



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18471.003021/2008-61
ACÓRDÃO	9101-007.396 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	12 de agosto de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	VICTOR ANDRE MALLET MARTINS

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2003

NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.

Vício formal a que se refere o artigo 173, II do CTN é aquele verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito, que diz respeito a erros quanto à caracterização do auto de infração, relacionados a aspectos extrínsecos, como por exemplo: inexistência de data, nome da autoridade competente, matrícula, local de lavratura do auto, assinatura do autuante, autorização para nova lavratura de auto de infração, ou quaisquer outros erros que comprometam a forma do ato do lançamento.

Se o defeito no lançamento disser respeito a requisitos fundamentais, se está diante de vício substancial ou vício essencial, que macula o lançamento, ferindo-o de morte, pois impede a concretização da formalização do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

A completa ausência de motivação e de enquadramento legal relacionada à imputação de responsabilidade ao sócio da pessoa jurídica extinta por liquidação voluntária ocorrida e comunicada ao Fisco Federal caracteriza vício material, e não formal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar - Presidente

Participaram do julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca, Semíramis de Oliveira Duro e Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 1302-005.265 (18/03/2021) cuja ementa, e respectivo dispositivo, restaram assim redigidos:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2003

SIGILO BANCÁRIO. SIGILO FISCAL.

Nos termos do que restou decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 601314, a Lei Complementar 105/01, na parte em que autoriza a administração tributária a requerer informações acerca das movimentações bancárias dos contribuintes, não fere o sigilo bancário do cidadão, uma vez que o sigilo fiscal protege as informações obtidas e, por consequência, protege também o sigilo bancário.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PESSOA JURÍDICA E SÓCIO. PERSONALIDADE JURÍDICA DISTINTAS.

O sócio da entidade que foi regularmente extinta só pode responder pelo pagamento dos créditos tributários devidos pela sociedade nos estritos limites da legislação. Não se admite a responsabilização da pessoa física pelo simples fato de a empresa ter sido extinta, em especial quando a fiscalização não aponta qualquer irregularidade no ato de extinção ou deixa de indicar quais as condutas praticadas pelo sócio que dariam ensejo à responsabilidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade, e, quanto ao mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

Trata o presente processo de autos infração de IRPJ e CSLL em que a infração apurada pela fiscalização foi a omissão de receitas por presunção legal (depósitos bancários de origem não comprovada).

Importante consignar que, num primeiro momento, os autos de infração, foram formalizados em face do contribuinte Tecal Maracanã Alimentos Ltda, e integravam o processo nº 18471.000164/2008-11. Contudo, aquele lançamento foi cancelado de ofício ao ser constatado pelo próprio fisco que o CNPJ daquele contribuinte se encontrava baixado na data de lavratura do Auto de Infração.

Assim, foram lavrados novos autos de infração em face do antigo sócio daquela entidade (Victor André Mallet Martins), considerado pela fiscalização como *“responsável por substituição da empresa Tecal Maracanã Alimentos Ltda”*, conforme consta no Termo de Constatação Fiscal de fl. 306 e na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do auto de infração do IRPJ (fl. 309).

O Sr. Victor apresentou impugnação ao lançamento, contestando, entre outros argumentos, a sua imputação de responsável por substituição, em especial em razão de que a extinção da pessoa jurídica, segundo argumentou, *“se deu regularmente, com baixa em todos os órgãos exigidos, não importando nenhum ato com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto”*.

A DRJ julgou improcedente a Impugnação, entendendo ter havido *“dissolução irregular da sociedade”*., motivo pelo qual estaria correto o lançamento na pessoa dos sócios, e, no mérito manteve a autuação, em face da não comprovação da origem dos depósitos bancários em conta não escriturada pela pessoa jurídica.

O acórdão recorrido, contudo, registrou inicialmente que houve *“flagrante inovação nos fundamentos do lançamento”*, por parte da DRJ, pois esta *“fundamentou seu voto em ilações e dispositivos legais que sequer foram tangenciados pelo agente atuante”*.

O seguinte parágrafo sintetiza o ponto:

Pela leitura do Termo de Constatação Fiscal não se verifica qualquer acusação de *“dissolução irregular”* e ao arrepio da legislação. Ademais, não se invoca, na acusação fiscal, o disposto no distrato da sociedade e muito menos os dispositivos da Lei Complementar 123/06, até mesmo porque, neste último caso, a entidade da qual o Recorrente figurou como sócio não era optante pelo sistema simplificado de tributação, que é regulado por aquele diploma legal.

Não obstante, superou a nulidade do acórdão recorrido, para decidir pela improcedência do lançamento nos moldes em que foi realizado.

Isto porque, embora a fiscalização tenha afirmado que haveria uma *“responsabilidade por substituição”*, não apresentou nenhum embasamento legal e tampouco motivou corretamente o lançamento.

Após consignar que *“a única fundamentação legal invocada se dá em razão da omissão de receitas e não acerca da responsabilidade atribuída ao Recorrente”*, registra o acórdão recorrido que os sócios somente podem ser responsabilizados por eventuais obrigações da sociedade *“nos estritos limites da legislação, como acontece nos casos previstos, por exemplo, nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional”*, o que exige que haja *“a apuração, por parte do agente autuante, das condutas dos sócios”* que autorizem a imputação de responsabilidade pessoal, o que não foi feito, no caso dos autos.

Cientificada, a PGFN opôs embargos de declaração ao acórdão por alegada contradição, *“decorrente da suposta divergência entre a premissa adotada pelo voto condutor (falhas na motivação e no fundamento legal) e a conclusão da decisão, de cancelamento dos autos de infração”*, aduzindo que o acórdão, na verdade, deveria ter decidido pela *nulidade do lançamento, por vício formal*.

Os embargos foram rejeitados pelo despacho de fls. 636 e seguintes, que consignou inexistir contradição interna ao acórdão, e que a Embargante de fato postulava, pela via dos aclaratórios, a revisão de questão de mérito, que deve ser questionada por meio de recurso específico, regimentalmente previsto.

Cientificada do despacho que inadmitiu os embargos opostos, a PGFN recorre à CSRF ingressando com Recurso Especial (fls. 640-648) em que suscita divergência entre o acórdão recorrido e decisões de outra Turma em relação a duas matérias: *“nulidade da decisão proferida pela DRJ por mudança do critério jurídico”*, e *“nulidade por vício formal”*.

O recurso, contudo, somente foi admitido com relação ao segundo tema *“nulidade por vício formal”*, mesmo após a interposição de agravo contra o seguimento apenas parcial do recurso, o qual foi rejeitado pelo despacho de fls. 667 e seguintes.

Na matéria admitida, argumenta a Procuradoria, em apertada síntese, que o *“erro na descrição e no fundamento jurídico, ou seja, a contrariedade ao art. 142 do CTN gera nulidade por vício formal”*, e não o cancelamento do auto de infração, como fez o acórdão recorrido. Apresenta como paradigmas os acórdãos nº **203-09.332** e nº **303-33.365**.

O Despacho de Admissibilidade de fls. 652 e seguintes deu seguimento ao Apelo da PGFN, nos seguintes termos:

Estes são os argumentos que a PGFN apresenta para a admissibilidade do recurso especial:

O entendimento jurisprudencial que fundamenta o presente recurso diverge do adotado pela e. Turma a quo, e está representado em acórdãos, cujas ementas estão abaixo transcritas:

[...]

Acórdão nº: 203-09.332

[...]

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

Processo anulado ab initio". (Grifos nossos)

[...]

Acórdão nº: 303-33.365

[...]

ITR/1999. **VÍCIO FORMAL**. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. Constatada **insuficiência na descrição dos fatos e no enquadramento legal** é de se reconhecer a nulidade do lançamento por vício formal e o cerceamento ao direito de defesa. A **imprecisão do lançamento** é particularmente notada na identificação do sujeito passivo, na caracterização do imóvel sobre o qual deve recair o lançamento, e **na descrição da motivação e respectivo enquadramento legal para a autuação**. Recurso de ofício negado. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. (Destaque nosso)

A 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF deu provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento, por falha no fundamento e na descrição dos fatos geradores. Vejamos:

Contudo, entende-se que não há como imputar a responsabilidade tributária ao Recorrente, por **falta de embasamento legal** e, principalmente, porque a fiscalização **não motivou** corretamente o lançamento.

[...] nesse caso, os paradigmas servem para a demonstração da alegada divergência jurisprudencial.

Importante novamente transcrever trechos do acórdão recorrido que tem pertinência com a divergência alegada:

[...]

A imprecisa descrição dos fatos e a falta de motivação do ato administrativo (primeiro paradigma), e a imprecisão do lançamento em relação à descrição da motivação e ao respectivo enquadramento legal para a autuação (segundo paradigma) fizeram com que os paradigmas declarassem a nulidade do lançamento por vício formal.

Conforme evidenciado na transcrição acima, o acórdão recorrido apontou esses mesmos tipos de problema, entretanto, a decisão foi pela improcedência do lançamento.

A divergência, portanto, está caracterizada.

Intimado do recurso especial fazendário e do despacho de admissibilidade (fls. 683-685), o contribuinte não apresentou contrarrazões.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me o seu relato.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo e o Contribuinte não se opôs ao conhecimento do Apelo.

Entretanto, reputo que, para bem cumprir o previsto no art. 118 do Anexo do RICARF, há que se debruçar sobre o tema apresentado e a suposta divergência jurisprudencial que qualificaria o recurso para o conhecimento por este Colegiado.

O art. 118 do RICARF dispõe que compete à CSRF julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente, e para tanto exige que as decisões apontadas como paradigmas tratem de situações semelhantes àquela dirimida pela decisão recorrida. Assim, no caso de recurso que trate sobre a natureza de vício, é essencial que haja uma semelhança entre os vícios analisados.

O caso dos presentes autos, conforme visto, não trata propriamente de erro na identificação do sujeito passivo. Este erro já ocorreu quando do lançamento consubstanciado no processo nº 18471.000164/2008-11, o qual foi cancelado de ofício após ser constatado que o contribuinte já se encontrava extinto na data de lavratura do Auto de Infração.

O caso presente é de *ausência de motivação e de enquadramento legal para atribuição de responsabilidade ao sócio da pessoa jurídica* contra a qual fora inicialmente efetuado o lançamento, naquele mencionado processo.

Conforme sintetizado na própria ementa do julgado, o colegiado *a quo* cancelou o lançamento por entender inadmissível que tal responsabilização seja feita “*pelo simples fato de a empresa ter sido extinta, em especial quando a fiscalização não aponta qualquer irregularidade no*

ato de extinção ou deixa de indicar quais as condutas praticadas pelo sócio que dariam ensejo à responsabilidade”.

No paradigma nº 203-09.332, trata-se de lançamento para exigência de COFINS, em que o colegiado paradigmático caracterizou a nulidade do lançamento em face do *descompasso entre o tipo legal aplicado e o fato gerador descrito pelo lançamento*: em síntese, exigia-se COFINS com base em dispositivo de lei aplicado ao IRPJ e CSLL.

Do voto condutor daquele acórdão destaco os seguintes excertos esclarecedores:

Por se tratar de matéria envolvendo a imunidade da COFINS, há de se observar a independência deste processo em relação ao Processo de nº 13133.000025/99-62 (Imposto de Renda e CSLL), o qual foi julgado em Sessão de 11 de junho de 2003, por meio do Acórdão nº 107-07.197, de forma a dar provimento ao recurso voluntário para anular o Ato Declaratório nº 15, de 27 de março de 2002, que suspendera a imunidade. Reitero que a independência deste se justifica porque os tributos são essencialmente diferentes em sua materialidade e em seus pressupostos legais.

Compulsando os autos, verifico que a fundamentação no artigo 32 da Lei nº 9.430/96 não diz respeito à COFINS, objeto do presente processo administrativo, ainda que a suspensão da imunidade, operada por ato administrativo, possa servir como subsídio para aplicabilidade do direito.

[...]

Note-se que o caput do artigo 32 acima transcrito reporta-se aos impostos (IR)e os que possuem a mesma base de cálculo (CSLL), regra esta que deverá igualmente ser aplicada ao seu parágrafo 9º, ao se referir: "Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente."

Em se tratando da COFINS, há de se observar que o comando legal inserido está originariamente no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal. Em decorrência, reitero que o lançamento é um ato declaratório da obrigação tributária, devendo-se reportar à legislação específica do tributo em análise. 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.

[...]

Nesse sentido, tem-se que o lançamento é nulo por falta de vinculação 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.

[...]

Novamente, inexistência da devida motivação. Não há como transportar questões julgadas em outro processo quando falta identidade de matéria, um se refere ao IR e à CSLL e este à COFINS.

[...]

Em verdade, o agente fiscal pode e deve efetuar o ato administrativo do lançamento de acordo com as razões de seu livre convencimento, todavia, deve explicitar as razões que o levaram a adotar este ou aquele procedimento, de maneira que seu procedimento não se configure em arbítrio; logo, imprescindível, indicar, na descrição dos fatos, os motivos que lhe formaram o convencimento", sem se reportar a outro procedimento fiscal como prova única de suas argumentações. Ressalte-se que essa exigência tem implicação substancial e não meramente formal. No mais, em se tratando de pessoa jurídica de fins não lucrativos, não basta, portanto, a autoridade julgadora dizer que houve falta de pagamento e reportar-se a artigos genéricos da lei, como se fosse uma pessoa jurídica comum, eis que necessário, sob pena de nulidade, a exteriorização da base fundamental do procedimento.

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 arguição, voto pela nulidade do processo *ab initio*.

(grifos no original)

Entendo que não há similitude entre os fatos tratados em cada caso.

Enquanto no acórdão paradigmático houve fundamentação de lançamento de COFINS com base em dispositivos de lei aplicáveis apenas ao IRPJ, ou seja, *erro de enquadramento legal*, e consequente *"falta de vinculação"* entre a norma jurídica aplicada e a descrição dos fatos, e disto decorre a afirmação de *"inexistência da devida motivação"*, no caso presente, conforme já referido, não houve sequer o apontamento de enquadramento legal aplicável à responsabilização do sócio, e nem tampouco a descrição dos fatos que ensejariam tal responsabilização.

Ou seja, não se trata de *incongruência entre enquadramento legal e descrição dos fatos*, como no paradigma, mas sim de completa *ausência de enquadramento legal e de descrição dos fatos*.

Não é possível, portanto, diante de dois contextos assim desassemelhados entre si, extrair a divergência alegada.

No paradigma nº 303-33.365, trata-se de lançamento de ITR declarado nulo em razão de a autoridade fiscal não ter apresentado a razão para adotar uma área superior àquela

declarada pelo contribuinte e para desconsiderar a alteração de sujeição passiva em face de sub-rogação já quitada.

O voto condutor daquele acórdão assim descreveu os fatos e decidiu o feito:

A DRJ/Campo Grande/MS, por sua 1ª Turma de Julgamento, por unanimidade, decidiu anular o lançamento de ofício consubstanciado no auto de infração e demonstrativos de fls.162/172, nos termos dispostos às fls.220/224, cujos principais fundamentos se transcreve a seguir:

1. Em preliminar, ao se analisar os documentos que compõem os autos, constatou-se que na "descrição dos fatos e enquadramento legal" de fls. 167/171 a autoridade fiscal não efetuou a devida descrição da infração cometida nem da matéria tributada, faltando melhor informação a respeito dos motivos e das irregularidades que teriam dado causa à autuação. Faltou, em especial, clareza na identificação do sujeito passivo por decorrência da unificação de áreas realizada no procedimento.
2. Não ficou evidenciado no auto de infração por que a autoridade lançadora considerou área declarada pelo contribuinte, simplesmente afirma que a totalidade das áreas parciais somadas pertenceriam ao Sr. Quielse Crisóstomo da Silva, aparentemente se baseando na Escritura Pública de Compra e Venda de fls 148/151. Entretanto, a operação datada de 25.01.200, a princípio, não poderia ter repercussão no ITR/99.
3. Poder-se-ia admitir que o lançamento resultaria de sub-rogação fundada no art. 130 do CTN, mas isso não consta da descrição dos fatos, nem da fundamentação legal do auto de infração. Ademais, se fosse o caso de sub-rogação na pessoa do adquirente o lançamento também é falho em não explicar por que desconsiderou a prova de quitação constante da Escritura Pública, posto que não é possível a sub-rogação quando conste do título a prova de sua quitação. Ainda havia que se considerar que, aparentemente, e segundo diz o interessado, a operação não se concretizou, não se tendo efetivado a transferência da propriedade, conforme comprovam os documentos de fls. 201/208, que apontam a empresa A.B.Loss & Cia. Ltda. como proprietária do imóvel.
4. Talvez houvesse a hipótese do suposto adquirente estar na posse do imóvel desde 01.01.1999, o que para os efeitos da responsabilidade pelo ITR faria nascer a obrigação tributária, entretanto, essa situação além de não estar descrita no auto de infração, não pode ser comprovada pelos elementos constantes dos autos.
5. Há, portanto, que se reconhecer-insuficiência na correta identificação do sujeito passivo, motivo que enseja a anulação, do lançamento, por infração direta ao disposto no art. 142 do CTN. No lançamento a autoridade administrativa deve observar, entre outros, o princípio da legalidade, devendo se ater aos requisitos dispostos no art. 10 do PAF, dentre os quais se incluem

a descrição dos fatos e a informação dá disposição legal infringida (incisos III e IV).

6. O lançamento infringiu ainda os requisitos indispensáveis ao auto de infração previstos no art. 5º da IN SRF 94/97 que trata dos trabalhos das malhas fiscais e lançamentos suplementares.

[...]

8. Assim, em respeito ao contraditório e à ampla defesa, assegurados no art. 5º da CF/88, não tendo havido a devida informação ao contribuinte dos motivos que levaram à majoração de ofício da base de cálculo declarada para o TfR, por ser insuficiente a descrição dos elementos fáticos e jurídicos que embasaram a autuação, e por não estar corretamente indicado o sujeito passivo da obrigação, deve ser reconhecido que a descrição feita no auto de infração dificultou a compreensão dos fatos pelo contribuinte prejudicando o seu direito de defesa. Dessa forma, por vício formal, deve ser declarada a nulidade do lançamento. Se for o caso, a critério do Órgão local, novo lançamento poderá ser efetuado em boa e devida forma no prazo previsto no inciso II do art. 173 do CTN.

Assim decidiu a DRJ pela nulidade do lançamento devido a vício formal. Em razão do valor do lançamento exonerado procedeu-se ao devido recurso de ofício dirigido ao Terceiro Conselho de Contribuintes. É o relatório.

[...]

A minúcia e clareza no enunciado dos motivos que levaram à DRJ a reconhecer o cerceamento ao direito de defesa do contribuinte e evidenciam por si mesmos a absoluta nulidade do lançamento efetuado.

Talvez a confusa descrição dos fatos tenha também provocado o equívoco na parte dispositiva do acórdão DRJ de fls. 220 ao mencionar a anulação do lançamento de ofício do ITR/98, quando na verdade se trata do ITR/99, conforme se observa no auto de infração, na ementa da decisão da DRJ e no próprio relatório produzido pela DRJ.

A imprecisão do lançamento é particularmente notada na identificação do sujeito passivo, na caracterização do imóvel sobre o qual deve recair o lançamento, e na descrição da motivação e respectivo enquadramento legal para a autuação.

Este julgado foi recentemente analisado por este colegiado, no acórdão nº 9101-007.032¹ (06/06/2024), ocasião em que foi rejeitado como paradigma, por unanimidade de votos, contudo, em situação muito distinta da presente.

¹ Participaram do julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Na ocasião, assim manifestou-se o relator, conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

Este segundo paradigma diz respeito a lançamento de ITR declarado nulo em razão de a autoridade não ter apresentado a razão para adotar uma área superior àquela declarada pelo contribuinte e para desconsiderar a alteração de sujeição passiva em face de sub-rogação já quitada. Neste julgado, em face da ausência de indicação das razões da autuação, tal qual realizada pela autoridade, também se aduziu cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.

Já, no recorrido, como registramos, o quadro fático é bem distinto, uma vez que, no lançamento, a autoridade ofereceu os fundamentos suficientes para sustentar a sua acusação, a qual foi infirmada pelos argumentos e provas apresentados pela defesa de que as receitas estão submetidas a alíquota zero. O julgador, longe de considerar qualquer violação a direito de defesa, decidiu a favor do contribuinte justamente porque este provou que as receitas da sua atividade estão submetidas a um regime legal de não tributação.

Por fim, vale registrar que, nos dois paradigmas, a exigência tributária foi afastada *in totum* justamente porque se declarou nulo o próprio lançamento e não partes do seu conteúdo.

Já, no recorrido, cancelou-se apenas uma das exigências que foi formalizada com outras no mesmo auto de infração, que manteve sua validade quanto às demais.

Rejeito também o segundo paradigma por não tratar de quadro fático com as mesmas características essenciais do recorrido e, desse modo, não conheço do recurso especial.

Conforme visto, no paradigma em questão a referida *“imprecisão do lançamento na identificação do sujeito passivo”* diz respeito exatamente à *ausência de indicação das razões que levaram o fisco a autuar aquele sujeito passivo*. O acórdão cogita, por exemplo, que o caso pudesse tratar de *responsabilidade dos sucessores* (por sub-rogação na pessoa do adquirente, nos termos do art. 130 do CTN), ou então de *responsabilidade nos termos da legislação específica do ITR* (por, eventualmente, estar o adquirente na posse do imóvel), contudo, registra que *nenhuma dessas situações consta da descrição dos fatos, nem tampouco da fundamentação legal*.

Nesses termos, entendo que o caso possui, sim, similitude suficiente com o caso recorrido, naquilo que se mostra relevante (*atribuição de responsabilidade a determinada pessoa sem a indicação das razões para tanto e sem a respectiva fundamentação legal*). E, enquanto o acórdão paradigmático entendeu por reconhecer a nulidade do lançamento por vício formal, o acórdão recorrido, em semelhantes circunstâncias, decidiu pelo cancelamento da autuação.

Por fim, apenas registro que este mesmo acórdão já foi admitido pela 1ª Turma da CSRF como paradigma de divergência em relação à discussão acerca da natureza do vício constituído por contrariedade ao art. 142 do CTN, se material ou formal, em ao menos três outras

oportunidades: Acórdão nº 9101-003.096 (14/09/2017), Acórdão nº 9101-004.388 (11/09/2019), e Acórdão nº 9101-005.049 (05/08/2020).

Pelo exposto, oriento o meu voto pelo CONHECIMENTO do Recurso Especial interposto, no presente caso.

2 MÉRITO – “NULIDADE POR VÍCIO FORMAL”

Entende a Recorrente que o *“erro na descrição e no fundamento jurídico, ou seja, a contrariedade ao art. 142 do CTN gera nulidade por vício formal”*, e não o cancelamento do auto de infração, como fez o acórdão recorrido.

Penso diferentemente, conforme já tive oportunidade de manifestar em outras ocasiões.

Vício formal a que se refere o artigo 173, II do CTN é aquele verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito, que diz respeito a erros quanto à caracterização do auto de infração, relacionados a aspectos extrínsecos, como por exemplo: inexistência de data, nome da autoridade competente, matrícula, local de lavratura do auto, assinatura do autuante, autorização para nova lavratura de auto de infração, ou quaisquer outros erros que comprometam a forma do ato do lançamento.

Se o defeito no lançamento disser respeito a requisitos fundamentais, se está diante de vício substancial ou vício essencial, que macula o lançamento, ferindo-o de morte, pois impede a concretização da formalização do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Acerca da distinção entre vício formal e vício material, assim me manifestei no acórdão nº 9101-005.857² (10/11/2021), ainda que em circunstâncias fáticas bastante diversas (aquele caso tratava de ausência de motivação relacionada à descaracterização formal da isenção ou imunidade do sujeito passivo):

Em que pese não se tratar de ato vinculante no âmbito do CARF, valho-me dos conceitos extraídos da Solução de Consulta Interna Cosit nº 8/2013, cuja ementa e principais pontos transcrevo a seguir:

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

² O colegiado, por unanimidade votos, acompanhou meu entendimento, votando pelas conclusões, na matéria em questão, os Conselheiros Livia De Carli Germano e Luiz Tadeu Matosinho Machado. Participaram do julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob.

Mera irregularidade na identificação do sujeito passivo que não prejudique 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)

[...]

Fundamentos

[...]

7. Mas há as situações que geram a invalidade do lançamento, tornando-os anuláveis ou nulos. São atos cujos vícios podem ser tanto formais como materiais. O que os diferencia, basicamente, é se o vício está no instrumento de lançamento ou no próprio lançamento. O vício formal está no elemento forma do ato administrativo, enquanto o vício material está no objeto. Para ajudar na distinção entre vício formal e material, utiliza-se a base teórica de Eurico Marcos Diniz de Santi:

Assim, o ato administrativo (processo) produz o ato administrativo (produto), ao passo que o ato legislativo (processo) produz a lei (produto) e o ato judicial (processo) produz a sentença (produto). (...)

Ora, se de um lado essa dualidade é aceita na linguagem técnica, de outro, no plano científico, que prima pela univocidade de seus termos, deve ser esclarecida de antemão.

Assim, convencionaremos chamar *ato-fato administrativo*, ao ato da autoridade administrativa que configura o fato do exercício da competência administrativa, e *ato-norma administrativo*, à norma individual e concreta produzida por esse ato-fato, deixando a expressão *ato administrativo* para designar o gênero que envolve essas duas espécies. (SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 104 e 106)

8. O vício formal ocorre no instrumento de lançamento (ato-fato administrativo). É quando o produto do lançamento está corretamente direcionado ao sujeito passivo, ou seja, está correto o critério pessoal da regra-matriz de incidência. Contudo, há erro formal no instrumento de lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento) que tem o condão de prejudicar o direito de defesa do autuado ou notificado. São os

atos considerados anuláveis. Não se adentra na discussão se há anulabilidade de ato administrativo, uma vez que o PAF nada dispôs sobre o assunto; para a solução prática da presente consulta, utilizar-se-á tal diferenciação, pois mesmo os autores que não a aceitam consideram haver diferenças de nulidades dos atos administrativos.

8.1. O ato de lançamento é um procedimento administrativo, que se inicia com a ação fiscal até a notificação do lançamento ao sujeito passivo.

Como um procedimento moderadamente formal, ele possui pressupostos que devem ocorrer para a realização da norma concreta, qual seja, o lançamento. Os arts. 10, I e 11, I do PAF e o art. 142 do CTN dispõem sobre a inclusão do sujeito passivo:

[...]

8.2. Num caso concreto, como verificar se o erro na identificação do sujeito passivo é procedimental? Analisando-se se ocorreu um erro de fato. Mas uma adequada solução à presente consulta passa pela definição do que é erro de fato. Para Paulo de Barros Carvalho:

(...) o erro de fato é um problema intra-normativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, por insuficiência de dados lingüísticos informativos ou pelo uso indevido de construções de linguagem que fazem às vezes de prova. Esse vício na composição semântica do enunciado pode macular tanto a oração do fato jurídico tributário como aquela do conseqüente, em que se estabelece o vínculo relacional. Ambas residem no interior da norma e denunciam a presença do erro de fato. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 485).

[...]

9. O importante para a análise é que sempre há a possibilidade de convalidação (pelo menos em abstrato) quando o erro da identificação do sujeito passivo é um vício formal, decorrente de erro de fato. Contudo, se houver impugnação, é necessária a anulação do lançamento e a feitura de um novo, [...] tendo-se o prazo decadencial do art. 173, II, do CTN.

10. Falta analisar a situação em que o erro na identificação do sujeito passivo é um vício material. Se o vício formal decorre do erro de fato, o material decorre do erro de direito. No conceito de Paulo de Barros de Carvalho:

Já o erro de direito é também um problema de ordem semântica, mas envolvendo enunciados de normas jurídicas diferentes, caracterizando-se como um descompasso de feição externa, *internormativa*.

(...)

Quer os elementos do fato jurídico tributário, no antecedente, quer os elementos da relação obrigacional, no consequente, quer ambos, podem, perfeitamente, estar em desalinho com os enunciados da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo, acrescendo-se, naturalmente, a possibilidade de inadequação com outras normas gerais e abstratas, que não a regra-padrão de incidência. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 486).

10.1. No erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra-matriz de incidência, qual seja, o pessoal. Há erro no ato-norma. É vício material e, portanto, impossível de ser convalidado.

10.2. Desse modo, o erro na interpretação da regra-matriz de incidência no que concerne ao sujeito passivo da obrigação tributária (o que inclui tanto o contribuinte como o responsável tributário) gera um lançamento nulo por vício material, não se aplicando a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN.

Necessário explicar que a referida Solução de Consulta Interna trata tão somente de erros na identificação do sujeito passivo, um dos subitens do critério do consequente da norma-matriz de incidência na teoria de Paulo de Barros Carvalho (no caso, critério pessoal).

Salienta-se ainda que, também na mesma doutrina citada, o critério-material da hipótese de incidência se enquadra como antecedente relevante da regra-matriz de incidência tributária.

Dessa forma, o vício apontado no presente processo tem íntima relação com os elementos constitutivos e intrínsecos à obrigação tributária, justamente porque afeta a direta identificação do critério material da hipótese de incidência (fato gerador), um dos elementos fundamentais, intrínsecos do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto.

Pois bem, na esteira desse entendimento, se realmente o caso que se cuida tratar-se de um vício de natureza formal que daria ensejo à nulidade do lançamento, o novo auto de infração lavrado não poderá conter alterações no que diz respeito *a erro de interpretação da regra-matriz de incidência*.

O acima colocado, trata-se de um teste de aferição já há muito acolhido pela jurisprudência administrativa no sentido de que de se identificar o vício de nulidade formal como todo aquele caso em que seja possível sanear o vício apontado e ao mesmo tempo ser factível a possibilidade de refazimento do lançamento com o mesmo conteúdo original. Caso não seja possível tal procedimento, o vício seria então de natureza material.

Por outras palavras, se na eventual realização do novo lançamento alterar-se o mérito (por exemplo, por meio de uma outra motivação), ou até mesmo a base de cálculo (não decorrente de meros erros de transcrição, e não de interpretação), há que se concluir que a natureza do vício, efetivamente, é de ordem material.

Voltando-se agora para o caso concreto, o que está verdadeiramente em questão são as implicações fáticas e jurídicas advindas da **total ausência de motivação** relacionada à descaracterização formal da isenção (na visão do Fisco) ou da imunidade no entender do Contribuinte.

[...] (destaques acrescidos)

Assim, nada obstante o caso lá analisado diferisse do presente em diversos aspectos fáticos, os destaques acima feitos evidenciam meu entendimento acerca da distinção entre vício formal e material.

Além disso, naquele caso se tratava de **“total ausência de motivação relacionada à descaracterização formal da isenção [...] ou da imunidade”**, e, já retornando-se ao caso presente, verifica-se que este trata de **total ausência de motivação relacionada à imputação de responsabilidade ao sócio da pessoa jurídica Tecal Maracanã Alimentos Ltda.**

De fato.

No Termo de Constatação Fiscal de fl. 306, a única referência feita pela fiscalização acerca da “responsabilidade por substituição” é a seguinte, *verbis*:

A presente fiscalização é resultante do cancelamento do Auto de Infração (Processo 18471.000164/2008-11) emitido em nome de Tecal Maracanã Alimentos Ltda, 04.241.133/0001-00 cujo CNPJ encontrava-se baixado por ocasião daquela autuação. Sendo o contribuinte em epígrafe, sócio responsável por aquela empresa, por substituição tributária está sendo autuado no mesmo enquadramento da autuação cancelada, cujos termos encontram-se reproduzidos parcialmente abaixo. (sublinhei)

Da mesma forma, na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do auto de infração do IRPJ (fl. 309), a fiscalização, mais uma vez laconicamente, apenas afirma o fato:

001 - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Valor referente a depósitos e investimentos realizados junto a instituições financeiras em que o contribuinte, ora responsável por substituição da empresa Tecali Maracanã Alimentos Ltda, CNPJ 04.241.133/0001-00, da qual era sócio, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações. [...] (sublinhei)

Foi diante de tal situação que a DRJ buscou justificar a correção do procedimento, chegando mesmo a alegar que teria havido a dissolução irregular da sociedade, e acrescentado argumentos e fundamentos legais que considerou pertinentes ao caso.

Circunstâncias estas as quais o colegiado *a quo*, conforme dito, considerou como indevida inovação, por parte da decisão de piso, o que a tornaria anulável, mas, adentrando no mérito, decidiu pela improcedência do lançamento.

Resta evidente, portanto, que um eventual novo lançamento, se pudesse ser refeito, não poderia ostentar o mesmo conteúdo do original, pois, à toda evidência, teria de acrescentar fundamentação legal e motivação inteiramente novas, uma vez que inexistentes, no caso dos autos, conforme apontou a decisão recorrida.

Trata-se, portanto, de vício material, e não formal.

3 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por **CONHECER** do Recurso Especial da Fazenda Nacional, para, no mérito, **NEGAR-LHE PROVIMENTO**.

Assinado digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto