua plenitude, impossibilitando a defesa eficaz da Recorrente.

[...]

Esse esforço todo levado a cabo pela DRJ/FNS deveria ter sido feito pela própria Autoridade Lançadora, entretanto, como bem vimos, o auto de infração é lacônico ao extremo.

Também cumpre notar que, além de esclarecer o porquê do lançamento, a Autoridade Julgadora embasou seu raciocínio em norma tributária até então estranha aos autos (IN RFB nº 1.300/2012).

Portanto, também sob essa ótica, a decisão recorrida deveria ser objeto de anulação.

Assim, entre a nulidade do auto de infração e a nulidade da decisão recorrida, creio não haver dúvidas de que a primeira deve prevalecer, pois é justamente por sua causa que a segunda teria ocorrido.

Portanto, eram essas as minhas razões para propor a declaração de nulidade do auto de infração, na medida em que constatada a deficiência na motivação da autuação, violando o art. 142 do CTN, o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e redundando no cerceamento do direito de defesa da Recorrente, causa de nulidade, à luz do art. 59 do mesmo Decreto.

Posteriormente, o acórdão integrativo esclareceu que o vício que maculou o lançamento foi formal. Sobre esse ponto, o relator, tomando por fundamento outro julgado da CSRF, deduziu que 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 jurídico-tributária.

Assentou que 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).

E prosseguiu, na seguinte direção:

Os vícios apontados no presente processo, s.m.j., tem íntima relação com os elementos constitutivos da obrigação tributária, mormente com a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação e com a determinação da matéria tributável, elementos estes fundamentais, intrínsecos do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto, que antecedem e são preparatórios à formalização do crédito tributário, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da ciência 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.

Ora, o auto de infração fundamentou a exigência na simples falta de pagamento de estimativas declaradas em DCTF, omitindo situação relevante para defesa, qual seja, a de que essa ausência de pagamento seria decorrente de compensação não homologada (considerada não declarada) sobre a qual a Recorrente não havia sido cientificada, pois a respectiva análise estava suspensa. No caso, para a correta determinação da matéria

tributável, o Auto de Infração deveria ser minucioso, apontando a origem da falta supostamente cometida, no caso, a não homologação da compensação das estimativas, cujo virtual inadimplemento resultou na aplicação da multa isolada. Tais falhas atingem a essência e o 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).

Outro ponto a ser considerado, nos termos do voto acima referido: seria possível a repetição do lançamento, com o “*mesmo conteúdo concreto (mesmos elementos constitutivos da obrigação tributária), sem incorrer na mesma invalidade?*” Creio que não, pois um novo lançamento, forçosamente, deveria adentrar na questão da compensação não homologada (considerada não declarada), o que modificaria completamente a sua fundamentação, tanto fática quanto jurídica. Apenas para pontuar, é cediço que vício formal não admite investigações adicionais.

[...]

No caso em tela, não vejo outra solução, repito, s.m.j., que não seja a de considerar o vício apontado no acórdão recorrido como sendo de natureza material.

O primeiro paradigma indicado para o tema tem a seguinte ementa:

Acórdão nº 3201-00.248

**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*

O paradigma apreciou lançamento motivado pela constatação da ocultação do verdadeiro responsável pelas operações de importação, infração que ensejaria a aplicação da pena de perdimento de que trata o art. 23, inciso V e § 1º, do Decreto-lei nº 1.455/76. Contudo, pelo fato de as mercadorias não terem sido encontradas ou por já terem sido consumidas houve a conversão da citada penalidade em multa equivalente ao valor 1 aduaneiro das mercadorias, conforme § 3º do mesmo dispositivo legal.

A DRJ de jurisdição declarou nulo o lançamento em razão de omissões e inconsistências no tocante à determinação da matéria tributável, bem como por ausência de documentação idônea que serviria de base à apuração do valor correto da multa a ser aplicada, fatos que, entendeu, comprometeram a validade do lançamento.

Pronunciando-se o antigo Conselho de Contribuintes deu razão à DRJ e negou provimento ao Recurso de Ofício impetrado por aquela autoridade, considerando que houve “falta de demonstração dos dados que serviram de base à determinação da matéria tributável, a qual está intrinsecamente relacionada com a apuração do valor aduaneiro que, por sua vez, depende da identificação exata dos adquirentes de cada uma das mercadorias importadas, dentre eles a empresa arrolada como responsável solidária no caso sob exame.”

Considerou que não foram observados os requisitos impostos pelo art. 142, do CTN e do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, de modo que o lançamento estaria maculado por vício formal, e confirmou a nulidade da exigência:

O art. 142 do CTN estabeleceu os requisitos essenciais para a constituição do crédito tributário e este artigo deve ser interpretado conjuntamente com o art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e sob o enfoque do princípio consagrado no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, o que resultará na conclusão de que a determinação da matéria

tributável, a descrição dos fatos e o cálculo do montante do tributo devem estar perfeitamente explicitados no auto de infração, acompanhados ainda dos documentos em que se embasam, com vista a assegurar o contraditório e a ampla defesa ao recorrente, o que não aconteceu no caso presente.

Assim sendo, observa-se que como o auto de infração não descreve a matéria tributável de forma completa e clara, impedindo a compreensão do crédito tributário apurado e consequentemente ensejando o cerceamento do direito de defesa, logo, cumpre declarar sua nulidade, nos termos do art. 59, II; do Decreto nº 70.235/72 c/c art. 5º, inciso LV, e art. 37, caput, da Constituição Federal.

Diante do exposto, voto por negar o recurso de ofício, tendo em vista, a nulidade dos lançamentos, em razão de vício formal, sem prejuízo da formalização de novos autos de infração, observado o disposto no art. 173, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Este paradigma é apto a caracterizar a divergência invocada porque, sobre situação fática semelhante, no caso, lançamento de ofício que não observou os requisitos do art. 142 do CTN e 10 do Decreto 70.235/72, posicionou-se no sentido de que isso caracterizaria vício formal do lançamento, enquanto que no acórdão recorrido considerou-se que a inobservância dos mesmos requisitos ensejariam a nulidade do lançamento por vício material.

O segundo paradigma registrou a ementa seguinte:

Acórdão nº 203-09.332.

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL — IMUNIDADE - NULIDADE POR VICIO FORMAL — A imprecisa descrição dos fatos, pela falta de motivação do ato administrativo, impedindo a certeza e segurança jurídica, macula o lançamento, de vicio insanável, tornando nula a respectiva constituição. Processo anulado ab initia.*

Neste paradigma a entidade que usufruía de imunidade teve suspenso o gozo do benefício do IRPJ e CSLL, além da Cofins, por meio de Ato Declaratório que trouxe por fundamentação legal o art. 32 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Todavia, o Colegiado do CARF considerou que o referido artigo 32 se reporta aos impostos que possuem a mesma base de cálculo – IRPJ e CSLL – enquanto que, tratando-se da COFINS, haveria de se observar que o comando legal inserido está no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, razão pela qual entendeu-se que o lançamento para exigência de COFINS não tinha motivação, o que violaria as disposições do art. 142, do CTN. Por fim, decidiu que a exigência era nula por vício formal.

Para demonstrar o entendimento do colegiado, colaciono os seguintes trechos do voto:

[...]Pela independência da COFINS, os atos praticados, ou faltas cometidas, devem, obrigatoriamente, ser descritos no auto específico da contribuição e regidos pela lei do tempo em que foram praticados. Estas considerações preliminares são importantes, sobretudo no tocante à prova, pois "a prova" regida pelo direito substantivo há de se ater aos fatos trazidos no processo e com estes ter dependência. Não há como tratar a COFINS como decorrente do IR porque assim não o quis o legislador.

[...]

Insere-se da leitura ao que determina o art. 142 do CTN que o auto de infração deve conter, com clareza e precisão, todos os elementos necessários à identificação precisa da suposta obrigação tributária que se está constituindo, a saber, a indicação precisa e objetiva das atividades que pretende tributar, indicando também, detalhadamente, as operações que ensejaram a ocorrência do fato gerador da obrigação. Esses são requisitos mínimos impostos pelo CTN para dar validade à exigência fiscal. De igual modo, tais requisitos devem obrigatoriamente estar conjugados com a respectiva "motivação" de forma a permitir ao contribuinte/interessado possa examinar a pretensão fiscal, atendendo-a ou se defendendo mediante uma devida impugnação. Em síntese, não há tipificação exata das pretendidas irregularidades, gerando, no decorrer do tempo, conseqüente cerceamento de defesa. A regra do art. 142 do CTN é de inequívoca clareza. A expressão "determinar" significa conformar por inteiro. Não permitir duvida.

Afastar zonas cinzentas. Determinar é dar perfil completo, o desenho absoluto, nítido, claro, cristalino. E tal determinação tem que ser apresentada pelo sujeito ativo, no lançamento, e não pelo sujeito passivo. Nesse sentido, tem-se que o lançamento é nulo por falta de vincul ação à norma jurídica com a devida descrição dos fatos. Por outro lado, não cabe a este Colegiado dizer qual norma ou sob qual comando legal deve ou está submetida a entidade sem fins lucrativos, em especial a interessada.

[...]

Portanto, por entender ter ocorrido Vício de Forma na constituição do crédito tributário, defeito insanável do ato jurídico, que deve ser declarada a qualquer tempo, independentemente de argüição, voto pela nulidade do processo ab initio

Este paradigma demonstra que a nulidade do lançamento por inobservância de requisitos do art. 142, do CTN, é do tipo formal, enquanto que no acórdão recorrido decidiu-se que a nulidade, nessas condições, é de cunho material.

A Recorrente demonstrou, pelo cotejo destes paradigmas com o aresto combatido, que está caracterizada a divergência jurisprudencial arguida.

Diante do exposto, posso afirmar que o recurso foi apresentado com observância dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a apreciar o mérito.

### Mérito

A divergência a ser sanada diz respeito à natureza jurídica do vício gerado pela inobservância ao art. 142 do CTN. Se o vício é formal ou material.

A questão foi abordada profundamente no Acórdão nº 107-06.757, que peço vênha para utilizar como razão de decidir, uma vez que reflete meu pensamento sobre o assunto, *verbis*:

Questiono, portanto, se em certos casos, como no presente, não estaríamos diante de um vício substancial, não meramente formal, sob a ótica de que 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, bem como a competência da autoridade que praticou o ato, constituir-se-iam em elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se poderia admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e seriam preparatórios à formalização do lançamento, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração e conseqüente 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, regrados nos artigos 10 e 11 do Decreto n.º 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal – PAF.

Mal comparando, poderíamos dizer que o vício substancial está para a constituição do crédito tributário assim como o cálculo estrutural está para a edificação, no ramo da construção civil, enquanto que a forma seria, para o lançamento de ofício, o equivalente ao acabamento, à “fachada”, na edificação civil. Deduz-se daí que o vício substancial pressupõe a ocorrência de defeito na estrutura, que é o sustentáculo de toda edificação, seja na construção civil ou na constituição do crédito tributário, possuindo sua ocorrência, assim, efeito demolidor, que joga por terra a obra erigida com esse insanável vício.

Em outro passo, o defeito de forma, de acabamento ou na “fachada”, não possui os tais efeitos devastadores causados pelo vício de estrutura, sendo contornáveis sem que dano de morte cause à edificação. Fazem-se os acertos ou até mesmo as modificações pertinentes, porém sem reflexo algum sobre as bases em que a obra tenha sido erigida

ou à sua própria condição de algo que existe, apesar dos defeitos. E, a meu ver, são esses “defeitos menores” que o legislador quis contemplar quando admite que tais vícios podem e devem ser sanados, e que somente a partir da decisão que declarar a nulidade desse ato é que passaria a fluir o prazo de decadência para o sujeito ativo da obrigação tributária exercer o direito a novo lançamento de ofício.

Buscando na doutrina, encontrei referências que se enquadram perfeitamente no tema sob estudo, no consagrado trabalho de Antonio da Silva Cabral, sobre o processo administrativo fiscal, nos tópicos relativos aos “efeitos da nulidade”<sup>1</sup> e ao “vício formal”<sup>2</sup>, conforme segue

#### **Efeitos da nulidade.**

“... ”.

*O julgador deverá sanar o processo, determinando, inclusive, se repitam os atos posteriores àquele que foi declarado nulo. Acontece, entretanto, que o efeito do ato do julgador é “ex tunc”. Deste modo, o ato nulo pode, até, tornar-se ato insanável. Suponha-se que um processo chegue a julgamento no Conselho de Contribuintes após sete anos da lavratura do auto de infração que o motivou e o Conselho apure ter ocorrido erro na identificação do sujeito passivo. O erro seria insanável, pois se a repartição quisesse proceder ao lançamento contra o verdadeiro sujeito passivo ver-se-ia impossibilitada (pela decadência).*

O texto acima nos leva a concluir que o autor considera o erro na identificação do sujeito passivo como sendo um vício substancial, pois, se assim não fosse, estaria afastada a hipótese da caducidade do direito de a Fazenda Nacional efetuar novo lançamento, como sói acontecer quando a nulidade do ato se dá por vício de forma.

Mais adiante, na mesma obra, contrapondo-se ao caso acima descrito, brinda-nos o consagrado autor e eminente ex-Conselheiro deste Primeiro Conselho de Contribuintes, com as seguintes colocações:

**O vício formal.** O art. 173 do CTN diz que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Um dos motivos da declaração de nulidade, portanto, é o chamado vício formal, antes mencionado.

O art. 642 do RIR/80 também determina que os auditores fiscais procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados etc. Acrescenta o §2º desse artigo que, em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame mediante ordem escrita do superintendente, do delegado ou do inspetor da Receita Federal. Se, após terminada a ação numa empresa, o fiscal aí reaparecer e tornar a examinar documentos sem a devida autorização, poderá ter o respectivo auto de infração, que porventura vier a lavrar, totalmente anulado por vício de forma, isto é, por não ter obedecido à formalidade necessária, que era a autorização do superior.

Esta foi a tese confirmada pela CSRF, no Ac. CSRF/01-0.538, de 23-5-1985. Tratava-se de caso em que o lançamento foi anulado, por vício formal, uma vez que a escrita do contribuinte já havia sido anteriormente examinada pela fiscalização relativamente ao mesmo exercício, e faltava, no novo lançamento, a autorização determinada pela lei. A Câmara recorrida entendeu que ocorrera a decadência, pois tendo sido anulado o lançamento, o segundo lançamento foi feito quando já ocorrera o período decadencial. A questão estava em saber se o início da decadência deveria ter sido contado a partir da decisão que anulava o lançamento primitivo. O núcleo da questão estava em saber se houve vício formal no lançamento.

<sup>1</sup> CABRAL, Antonio da Silva. In: **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 531.

<sup>2</sup> CABRAL, *ibid.* p. 532-534

O acórdão valeu-se da doutrina da Marcelo Caetano (Manual de direito administrativo, 10. Ed., Lisboa, 1973, t. I), que lecionou: “O vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi preterida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal”. Mais adiante Marcela Caetano esclarece: “Formalidade é, pois, todo ato ou fato, ainda que meramente ritual, exigido por lei para segurança da formação ou da expressão da vontade de um órgão de uma pessoa coletiva”.

O acórdão também mencionou o ‘Vocabulário jurídico (2. Ed., 1967, v. 4, p. 1651), de De Plácido e Silva: ‘Vício de Forma. É o defeito, ou a falta, que se anota em um ato jurídico, ou no instrumento, em que se materializou, pela omissão de requisito, ou de desatenção à solenidade, que se prescreve como necessária à sua validade ou eficácia jurídica’.

No v. 3 (p. 712/3), De Plácido e Silva assinalou: ‘Formalidade – Derivado de forma (do latim ‘*formalitas*’), significa a regra, solenidade ou prescrição legal, indicativas da maneira por que o ato deve ser formado’.

O relator da matéria continuou na citação: ‘Neste sentido, as ‘formalidades’ constituem a maneira de proceder em determinado caso, assinalada em lei, ou compõem a própria forma solene para que o ato se considere válido ou juridicamente perfeito. As ‘formalidades’ mostram-se prescrições de ordem legal para a feitura do ato ou promoção de qualquer contrato. Quando as formalidades atendem à questão de ‘forma material’ do ato, dizem-se ‘extrínsecas’. Quando se referem ao ‘fundo’, condições ou requisitos para a sua eficácia jurídica, dizem-se ‘intrínsecas’ ou ‘viscerais’, “...”.

À vista de tudo isto, finalizou o relator: ‘Vejo a autorização do §2º do art. 642 do RIR/80 como ato preliminar e indispensável à formação do lançamento como formalidade essencial, cuja inobservância vicia o ato de modo a determinar sua anulabilidade, mas não a nulidade. Nestas condições, merece ser reformado o acórdão recorrido. A ilustre Maioria deteve-se em questão preliminar, respeitante ao prazo decadencial. Na medida em que entendeu não ter havido vício de forma, afastou a aplicabilidade da regra do inciso II do art. 173 do CTN, e, por via de consequência, declarou a decadência do direito de lançar, apegada ao quinquênio normal. Pelo que se ensaiou de demonstrar acima, entendo caracterizado o vício formal, devendo incidir o citado inciso II do art. 173 do CTN’.

Há um pormenor de suma importância no voto citado, qual seja, a distinção feita por ele entre ato ‘nulo’ e ato ‘anulável’. Conforme se salientará mais adiante, a diferença está, entre outras muitas, no fato de que o ato anulável continua a produzir efeitos, enquanto não for anulado. Na verdade, vício de forma é ato anulável, exceto, é claro, quando a forma for da essência do ato e imprescindível para a sua própria validade e não apenas para a sua eficácia. (os grifos não são do original)

Embora no texto supra se esteja fazendo referência à distinção entre ato nulo ou anulável, entendo que a questão fulcral não está nessa discussão, mesmo porque a doutrina não admite tais institutos como sendo próprios do Direito Público<sup>3</sup> pátrio, como o são do Direito Privado, pois é consabido que o princípio da oficialidade rege o ato administrativo, que, por seu turno, é praticado visando e em função do interesse público. Nada impede, entretanto, que utilizemos essa distinção apenas para que dimensionemos os diferentes efeitos que, quanto à sua natureza e intensidade, cada um desses erros podem ter sobre o crédito tributário constituído. Trago a lume tal avaliação para corroborar a tese anteriormente posta, colocando o erro como sendo “menos ou mais gravoso” e reforçando a idéia de que, também daí, poderíamos extrair subsídios com vistas à classificação do vício como sendo de forma ou de substância.

A dita questão fulcral residiria, assim, no estudo da natureza e intensidade do erro cometido, de cujas conclusões extrair-se-ia a classificação necessária para se definir a

<sup>3</sup> XAVIER, Alberto. In: **Do Lançamento – Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário**. 2ª ed., Rio de Janeiro, 1998. Forense, p. 244.

existência, ou não, do direito de o sujeito ativo da obrigação efetuar novo lançamento, tudo em homenagem ao princípio da segurança jurídica e dos limites temporais dos atos administrativos.

Sem embargo, cumpre à administração tributária cercar-se dos cuidados necessários para que o lançamento seja efetuado de acordo com os preceitos legais, mormente quando se está a estabelecer as bases do próprio ato de ofício, que precedem sua formalização e lhe são intrínsecos.

Se é válido dizer-se que o ato administrativo defeituoso pode e deve ser declarado nulo pela autoridade competente, também é justo admitir-se que não se pode expor o administrado à incerteza da viabilidade do lançamento de ofício, diante da possibilidade de, a qualquer tempo e hora, ser submetido ao constrangimento de um novo lançamento, sem que tenha dado causa à ocorrência do erro que o inquinara de nulidade.

Em suma, entendo que o vício formal pressupõe que novo lançamento, se viabilizado, não poderá ultrapassar os limites estabelecidos no lançamento primitivo, relativamente aos seus elementos estruturais, substanciais. No presente caso, um novo lançamento forçosamente modificará a base impositiva, com óbvios reflexos no cálculo do montante do tributo devido, conforme externado na própria decisão recorrida, quando diz: “No caso presente, a transformação do fato gerador e do período de incidência de mensal para anual, levada a efeito pelo Fisco, **alterou de forma ilegal a base de cálculo do imposto exigido**, desatendendo aos requisitos de forma impostos pelos preceitos em referência e, conseqüentemente, eivando de vício formal o lançamento em questão.”<sup>4</sup>

Mister fazer-se referência, ainda, ao posicionamento de outros ilustres doutrinadores, citados em importante trabalho do Dr. Antonio Airton Ferreira, publicado no site FISCOsoft On Line - [www.fiscosoft.com.br](http://www.fiscosoft.com.br), em acesso realizado no dia 07/11/2002, do qual, com a devida vênia, extraio e transcrevo os seguintes excertos:

*Normas Gerais de Direito Tributário - Lançamento Anulado por Vício Formal - Novo Lançamento - Alcance da Norma - CTN art. 173, II*

*Dr. Antonio Airton Ferreira*

“...”.

#### **DEFINIÇÃO DE VÍCIO FORMAL NO CONTEXTO DO ARTIGO 173, II, DO CTN**

*Luiz Henrique Barros de Arruda, com a experiência haurida nos vários anos do exercício das magnas funções de Auditor-Fiscal, de Coordenador-Geral do Sistema de Fiscalização e de destacado Conselheiro do Egrégio Conselho de Contribuintes, à página 82 do seu Processo Administrativo Fiscal publicado pela Editora Resenha Tributária, define assim o vício formal:*

*“O vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi preterida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal.*

*Formalidade é, pois, todo o ato ou fato, ainda que meramente ritual, exigido por lei para segurança da formação ou da expressão da vontade de um órgão de uma pessoa coletiva (Marcelo Caetano, Manual de Direito Administrativo, 10a. ed., Tomo I, 1973, Lisboa.”*

*De Plácido e Silva, no seu Vocabulário Jurídico, vol. IV, Forense, 2a. ed., 1967, pág. 1651, detalha mais essa definição:*

*“As formalidades mostram-se prescrições de ordem legal para feitura do ato ou promoção de qualquer contrato, ou solenidades próprias à validade do ato ou contrato.*

*Quando as formalidades atendem à questão de forma material do ato, dizem-se extrínsecas.*

<sup>4</sup> Acórdão DRJ/BEL n.º 173, de 28 de janeiro de 2002. p. 6. fls. 271 dos autos.

*Quando se referem ao fundo, condições ou requisitos para a sua eficácia jurídica, dizem-se intrínsecas ou viscerais, e habitantes, segundo se apresentam como requisitos necessários à validade do ato (capacidade, consentimento), ou se mostram atos preliminares e indispensáveis à validade de sua formação (autorização paterna, autorização do marido, assistência do tutor, curador etc)” (grifos acrescentados).*

*As lições desses dois Mestres evidenciam a importância de se estabelecer com rigor a distinção entre formalidade extrínseca e intrínseca, sendo legítimo afirmar que há casos em que a omissão de forma, como, por exemplo, a falta de indicação do dispositivo legal infringido, desde que o fato esteja perfeitamente identificado, por não caracterizar um vício intrínseco, não prejudica a validade do procedimento fiscal, como reconhece pacificamente a nossa jurisprudência administrativa.*

*Todavia, se a ausência de formalidade for intrínseca ou visceral - a definição do fato tributário, por hipótese - ela determina a nulidade do ato administrativo de lançamento, fora do contexto do vício formal. Oportunas e insuspeitas, a esse respeito, as conclusões do Mestre Luiz Henrique Barros de Arruda, grafadas nesses peremptórios termos:*

*“o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada é igualmente nulo por falta de materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido; nessa hipótese, não pode o Fisco invocar em seu benefício o disposto no artigo 173, inciso II, do CTN, aplicável apenas às faltas formais” (destaques acrescentados).*

*Essa visão rigorosamente técnica e insuspeita, pois formada ao tempo em que o autor exercia a função de Auditor-Fiscal, encontra apoio na mais abalizada doutrina nacional.*

*Sacha Calmon Navarro Coelho, por sua precisão habitual, merece o primeiro destaque, verbis:*

*“Em síntese, embora anômalo em relação à teoria geral da decadência, que não admite interrupções, pois que sua marcha é fatal e peremptória, o sistema do Código adotou uma hipótese de interrupção da caducidade. Mas há que entendê-la com temperamentos. Em rigor, já teria ocorrido um lançamento, e, pois, o direito de crédito da Fazenda já estaria formalizado. Não há mais falar em decadência. Em real verdade, está a se falar em anulação de lançamento - por isso que inaproveitável - e sua substituição por outro, hipótese, por exemplo, de lançamento feito por autoridade incompetente para fazê-lo (o SERPRO, v.g., e não o funcionário fiscal da Receita Federal)” (Curso de Direito Tributário Brasileiro, editora Forense, pág. 722 - grifo acrescentado).*

*Luciano da Silva Amaro tem posicionamento parecido, a saber:*

*“O Art. 173, II [CTN], cuida de situação particular; trata-se de hipótese em que tenha sido efetuado um lançamento com vício de forma, e este venha a ser ‘anulado’ (ou melhor, declarado nulo, se tivermos presente que o vício de forma é causa de nulidade, e não de mera anulabilidade) por decisão (administrativa ou judicial) definitiva. Nesse caso, a autoridade administrativa tem novo prazo de cinco anos, contados da data em que torne definitiva a referida decisão, para efetuar novo lançamento de forma correta. O dispositivo comete um dislate. De um lado, ele, a um só tempo, introduz, para o arrepio da doutrina, causa de interrupção e suspensão do prazo decadencial (suspensão porque o prazo não flui na pendência do processo em que se discute a nulidade do lançamento, e interrupção porque o prazo recomeça a correr do início e não da marca já atingida no momento em que ocorreu o lançamento nulo). De outro, o dispositivo é de uma irracionalidade gritante. Quando muito, o sujeito ativo poderia ter a devolução do prazo que faltava quando foi praticado o ato nulo. Ou seja, se faltava um ano para a consumação da decadência, e é realizado um lançamento nulo, admita-*

*se que, enquanto se discute esse lançamento, o prazo fique suspenso, mas, resolvida a pendenga formal, não faz qualquer sentido dar ao sujeito ativo um novo prazo de cinco anos, inteirinho, como 'prêmio' por ter praticado um ato nulo" (Direito Tributário Brasileiro, Saraiva, pág. 381).*

*Com o devido respeito ao Mestre citado, no tocante ao prazo adicional oferecido ao Fisco, é possível gravar uma interpretação que melhor se coaduna com essa regra especial, garantindo a vigência ao questionado inciso II, do artigo 173, do CTN. Com efeito, diante de um lançamento declarado nulo por vício formal, o Fisco teria o direito de repisar o lançamento no prazo original de decadência, vale dizer, no prazo original dos 5 (cinco) anos para feitura do imprescindível lançamento.*

*Feito esse registro, lançando os olhos para o outro espectro doutrinário, impõe-se dar a palavra final ao Mestre Ives Gandra da Silva Martins, 'verbis':*

*"Entendemos que a solução do legislador não foi feliz, pois deu para a hipótese excessiva elasticidade a beneficiar o Erário no seu próprio erro. Premiou a imperícia, a negligência ou a omissão governamental, estendendo o prazo de decadência. A nosso ver, contudo, sem criar uma interrupção (...). Devemos compreender, porém, o artigo no espírito que norteia todo o Código Tributário, que considera créditos tributários definitivamente constituídos aqueles que se exteriorizam por um lançamento, o qual pode ser modificado, constituindo um novo crédito tributário. Ora, o que fez o legislador foi permitir um novo lançamento não formalmente viciado sobre obrigação tributária já definida no primeiro lançamento mal elaborado. Pretendeu, com um prazo suplementar, beneficiar a Fazenda a ter seu direito à constituição do crédito tributário restabelecido, eis que claramente conhecida a obrigação tributária por parte dos sujeitos ativo e passivo. Beneficiou o culpado, de forma injusta, a nosso ver, mas tendendo a preservar para a hipótese de um direito já previamente qualificado, mas inexecúvel pelo vício formal detectado" (citação contida no Código Tributário Nacional Comentado, obra coletiva dos Magistrados Federais, sob a coordenação do Juiz Vladimir Passos de Freitas, publicada pela Revista dos Tribunais, pág. 664 - destaques acrescidos).*

*Como visto, há um ponto comum em todos os mestres citados: o lançamento substitutivo só tem lugar se a obrigação tributária já estiver perfeitamente definida no lançamento primitivo. Neste plano, haveria uma espécie de proteção ao crédito público já formalizado, mas contaminado por um vício de forma que o torna inexecúvel. Bem sopesada, percebe-se que a regra especial do artigo 173, II, do CTN impede que a forma prevaleça sobre o fundo. É preciso, contudo, como sabidamente afirma o mestre Ives Gandra, que esse direito esteja previamente qualificado.*

*(...)*

*A falta de caracterização ou de determinação do fato tributário no lançamento primitivo é um bom exemplo de nulidade não vinculada a vício formal. Oportunas, neste ponto, as lições do Mestre Alberto Xavier:*

*"O artigo 142 do Código Tributário Nacional contém uma definição de lançamento, estabelecendo que "compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível", acrescentando o § único que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional" (Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário, Forense, pág. 23).*

*Ora, a ausência desses elementos ou de algum deles, inquestionavelmente, dá causa à nulidade do lançamento por defeito de estrutura e não apenas por um vício formal, caracterizado, como visto anteriormente, pela inobservância de uma formalidade exterior ou extrínseca necessária para a correta configuração desse ato jurídico.*

**O VÍCIO FORMAL NÃO ADMITE INVESTIGAÇÕES ADICIONAIS**

*Neste contexto, é lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal. Com efeito, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem necessárias, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.*

*Deveras, como visto anteriormente, a adoção da regra especial de decadência prevista no artigo 173, II, do CTN, no plano do vício formal, que autoriza um segundo lançamento sobre o mesmo fato, exige que a obrigação tributária tenha sido plenamente definida no primeiro lançamento. Vale dizer, para usar as palavras já transcritas do Mestre Ives Gandra Martins, o segundo lançamento visa "preservar um direito já previamente qualificado, mas inexecutável pelo vício formal detectado". Ora, se o direito já estava previamente qualificado, o segundo lançamento, suprida a formalidade antes não observada, deve basear-se nos mesmos elementos probatórios colhidos por ocasião do primeiro lançamento.*

(...)

Nessa ordem de juízos, voto no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício interposto pelo órgão de julgamento de primeira instância administrativa, ressaltando-se que a declaração de nulidade do lançamento não deve ser admitida como tendo sido ocasionada pela ocorrência de vício formal, mas sim em virtude da existência de vício substancial, porquanto cometido em relação a elemento constitutivo do próprio crédito tributário, essencial e intrínseco ao lançamento de ofício, definido no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN.

Neste mesmo sentido:

**Acórdão nº 9303-009.777, de 12/11/2019**

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.*

(...)

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire .*

**Acórdão nº 9303-008.380, de 21/03/2019**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 05/08/2005, 12/09/2005, 18/10/2005, 03/02/2006

NULIDADE. CERCEAMENTO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA

*A existência do ato processual não é um fim em si mesmo, mas instrumento utilizado para se atingir determinada finalidade. Assim, ainda que com vício, se o ato atinge sua finalidade sem causar prejuízo às partes não se declara sua nulidade.*

**AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA OU ERRO NA MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.**

*A ausência de motivação enseja a nulidade do auto de infração por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado. Isso porque, a falta de motivação ou motivação errônea do lançamento alcança a própria substância do fato tributário, configurando-se como vício de natureza material, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal.*

(...)

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

**Acórdão nº 9303-009.367, de 15/08/2019**

**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.*

(...)

*Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Vanessa Marini Cecconello que não conheceram do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que lhe deu provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal e Jorge Olmiro Lock Freire.*

**Acórdão nº 9303-009.561, de 19/09/2019**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA  
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

*Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006*

**INFRAÇÃO CORRETAMENTE IDENTIFICADA E CRÉDITO TRIBUTÁRIO  
APURADO A MENOR. COMPLEMENTAÇÃO MEDIANTE AUTO DE INFRAÇÃO EM  
PROCESSO DIVERSO. VÍCIO FORMAL**

*Verificado que a infração descrita não correspondia ao valor da multa lançada, cabe o lançamento de novo auto de infração com o valor total devido, nos autos do mesmo processo, reabrindo prazo para nova impugnação. Na hipótese em que a diferença é lançada em auto de infração próprio, nos autos de outro processo, totalizando o valor entendido como devido, configura-se vício formal.*

(...)

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

**Acórdão nº 9303-011.692, de 19/08/2021**

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Exercício: 2005, 2006*

**AUTO DE INFRAÇÃO. ENQUADRAMENTO LEGAL. NULIDADE DO  
LANÇAMENTO. NATUREZA DO VÍCIO. FORMAL**

*Estando presentes todos os elementos fundamentais do lançamento, identificação do sujeito passivo, descrição completa e detalhada da infração, identificação do fato gerador e seus elementos essenciais, a capitulação legal capitulada de forma equivocada, desde que não ocorra em prejuízo à defesa, caracteriza-se em vício de natureza formal.*

*(...)*

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Ceconello, que negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.*

**Acórdão nº 9303-005.462, de 26/07/2017**

**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.*

*(...)*

*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.*

**Acórdão nº 9303-011.036, de 08/12/2020**

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Período de apuração: 06/02/2002 a 25/10/2005*

**AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO NA DESCRIÇÃO DOS FATOS. 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 o auto de infração contenha a descrição dos fatos, ainda que demonstre equívocos, não há que se falar em vício formal.*

**Acórdão nº 9303-010.949, de 11/11/2020**

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Período de apuração: 06/02/2002 a 25/10/2005*

**AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO NA DESCRIÇÃO DOS FATOS. 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 o auto de infração contenha a descrição dos fatos, ainda que demonstre equívocos, não há que se falar em vício formal*

O vício gerado pelo desrespeito ao art. 142 do CTN é de natureza substancial e não formal. Pois, a existência de vício formal é caracterizada pelo descumprimento da forma

prescrita em lei para elaboração do instrumento por meio do qual a exigência será formalizada, no caso, o auto de infração. Não foi isso que ocorreu nos autos desse processo.

### **DISPOSITIVO**

Ante todo o exposto, voto por conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, e no mérito **negar-lhe** provimento.

É como voto

*(documento assinado digitalmente)*

Gilson Macedo Rosenberg Filho