

DA DISTINÇÃO ENTRE VÍCIO MATERIAL E FORMAL NO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E A JURISPRUDÊNCIA DO CARF

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça¹

“Porque o Senhor é o que dá a sabedoria; da sua boca é que sai o conhecimento e o entendimento”.
(Provérbios 2:6).

Sumário: I - Considerações Iniciais. II - Do lançamento tributário. III - Vício material *versus* Vício formal. IV – Do equívoco entre o vício material e vício formal no CARF e as consequências decorrentes. V– Conclusão. VI – Referências Bibliográficas.

I - Considerações Iniciais

O presente artigo aborda questão há muito debatida: a distinção entre vício formal e vício material do lançamento e suas consequências, tomando por base a jurisprudência do CARF. Isso porque a autoridade administrativa nem sempre promove a aplicação das normas jurídicas tributárias, nos estritos limites legais e o ato administrativo de lançamento por estar maculado por algum vício.

Assim, o ato administrativo de lançamento defeituoso é aquele inquinado de vícios de ilegalidade que podem dizer respeito a qualquer dos elementos ou pressupostos de sua estrutura. Logo, o ato administrativo de lançamento deve ser submetido ao controle de legalidade, seja por iniciativa do próprio Fisco, seja por provocação do sujeito passivo tributário, caso discorde da atividade exercida pelo Fisco.

Importa esclarecer que a discussão em tela não se trata de mera filigrana jurídica sem repercussão pragmática. Pelo contrário, a discussão do tema é bastante relevante, afinal, dependendo da natureza imputada ao defeito encontrado no lançamento, as autoridades fiscalizadoras terão o prazo decadencial “reiniciado” para constituir o crédito tributário, de acordo com o art. 173, inc. II, do CTN. sem os vício formal que maculou a autuação declarada nula.

¹ Conselheira do CARF, Advogada licenciada, Mestre em Direito Tributária pela PUC/SP, Professora do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

Por não haver consenso doutrinário e jurisprudencial, especialmente no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, no sentido de quando estaríamos ante um vício material ou formal no lançamento tributário, os contribuintes são assolados pela insegurança jurídica. Por isso, partiremos da premissa de que todos os vícios que maculam o ato de lançamento tributário devem estar relatados em linguagem competente e podem ser identificáveis em sua própria estrutura normativa.

Tal diferenciação é desafiadora visto que a legislação não dispõe explicitamente qual defeito do ato administrativo se enquadraria na categoria de “vícios materiais” e de “vícios formais”, imperando a ausência de limites exatos de quais defeitos do lançamento tributário podem ser qualificados um ou outro.

Tanto que é possível constatar em acórdãos prolatados pelo CARF, o registro da seguinte dúvida: *“questão relevante que precisa ser enfrentada, neste ponto, consiste em saber se o lançamento deve ser declarado nulo por vício formal ou matéria”*.² Inclusive, em decisão recente, que será objeto de análise neste artigo, esse Tribunal considerou o erro no sujeito passivo passível de ser caracterizado como vício na forma do ato, na contramão do entendimento majoritário até então de que seria vício material.

Daí a importância da pesquisa sobre o tema, que já foi objeto de minha dissertação de mestrado³ e da linguagem das provas para a caracterização de um vício como formal ou material.

II - Do lançamento tributário

Inicialmente, cumpre destacar que a expressão lançamento tributário *“(…) comporta diferentes acepções ou significados, que se alteram de acordo com contexto*⁴ *em que a expressão é utilizada, seja pela doutrina, jurisprudência ou pelos textos do direito positivo*⁵.

² CARF. Acórdão nº 3202-000.633, Relator: Luí Eduard Garrossino Barbieri.

³ MENDONÇA, Mauritânia Elvira de Sousa. Lançamento tributário: vícios materiais e formais para fins do art. 173, II, do Código Tributário Nacional. 2013. 267 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013.

⁴ “O contexto tem importância crucial na determinação do significado e da significação das palavras. A palavra [...] não existe senão pelo contexto. Descrever enunciados do direito positivo depende, pois, da associação do significado de base, ‘sentido socialmente estandardizado’, e do significado contextual, ‘sentido produzido a partir das conexões de signos que se constata nos processos efetivos de comunicação’.” (MARQUES, Helena Duarte. Iniciação à Semântica. 6. ed. Rio de Janeiro: Zahar, 2003, p. 61).

⁵ GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Marcio Severo. Lançamento tributário e decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Lançamento tributário e decadência. São Paulo: Dialética; Instituto Cearense de Estudos Tributários ICET, 2002, p. 331.

Lançamento tributário pode ser definido como ato, procedimento ou norma jurídica, vez que a escolha da acepção a ser adotada dependerá das premissas a serem firmadas por cada intérprete, levando em consideração a qual momento se refere o lançamento, pois, segundo Paulo de Barros Carvalho:

“Procedimento é sempre desenvolvido e caminha na direção de um objetivo adremente estipulado. Não tem, em si mesmo, sentido unitário, como o ato, contudo se preordena para obtê-lo. [...] Tanto será lançamento a norma do art. 142 do CTN, como a atividade dos agentes administrativos, desenvolvida na conformidade daquele preceito, como o documento que a atesta, por eles assinado, com ciência do destinatário. A prevalência de qualquer das três acepções dependerá do interesse protocolar de quem se ocupe do assunto, mas um depende do outro⁶.

E o professor, também, explica passo a passo a questão de lançamento como ato, procedimento e norma, fazendo a seguinte analogia⁷:

Pensemos num bolo cuidadosamente preparado para ser servido como sobremesa. Há uma receita, formulada por escrito ou passada de pessoas para pessoas pelos múltiplos canais por onde flui a cultura. Eis aí a norma, no caso, não positivada pelo direito, mas fixando um conjunto de providências, como a previsão de quantidades de substâncias, misturadas segundo certas proporções e maneiras específicas, e obedecendo a uma ordem sequencial, tudo realizado em determinadas condições de temperatura e pressão, procedimento que há de ser percorrido para que, encerrado o processo, apareça, como resultado, o produto final, no nosso exemplo, o bolo⁸.

Eurico Diniz de Santi imputa referida ambiguidade, processo/produto, às inúmeras divergências e desencontros que existem nas teorias que se referem ao ato administrativo e faz as procedentes considerações:

“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). Note-se que, só no caso de ato administrativo, é que ocorre a ambiguidade processo/produto, à qual imputamos inúmeras das divergências e desencontros nas teorias que tratam do ato administrado. [...] Assim, convenciamos chamar de ato-fato administrativo, o ato da autoridade

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 461-462.

⁷ De acordo o mestre, tanto o ato como o procedimento devem estar previstos em normas do direito positivo: “A compreensão da figura do lançamento fica mais nítida quando refletimos sobre a convergência das palavras “norma”, “procedimento” e “ato”, tomadas como aspectos semânticos do mesmo objeto. Ato é, sempre, o resultado de um procedimento e que tanto ato quanto procedimento hão de estar, invariavelmente, previstos em normas do direito posto, torna-se intuitivo concluir que norma, procedimento e ato são momentos significativos de uma e somente uma realidade. Norma, no singular, para reduzir as complexidades de referência aos vários dispositivos que regulam o desdobramento procedimental para a produção do ato (i); procedimento, como a sucessão de atos praticados pela autoridade competente, na forma da lei (ii); e ato, como o resultado da atividade desenvolvida no curso do procedimento (iii). (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 459-460).

⁸ *Ibid.*, p. 459.

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”⁹.

Neste artigo optamos por definir¹⁰ lançamento como um ato administrativo¹¹ com a finalidade de introduzir no sistema uma norma individual e concreta que tem como antecedente o fato jurídico tributário, e, no conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação.

Tomando o lançamento como ato administrativo, consideramos ser possível o oferecimento de critérios mais seguros, conjugando o processo de produção do direito (enunciação-enunciada e enunciado-enunciado) com os aspectos externos e internos do ato administrativo, para identificação dos vícios formais e materiais que podem atingir o lançamento. Isso porque a autoridade administrativa nem sempre promove a aplicação das normas jurídicas tributárias, nos estritos limites legais.

Assim sendo, resumidamente, podemos dizer que os elementos do ato administrativo envolvem aspectos essenciais e internos à sua estrutura, ao passo que os pressupostos indicam feições exteriores e, na maior parte deles, precedentes à sua formação. Dentre os elementos do ato administrativo estão a motivação e o conteúdo propriamente dito. Mas, quando o erro no lançamento atingir um desses elementos, ambos exteriorizados no suporte físico de lançamento tributário, estaremos diante de um vício material, como será explicado em mais detalhes no próximo tópico.

Já os pressupostos estão relacionados aos aspectos externos da estrutura do lançamento, que antecedem sua própria formação. São eles: competência, motivo, formalidades procedimentais, finalidade e causa. E, caso sejam constatados falhas em tais aspectos (problemas na aplicação do direito tributário formal), tratar-se-á de vício formal, podendo acarretar a anulação do lançamento, que pode ser sanado no prazo previsto no artigo 173 do CTN. Frise-se que tais vícios podem ser identificados a partir das marcas da enunciação-

⁹ Decadência e Prescrição no Direito Tributário. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 104-106.

¹⁰ TÁCIO LACERDA GAMA ensina que “[...] definir o significado de um termo é apontar a sua conotação, ou seja, os critérios de uso de uma expressão. É esse procedimento que torna possível aos demais intérpretes identificar a denotação de um conceito”. (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. São Paulo: *Quartier Latin*, 2003, p. 122).

¹¹ Vale o destaque de que os atos administrativos podem ser, ou não, atos jurídicos. São atos jurídicos os atos administrativos que criam, modificam ou extinguem direito. Os demais atos administrativos que não possuam nenhuma dessas funções são atos sem efeitos jurídicos. Logo, o lançamento é um ato administrativo jurídico.

enunciada, isto é, dos dados constantes “[...] *na proposição que relata aspectos inerentes ao sujeito produtor, tempo, local e modo de emissão da norma individual e concreta*”¹².

Destarte, o controle da legalidade do ato administrativo de lançamento adquire contornos específicos, de relevante importância na relação fisco/contribuinte, considerando-se que o Fisco, no exercício de sua atividade, pode acarretar ao sujeito passivo limitações patrimoniais, caso o ato de lançamento/aplicação de penalidade esteja viciado.

Fica nítido, então, que o estudo da estrutura do ato administrativo é relevante para justificar a divisão legal entre os vícios que podem maculá-lo, bem como para identificá-los. Mas, como distinguir o vício material do vício formal? Há certa confusão nas decisões administrativas proferidas a respeito? Qual é a relação entre os elementos e pressupostos do ato administrativo com referidos vícios? Qual a importância da linguagem das provas para a segura identificação de tais defeitos? E as consequências oriundas de cada vício no ato administrativo do lançamento?

III – Vício material *versus* Vício formal

Enquanto ato administrativo, o controle da legalidade do lançamento pode ser aferido por meio da análise do perfeito enquadramento de seus elementos e pressupostos ao disposto pela legislação de regência, sob pena de o ato produzido estar eivado de vícios.

Nas palavras de Nicola Abbagnano “[...] *em sentido, mais geral, vício é a falta ou deficiência de alguma característica que qualquer objeto (no sentido amplo) deveria ter segundo a regra ou a norma que lhe diga respeito*”¹³. Logo, a falta de cumprimento dos requisitos intrínsecos ou extrínsecos do lançamento tributário implicará na produção de um lançamento viciado, quer por vícios materiais, quer por vícios formais, respectivamente.

Conforme já antecipado no item anterior, quando o defeito do ato administrativo de lançamento encontra-se alojado em qualquer um dos seus dois elementos, quais sejam, motivação e conteúdo, será hipótese de vício material. Há se ressaltar que, por estarem relacionados aos aspectos essenciais do lançamento, referidos elementos abarcam os critérios que compõem a estrutura da regra-matriz de incidência tributária, cuja identificação é possível

¹² TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 290.

¹³ Dicionário de filosofia. Tradução Alfredo Bosi. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, s.v. linguagem-objeto, metalinguagem, s.v. vício.

partir do exame dos enunciados-enunciados¹⁴ da norma individual e concreta introduzida pelo lançamento tributário.

Assim, pelo fato de envolverem aspectos essenciais e internos à estrutura do lançamento, qualquer violação a eles importará na configuração de vício na aplicação da regra de direito material¹⁵ e por conseguinte, na nulidade do lançamento. Trata-se de critério objetivo para reconhecimento de um vício no lançamento como material, qual seja, a análise conjugada dos elementos do ato administrativo (conteúdo e motivação) e dos critérios da RMIT (antecedente: critérios material, temporal e espacial; e consequente: critérios pessoal e quantitativo), todos verificáveis mediante exame do enunciado-enunciado. Após tal exame, se forem constatadas equívocos neste tocante, as denominaremos de vícios materiais¹⁶.

Sob essa perspectiva, um lançamento estará viciado “materialmente” quando a norma por ele introduzida (i) constituir uma relação jurídica tributária em decorrência de um acontecimento diverso daquele descrito na hipótese da RMIT (critérios material, temporal, espacial); (ii) constituir uma relação jurídica entre sujeitos diversos daqueles indicados no consequente da RMIT (critério pessoal); ou (iii) calcular o tributo devido utilizando base de cálculo ou alíquota diversa daquelas estipuladas no consequente da RMIT (critério quantitativo)¹⁷.

Neste sentido, citamos, como exemplo, o Acórdão nº 9303-013.283 proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF:

¹⁴ O enunciado-enunciado consiste no conteúdo veiculado por meio da enunciação. O enunciado-enunciado consiste no conteúdo veiculado por meio da enunciação. O exame dos enunciados-enunciados permite a comprovação da regularidade ou não do ato de lançamento no que diz respeito ao aspecto substancial de sua estrutura, pressupondo a desobediência de normas de direito tributário material e a aferição de ocorrência de vício material.

¹⁵ O direito material tributário refere-se às normas que regulam os direitos e deveres que emergem da relação jurídica tributária, com relação ao seu objeto, a seus titulares – sujeitos ativos e passivos – e à sua configuração estrutural.

¹⁶ Segundo a teoria desenvolvida por PAULO DE BARROS CARVALHO (*Direito Tributário – Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 505 et seq.), “[...] são critérios da regra-matriz de incidência na hipótese/antecedente: critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério pessoal) e no espaço (critério espacial). No consequente, teremos o critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e o critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)”.

¹⁷ Neste preciso sentido, cumpre trazer à baila as lições de RENATA ELAINE SILVA: “Uma vez que se referem à conformação do crédito, os vícios materiais dizem respeito à essência do lançamento, melhor dizendo, aos elementos que compõem o fato jurídico e a relação jurídica. Os quais são especialmente: (i) Ausência de hipótese de incidência, que corresponde a não comprovação de ocorrência de fato, considerando seus critérios material, espacial e temporal, em conformidade com as provas apresentadas; (ii) Erro na formação da base de cálculo; (iii) Erro na composição da alíquota aplicável; (iv) Erro na composição do valor devido e de penalidade aplicada; (v) Erro na composição do sujeito ativo e passivo (note que colocamos como erro formal a falta de qualificação e aqui o erro é na composição, não na mera qualificação), incluindo a atribuição de responsabilidade” (*Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 194-195).

AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO OU INSUFICIÊNCIA 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 e indicação das normas de interpretação adotadas na reclassificação fiscal de mercadoria importada alcança a própria substância do crédito tributário, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal. A ausência de motivação no Auto de Infração acarreta a sua nulidade, por vício material. (Acórdão nº 9303-013.283, Relatora: Vanessa Marini Ceconello, Data da Sessão: 14 de abril de 2022)

Do voto condutor do mencionado acórdão, extrai-se que o vício material, “*por macular a substância do lançamento, norma individual e concreta, prejudica a validade da obrigação tributária, sendo imprescindível nesses casos a realização de um novo ato administrativo de lançamento*”.

Porém, nos termos já expostos, a questão é intrincada e, recentemente (em sessão de julgamento realizada 23/08/2023), por maioria de votos no CARF, foi dado provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional (Acórdão nº 9202-010.952) entendendo como vício formal questões relacionadas à motivação deficiente do lançamento, quando, em verdade, nos moldes das premissas estabelecidas, tratar-se-ia de vício material.

Ora, como bem ressaltou Cláudia Magalhães Guerra¹⁸, “a motivação é a própria enunciação do motivo do ato, e a declaração que ocorreu a subsunção ao motivo legal (hipótese descritiva da norma geral e abstrata)¹⁴”, com fundamento no conjunto probatório (destaque-se aqui a importância da linguagem das provas). Trata-se, destarte, do antecedente da norma individual e concreta e faz parte do enunciado-enunciado, por isso, seria, de fato, vício material e não formal.

Também, na mesma linha, procurando demonstrar a complexidade da distinção em voga, em 12/09/2023 foi julgado, no mesmo Tribunal Administrativo, o Processo nº 13227.720070/2007-50, em que por voto de qualidade (determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020) houve o reconhecimento, por voto de qualidade, de vício material no caso de erro no critério quantitativo (equívoco na apuração da base de cálculo).

Contudo, de acordo com relator do voto vencido a situação narrada seria um caso de vício formal sob o argumento de que “*mera inexatidão material no lançamento, passível de correção utilizando-se estritamente os dados já apurados e demonstrados pela autoridade*

¹⁸ Lançamento Tributário e sua Invalidação. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008, p. 155

fiscal no seu Termo de Verificação Fiscal –TVF”, não tendo sido vislumbrando “qualquer erro insanável que macule o lançamento e tampouco que tenha prejudicado o seu direito à ampla defesa e ao contraditório”.

Em sentido oposto, posicionamento do qual comungo, a título de esclarecimento, pinça-se excerto do voto vencedor que negou provimento ao apelo fazendário:

“(…) Com efeito, consolidou-se que quando o lançamento apresentar falhas em seus requisitos fundamentais ou estruturais, tais como a ausência de motivação ou a falta ou erro de direito na identificação de qualquer um dos aspectos integrantes da hipótese de incidência (pessoal, temporal, espacial, material ou quantitativo), estaremos diante de vício material que macula o Auto de Infração como um todo.

É importante notar, nesse ponto, que o sistema admite reduzir a base de cálculo após a impugnação, tal como ocorre quando um ou outro ajuste mostra-se necessário em razão do próprio contencioso. Situação diversa, porém, e não admitida, consiste na alteração do critério jurídico empregado, notadamente quando há mudança de metodologia, regime de tributação ou retificação de algum dos critérios da hipótese de incidência do tributo tal como exigido.

Como bem observou o Acórdão nº 1302-002.725, a instância julgadora pode determinar que se exclua uma parcela da base tributável e que se recalcule o tributo devido, ou mesmo determinar que se recalcule a base de cálculo considerando uma despesa dedutível ou uma receita como não tributável, mas não pode determinar que se refaça o lançamento a partir de outro critério jurídico que o altere substancialmente, mesmo porque, nessa hipótese, estar-se-ia determinando um novo lançamento.

Critério jurídico, pois, vincula-se à subsunção dos fatos relatados pelo Fisco à hipótese legal da obrigação tributária, dentro da atividade vinculada do lançamento. Na prática, está intimamente ligado à aplicação do Direito, devendo por isso observar os ditames do artigo 142 do CTN, sem possibilidade de alteração para um mesmo lançamento, como determina o artigo 146 do CTN.

Como, aliás, já se posicionou a 1ª Seção do STJ, em sede de recurso repetitivo (RESP n. 1130.545/RJ)-(…)

Trazendo essas considerações para o caso concreto, forçoso concluir que o aspecto temporal constitui elemento fundamental do lançamento, relacionando-se diretamente à valoração jurídica dos fatos e à ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente.

Ainda que o último mês de cada trimestre (30/03, 30/06, 30/09 e 31/12) se confunda com 4 (quatro) fatos geradores mensais de cada ano, trata-se de uma identidade circunstancial que não tem como eliminar o equívoco quanto ao aspecto temporal do fato gerador.

Por mais preconceito ou incômodo que se possa ter da anulação da autuação por vício material decorrente da adoção do período trimestral, ao invés de mensal, o intérprete a meu ver não detém competência para salvar parcialmente o lançamento, sob pena de, “simulando” um reajustamento de base de cálculo, “dissimular” uma verdadeira alteração no aspecto temporal que acabou sendo considerado na confecção do lançamento de ofício.

Não há, aqui, mera inexatidão material, mas um evidente erro quanto ao fato gerador das contribuições em questão, o que compromete a legitimidade de sua cobrança.

Partindo, então, da premissa de que a **adoção de aspecto temporal equivocado (trimestral, e não mensal) constitui vício material**, deve ser afastada a intenção de “salvar” o lançamento, ainda que parcialmente, sob a forma de reajustamento de base de cálculo”. (Grifei)

A ementa da decisão que prevaleceu segue reproduzida:

PIS E COFINS REFLEXOS. LANÇAMENTO EM BASES TRIMESTRAIS. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL. A adoção do regime de tributação trimestral pelas aludidas contribuições, em hipótese na qual a lei determina o seu fato gerador como mensal, constitui vício material que impede “salvar” o lançamento, ainda que sob a forma de reajustamento da base de cálculo. (Acórdão nº 9101-006.711, Relator Luiz Tadeu Matosinho Machado, Redator Designado: Luis Henrique Marotti Toselli, Data da Sessão: 12/09/2023)

Inclusive, proferi voto seguindo as premissas definidas no presente artigo de que o erro na motivação caracteriza, sem dúvida, vício de natureza material e não uma mera irregularidade passível de convalidação sem que haja novo lançamento (caso, ainda, não tenha transcorrido o prazo para tanto):

“NULIDADE DE LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ERRO NA MOTIVAÇÃO. NATUREZA DE VÍCIO MATERIAL. Constatada a ausência de descrição minuciosa dos fatos tidos como infracionais e de insuficiência na capitulação legal da matéria tributável, os quais impediam ou dificultavam o exercício, por parte do contribuinte, do contraditório e da ampla defesa, deve ser reconhecida a natureza jurídica de nulidade por vício material, em homenagem e aplicação do Princípio da Legalidade que orienta o Direito Público. Sendo a motivação elemento substancial e próprio 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 sem ocorrer um novo ato de lançamento. (...) – (Acórdão nº 1402-007.101, Relatora: Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Data da Sessão: 10 de setembro de 2024)

De outra sorte, quanto à possibilidade de refazimento do lançamento no caso de vício material, falta-nos, ainda, a abordagem de dois pontos: erro de fato e erro de direito. Isso porque o vício material pode decorrer tanto de um quanto de outro.

O erro de fato ocorre quando a situação fática é relatada de forma errada, sendo, pois, pertinente à construção linguística equivocada do evento frente às provas apresentadas. Trata-se de problema intranormativo.

Já o erro de direito (ou mudança de critério jurídico) configurar-se-á sempre que houver um descompasso entre a norma geral e abstrata e individual e concreta, por conta de distorções na interpretação da lei. Trata-se de um problema internormativo de subsunção entre os enunciados prescritivos da norma geral e abstrata e da norma individual e concreta.

Marcos Vinícius Neder e Thais de Laurentins já se pronunciaram sobre a questão:

As nulidades podem se referir também a vícios materiais relacionados a aplicação da norma tributária (examinar a adequação do preceito legal ao caso *sub-judice*), em que os defeitos do ato surgem em razão de errônea aplicação da regra-matriz de incidência (aspectos: material, temporal, espacial, pessoal, quantitativo, bem como na ignorância ou no falso convencimento sobre existência do fato (erro de fato)¹⁹.

¹⁹ Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. 4. ed. São Paulo: EDDA, 2023, p. 645.

Deste modo, o vício material pode decorrer tanto do erro de fato ou de direito, por exemplo, erro na interpretação que culmine aplicação de alíquota diferente, erro na identificação de sujeito passivo (erro de direito) ou indicação de fato tributável (erro de fato).

Assim, como bem acentuado por Cláudia Magalhães Guerra, o ato administrativo de lançamento produzido com erro de fato ou de direito é norma sujeita a vício de nulidade, *in casu*, material:

É eivada de vício de nulidade a norma que possui no seu antecedente a descrição de um fato jurídico constituído a partir do exame equivocado das provas (erro de fato), ou que, não obstante seu conceito corresponda ao evento da realidade fenomênica, tenha havido problema de subsunção ao conceito da hipótese da norma geral e abstrata que lhe serviu de fundamento (erro de direito)²⁰.

Em que pese haver posicionamentos divergentes, em nosso sentir, o lançamento eivado de vício material consistente em erro de fato e, por isso, pode ser refeito, desde que dentro do prazo decadencial (art. 150, § 4º do CTN), com arrimo no artigo 149, parágrafo único, do CTN, que prescreve que "*a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública*".

Já o lançamento eivado de vício material consistente em erro de direito não pode ser revisto ou refeito em nenhuma hipótese. A respeito, assim já me manifestei:

"(...) Em suma, para nós, o erro de direito também consiste na aplicação inadequada de determinada norma e sua interpretação errônea na qualificação jurídica dos fatos, não podendo o Fisco alterar e adotar critérios jurídicos distintos daqueles constantes do lançamento/auto de infração, para embasar revisão de lançamento e corrigi-lo. Afinal, presume-se que a autoridade administrativa competente para lançar conhece o Direito e deve aplicá-lo corretamente.

Destarte, mesmo que a jurisprudência não seja pacífica sobre o assunto, ora tratando o erro de direito como modificação do critério jurídico, ora afastando a aplicação da expressão "critério jurídico" (empregada no artigo 146, do Código Tributário Nacional) quanto ao erro de direito, a questão é que, segundo o art. 146 do CTN, uma vez efetuado o lançamento, a autoridade administrativa não pode alterar, em relação aos mesmos sujeitos passivos e fatos jurídicos tributários, sua qualificação jurídica outrora tomada.

"(...) Meditando sobre o art. 146 do CTN, alguns doutrinadores, com os quais expresse minha concordância, têm entendido que tal dispositivo representa uma garantia de segurança jurídica ao sujeito passivo, ante a impossibilidade de um lançamento estar sujeito a revisões em virtude de mudanças de entendimentos exarados pelo Fisco, relacionados à norma jurídica mais adequada ao caso. Porém, cabe-nos averiguar se o art. 146 do CTN seria aplicável somente aos lançamentos anteriores, relativamente aos fatos imponíveis, ou também aos fatos geradores posteriores e não lançados antes da introdução do novo critério jurídico adotado."²¹

²⁰ Lançamento Tributário e sua Invalidação. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008, p. 155.

²¹ "Mudança de Critério Jurídico pela Administração Pública. In: Priscilla de Souza; Paulo de Barros Carvalho. (Org.). As conquistas comunicacionais do direito tributário atual. 1ed.São Paulo: Noeses, 2022, v. , p. 1221-125.

Desta feita, nos dizeres de Igor Mauler Santiago e Carolina Schäffer Ferreira Jorge *“ora, se não cabe rever o lançamento com erro de direito já lavrado e ainda em discussão, muito menos cabe lavrar um novo para corrigir o erro de direito cometido no anterior, anulado - o que constituiria um dribble bastante singelo aos rigores da lei e da jurisprudência²²”*.

Por outro lado, os pressupostos do ato administrativo consistem em seus aspectos externos e alguns deles são precedentes à própria expedição. Como pressupostos do ato administrativo, temos: a competência, o motivo, a formalidades procedimentais, a finalidade e a causa e podem ser verificáveis tanto na enunciação-enunciada (competência e formalidades procedimentais), como no enunciado-enunciado, por terem relação com os elementos do ato administrativo (motivo, finalidade e causa²³).

Portanto, por se tratar de aspectos formais e extrínsecos ao ato administrativo de lançamento, tanto a competência quanto as formalidades procedimentais são normas pertencentes ao direito tributário formal e, como dito, são verificáveis na enunciação-enunciada. Portanto, mediante a análise de tais marcas, é possível verificar a regularidade no processo de produção da norma individual e concreta introduzida no sistema pelo ato administrativo de lançamento.

Ante tais ponderações, adotamos como critério para a identificação de vícios formais do lançamento, cuja consequência é a constituição de sua anulação, o exame das marcas da enunciação-enunciação do ato administrativo²⁴, visando à constatação de possíveis defeitos, no tocante às formalidades essenciais para sua criação e ao sujeito competente para expedi-lo. Ou seja, há vício formal quando o ato administrativo de lançamento foi produzido por sujeito incompetente ou sua produção não obedeceu às formalidades extrínsecas e indispensáveis para tanto e não atinge nenhum dos elementos essenciais do lançamento previstos no artigo 142 do CTN.

O CARF assim já decidiu sobre essa questão:

“PAF. NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO FORMAL. NÃO OCORRÊNCIA. Somente ensejam a nulidade do lançamento os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou

²²<https://www.conjur.com.br/2021-dez-01/consultor-tributario-lancamento-erro-direito-jamais-revisto-ou-reiterado>, Acesso em 08/11/2023

²³ O motivo, ocorrido no mundo fenomênico, uma vez vertido em linguagem competente, integra a motivação como o próprio fato jurídico tributário do ato administrativo de lançamento tributário. A causa do lançamento e a relação entre o motivo do ato e seu conteúdo. A finalidade é o que se pretende com a imposição tributária.

²⁴ A enunciação-enunciada deixa evidente o processo de positivação das normas e permite ao intérprete o acesso ao conhecimento do processo de produção normativa, onde será possível a aferição de possíveis vícios de ordem formal, com a possibilidade de lavratura de novo lançamento pelo Fisco, de acordo com o art. 173, II do Código Tributário Nacional.

com preterição do direito de defesa, hipóteses não apuradas no presente feito. (...)” – (Acórdão nº 2003-005.121, Relator: Wilderson Botto Data da Sessão: 22/08/2023)

Caso sejam constatadas falhas no lançamento decorrentes de violação ao direito tributário formal, deverá ser anulado o ato administrativo por vício formal, todavia, com possibilidade de sua reconstituição por meio de novo lançamento, conforme teor do art. 173, II do CTN, em virtude de violação de normas de direito tributário formal.

Com efeito, em situações como essa, levando-se em conta que o crédito tributário já estava constituído no primeiro lançamento, não pode o Fisco, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, pedir informações e novos documentos ao contribuinte tendentes a apurar a matéria tributável ou acrescer novas exigências, posto que o segundo lançamento (convalidatório) deve basear-se nos mesmos elementos probatórios colhidos por ocasião daquele originário que fora anulado por vício formal. Não nos esqueçamos: o lançamento substitutivo só tem lugar se a obrigação tributária já estiver perfeitamente definida no lançamento primitivo e o novo lançamento deverá limitar-se ao saneamento dos defeitos em decorrência dos quais o primeiro lançamento fora anulado.

IV – Do equívoco entre o vício material e vício formas no CARF e as consequências decorrentes

Em síntese, como explicado, vício formal diz respeito a qualquer inexatidão na observância das normas que regem o procedimento do lançamento em si, sua maneira de realização, diferenciando-se do vício material, que, por sua vez, relaciona-se com a existência dos elementos da obrigação tributária, que é a matéria tratada no lançamento, interferindo na regra-matriz de incidência do tributo e afetando um dos seus elementos fundamentais.

Porém, não se trata de questão pacífica no âmbito do CARF, tanto que a 2ª Turma da CSRF (ao julgar Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (Acórdão nº 9202-010.954), reformou decisão que havia considerando como vício material no lançamento, o fato de o agente fiscal não ter trazido aos autos os elementos relevantes para a lavratura do auto de infração, cerceando o direito de defesa do sujeito passivo e exigindo valores que são fruto de uma aferição indireta cuja base de cálculo foi arbitrada com fundamento em uma planilha.

De acordo com o relator do voto vencedor nesse recurso, contrariamente ao que vinha decidindo o CARF, o fato de não terem sido disponibilizados todos os anexos da autuação não teria o condão o macular o lançamento por vício material, mas sim tal nulidade seria

decorrente “*de vício meramente formal, uma vez que no Auto de Infração foi corretamente apontada a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, assim como, o sujeito passivo, base de cálculo e alíquotas*”.

Segue reproduzida a ementa do acórdão em voga:

FALTA DE DISPONIBILIZAÇÃO DE TODOS OS ANEXOS DA AUTUAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO FORMAL. É nulo por vício formal o lançamento efetuado sem serem disponibilizados ao sujeito passivo todos os anexos da autuação quando da ciência do lançamento, uma vez que corretamente apontados, no Auto de Infração, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, assim como, o sujeito passivo, base de cálculo e alíquotas. (Acórdão nº Acórdão nº 9202-010.954 – CSRF / 2ª Turma, Relator: João Victor Ribeiro Aldinucci, Redator Designado: Mário Hermes Soares Campos)

Ora, conforme premissas firmadas até o momento, se o vício do lançamento tem relação com os critérios da RMIT, no caso em tela, especificamente com os elementos da relação jurídica tributária (apuração da base de cálculo), nos parece que seria vício material e não um erro meramente de forma passível de revisão nos termos art. 173, II do CTN, afinal, atinge a motivação do ato.

Tanto é verdade, que o Relator do voto vencido João Victor Ribeiro Aldinucci fez constar seu entendimento, com o qual comungo, de que a falta de prova considerada indispensável tem influência direta no fato gerador, impactando equivocadamente a determinação da matéria tributária, não refletindo a realidade dos fatos, numa esfera que tem por princípio a busca pela verdade material.

Importante se faz a reprodução de trecho do voto:

“2 Natureza do vício

Discute-se nos autos se a inexistência de documento indispensável ao lançamento produz vício material ou formal. Uma vez que foi negado seguimento ao recurso em relação à inexistência de nulidade, já não se discute, na fase em que o presente processo se encontra, se houve ou não vício. Igualmente não se discute se os autos estão instruídos ou não com documento indispensável, visto que o recurso especial tem cognição restrita à matéria previamente admitida em exame prévio de admissibilidade, sendo incabível, ainda, o revolvimento de fatos (os fatos estão estabilizados e já se parte do pressuposto de que o lançamento não foi instruído com o tal documento). Veja-se, nesse sentido, o seguinte trecho do acórdão recorrido, cujas premissas fáticas já não podem ser revolvidas: (...)

Pois bem. Feita essa delimitação, passo ao julgamento do mérito do recurso, para negar-lhe provimento.

O art. 142 do Código Tributário Nacional impõe à autoridade administrativa a obrigação de verificar, isto é, de relatar e demonstrar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, devendo determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. **A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, na dicção do parágrafo único do art. 142 do Código, de forma que é dever inafastável da autoridade fiscal o empreendimento de todos os esforços na determinação do critério material do fato gerador da obrigação tributária (ou critério material da regra matriz de incidência).**

A falta de prova considerada indispensável tem influência direta no fato gerador, impactando equivocadamente a determinação da matéria tributária. Noutro giro, a autoridade lançadora, ao realizar um lançamento com esse grau de deficiência, obviamente distancia-se da verdade dos fatos, de tal modo que há sim vício relativo à materialidade do fato jurídico-tributário.

Nesta instância revisora, é incabível reanalisar os fatos e as provas dos autos, cabendo apenas a valoração de tais fatos e a eleição da norma aplicável. Isto é, tendo sido afirmado, na decisão recorrida, **que houve falta de provas, é incabível a reanálise de tais circunstâncias fáticas.**

Cogitar-se-ia de mero vício formal (ou erro de forma), se, por exemplo, o auto contivesse simples incorreções que não acarretassem maiores dificuldades ao direito de defesa do sujeito passivo, tanto é assim que o lançamento realizado com base no art. 173, II, do Código, não pode introduzir novos fatos, tampouco basear-se em outros elementos de prova, que não aqueles elementos já colhidos no lançamento originário anulado por vício formal. Veja-se, nesse sentido, a doutrina de Leandro Paulsen:

“Os vícios formais são aqueles atinentes aos procedimentos e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário. Vícios materiais são os relacionados à validade e incidência da lei”.

É importante lembrar que o lançamento produz uma norma individual e concreta a partir da subsunção completa do fato jurídico tributário no desenho normativo da hipótese, de modo que a incidência tributária requer tanto a existência de norma jurídica válida e vigente, quanto a ocorrência concreta do fato localizada em tempo e espaço determinados, donde se conclui que a completude da prova não é mero detalhe formal, mas sim elemento material de produção da própria norma individual e concreta. (...) – Grifei.

Outro ponto que merece destaque, e uma maior reflexão, cinge-se ao erro na identificação do sujeito passivo e que tem sido objeto de decisões divergentes no CARF. Como já anotamos, o vício material relaciona-se com a existência dos elementos da obrigação tributária e decorre de defeitos nos elementos essenciais e intrínsecos à constituição do ato administrativo de lançamento, ou seja, de um desacerto na aplicação dos critérios da RMIT, seja no antecedente da norma (“motivação”), seja em seu conseqüente (“conteúdo”), ambos verificáveis no enunciado-enunciado.

Neste preciso sentido, cumpre trazer à baila as lições de Renata Elaine Silva:

Uma vez que se referem à conformação do crédito, os vícios materiais dizem respeito à essência do lançamento, melhor dizendo, aos elementos que compõem o fato jurídico e a relação jurídica. Os quais são especialmente:

- (i) Ausência de hipótese de incidência, que corresponde a não comprovação de ocorrência de fato, considerando seus critérios material, espacial e temporal, em conformidade com as provas apresentadas;
- (ii) Erro na formação da base de cálculo;
- (iii) Erro na composição da alíquota aplicável;
- (iv) Erro na composição do valor devido e de penalidade aplicada;
- (v) Erro na composição do sujeito ativo e passivo (note que colocamos como erro formal a falta de qualificação e aqui o erro é na composição, não na mera qualificação), incluindo a atribuição de responsabilidade²⁵.

²⁵ Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2013, p. 194-195.

Fazendo uma retrospectiva das decisões, o erro na identificação do sujeito passivo, pacificamente, vinha sendo caracterizado como vício material, o que torna nulo o auto de infração.(Acórdão nº 3202-000.457). Como bem destacado por Diego Diniz Ribeiro²⁶ na esfera da CSRF da 1ª Seção, “*a questão é pacífica quanto a qualificação do vício como material na hipótese de erro de sujeição passiva*”, incluídos os casos em que foi incluído no polo passivo da obrigação tributária pessoa jurídica formalmente extinta antes da ocorrência da notificação do lançamento (Acórdãos Carf nºs 9101-002.764, 9101-001.705 e 9101-002.536).

Situação semelhante pode ser verificada na 2ª Seção CSRF, com destaque para o entendimento de que até mesmo a falta de comprovação quanto à responsabilidade por sucessão implica erro na identificação da sujeição passiva, e, em razão disso, foi enquadrada como vício material (Carf nº 9202-008-221, 9202-007.397 e 9202-008.222)

Por outro lado, a 3ª Seção da CSRF, que também sempre decidiu na mesma linha (Acórdãos nº 9303-005.462, 9303-004.684), ou seja, de que o erro de sujeito passivo seria vício material, mudou diametralmente seu entendimento no Acórdão nº 9303-012.910. Vejamos a ementa da decisão:

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

É nulo o auto de infração por erro na indicação do sujeito passivo, se a incorporação se deu antes da lavratura do auto de infração. Há nulidade por vício formal se o defeito for provocado por descumprimento de formalidades indispensáveis à existência do lançamento, mas restar presente a motivação e se não houver prejuízo ao contraditório. (Acórdão nº 9303-012.910, Relator: Jorge Olmiro Lock Freire, Data da Sessão: 18/02/2022)

Deste modo, como o Recurso Especial do Contribuinte foi-lhe julgado provimento, por maior, a então Conselheira Vanessa Mairini Cecconello manifestou intenção de apresentar declaração de voto, e de fato o fez, da qual extrai-se trecho esclarecedor:

“De início, restou assentado nos autos que na análise realizada pela Fiscalização, originando o Auto de Infração combatido neste processo administrativo, há deficiências no instrumento que formaliza o lançamento do crédito tributário, mais especificamente quanto à correta identificação do Sujeito Passivo da obrigação tributária.(...)”

Portanto, inequívoco que o auto de infração está maculado pelo vício de nulidade, posto que existente a deficiência na identificação do Sujeito Passivo na lavratura do auto de infração.

Entende-se ser o erro na identificação do Sujeito Passivo um vício material, cuja violação vai além dos termos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, mas sim ao próprio art. 142 do CTN.

Ainda que no presente caso se esteja diante de circunstância peculiar, em que estavam em curso os trâmites societários da incorporação do contribuinte NET SÃO PAULO pela NET SERVIÇOS à época da lavratura do auto de infração, o fato era de

²⁶ https://www.conjur.com.br/2022-mar-09/direto-carf-vicio-formal-versus-vicio-material-fins-anulacao-autos-infracao#_ftn12. Acesso em 08/11/2023.

conhecimento da Autoridade Fiscal, o que lhe permitiria indicar corretamente a NET Serviços como Sujeito Passivo da obrigação tributária. Portanto, essa a divergência desta conselheira com o entendimento do Nobre Relator, por entender tratar-se de vício material e não apenas formal.

Além disso, no transcurso da Fiscalização e quando da lavratura do Auto de Infração, **já estava perfectibilizada a incorporação da NET São Paulo Ltda pela NET Serviços De Comunicação (posteriormente sucedida pela Claro S/A), na medida em que ocorrida a deliberação em ato da incorporadora e depositado no órgão competente.**

(...)

O vício formal pode ser entendido como aquele que atinge o procedimento e, não raro, pode ser sanado sem a necessidade de anulação do ato de lançamento original, podendo ser corrigido pela própria autoridade julgadora. Assim, estar-se-á diante de vício formal quando defeituoso(s) algum(ns) do(s) pressuposto(s) de formação do ato administrativo, a saber: (a) o agente competente; (b) o procedimento estabelecido na norma para a sua constituição e(c) o motivo do ato.

O vício material, por sua vez, por macular a substância do lançamento, norma individual e concreta, prejudica a validade da obrigação tributária, sendo imprescindível nesses casos a realização de um novo ato administrativo de lançamento. Portanto, o vício material é a ilicitude nos elementos da estrutura normativa do ato: (a) o fato jurídico-tributário; e (b) a relação jurídica tributária da regra-matriz de incidência tributária, ambos componentes internos do ato administrativo. Nessa hipótese, há equívoco, no momento da realização do lançamento, na análise das condições legais para a exigência do tributo ou constituição do crédito tributário. (...)

Assim, a imprecisão na indicação correta do Sujeito Passivo, por se constituir este em requisito fundamental do ato administrativo em referência, nos termos do art. 142 do CTN, consubstancia-se em vício de ordem material, insanável sem que ocorra novo lançamento, ocasionando a nulidade da autuação. Isso porque a relação jurídico-tributária estabeleceu-se em premissa equivocada, impedindo a formalização do vínculo obrigacional entre os sujeitos da obrigação tributária.

Constatada a nulidade da autuação pela ocorrência de vício material, caberá à Administração Tributária sanar o equívoco mediante novo lançamento, sem o defeito apontado, desde que não tenha decaído o direito de fazê-lo.” (Grifei)”

Diego Diniz Ribeiro, inclusive, pontuou que “a questão causa maior estranhamento quando se observa que a mesma composição desse colegiado, por unanimidade de votos, assim decidiu (CARF n. 3802-001.041): *“o vício de forma ocorre quando a autoridade responsável pelo procedimento não observa quaisquer das formalidades exigidas por lei para constituição do crédito tributário. Uma vez que tenha havido a qualificação do autuado, embora equivocada, não há que se falar em vício formal...”*

Porém, parece-nos tratar sim de uma possível mudança de entendimento no CARF, especialmente da 2ª Turma da CSRF, consoante depreende-se das recentes decisões prolatadas e a seguir reproduzidas:

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. LANÇAMENTO SEM A INFORMAÇÃO DE TRATAR-SE DE ESPÓLIO. VÍCIO FORMAL. Sendo anulada a autuação por falta da indicação de tratar-se de espólio no documento de lançamento, por se caracterizar como vício formal, deve o novo lançamento ser realizado em nome do espólio, observado o prazo do art. 173, II do CTN e demais condições estabelecidas

na legislação de regência. (Acórdão nº 9202-010.893, Relator: João Victor Ribeiro Aldinucci, Redator Designado: Mário Hermes Soares Campo, Data da Sessão: 26/07/2023)

NULIDADE. NATUREZA DO VÍCIO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. Identificado o erro de identificação do sujeito passivo que ensejou a declaração de nulidade do mesmo há que se analisar a sua natureza. Mera irregularidade na identificação do sujeito passivo que não prejudique o exercício do contraditório configura vício de natureza formal. DECADÊNCIA. NULIDADE POR VÍCIO FORMAL. APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, II CTN. No lançamento substitutivo, em que o anterior foi anulado por vício formal, aplica-se o prazo previsto no artigo 173, inciso II, do CTN. (Acórdão nº 9202-010.884, Relatora: Sheila Aires Cartaxo Gomes: Data da Sessão: 26/07/2023)

Destaque-se que na última decisão mencionada a Relatora do voto condutor do acórdão fez referência à Solução de Consulta Interna Cosit 8/2013, assim ementada:

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ANULAÇÃO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO FORMAL OU MATERIAL. Mera irregularidade na identificação do sujeito passivo que não prejudique o exercício do contraditório não gera nulidade do ato de lançamento. **A ocorrência de defeito no instrumento do lançamento que configure erro de fato é convalidável e, por isso, anulável por vício formal.** Apenas o erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra-matriz de incidência que configure erro de direito é vício material.²⁷

Em verdade, a Solução de Consulta Interna Cosit 8/2013 acabou por veicular equivocada orientação, na medida em que afirmou ser formal o vício decorrente de erro de fato na identificação do sujeito passivo.

Ora, não há como concordar com esta parte da mencionada Solução de Consulta Interna, vez que o que se percebe é que a Receita Federal tenta estabelecer tipos diferentes de erros na identificação do sujeito passivo e, com isso, impor consequências diferentes.

Isso porque, em se tratando de vício formal, o Fisco terá oportunidade e efetuar outro lançamento, nos termos do art. 173, II, a despeito de ter sido ele próprio o responsável pelo defeito ocorrido na produção do ato administrativo.

Mas, a questão é que, em nosso modo de ver, o erro de fato não coincide, necessariamente, com vício formal, como o Fisco quis fazer parecer, podendo implicar também em vício material, o que acarretaria a obrigatoriedade de reconhecimento da nulidade do lançamento, sem possibilidade de sua convalidação.

²⁷ BRASIL. Receita Federal. Solução de Consulta Interna nº 1 – Cosit, de 15 de janeiro de 2013. Contribuições previdenciárias. Produção rural. Subrogação. Medida judicial. Decisão: 14 mar. 2013. Publicação: 14 mar. 2013 (grifo nosso). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/SolucoesConsulta/2013/Cosit/SCICosit012013.pdf>>. Acesso em: 09/11/2023.

Desse modo, o vício material pode decorrer tanto do erro de fato ou de direito, por exemplo, erro na interpretação que culmine aplicação de alíquota diferente, erro na identificação de sujeito passivo (erro de direito) ou indicação de fato tributável (erro de fato), conforme já delineado anteriormente.

Ademais, os vícios formais, *a priori*, dizem respeito, como a denominação mesmo indica, a problemas de formalidades do lançamento (identificados na enunciação-enunciada) e não a erro na constituição do crédito, incluindo-se aí a identificação do sujeito passivo, conforme disposições constantes do art. 142 do CTN (verificáveis no enunciado-enunciado).

As formalidades legais não se confundem com o conteúdo, objeto material do lançamento, por este estar intrinsecamente relacionado com nascimento da obrigação tributária. De fato, o conteúdo, conforme já explicamos, refere-se à prescrição normativa identificada como o conseqüente da norma individual e concreta. E, conseqüentemente, havendo equívoco no conteúdo do lançamento, o qual se relaciona com a existência dos elementos da obrigação tributária (englobando base de cálculo, alíquota, sujeitos ativo e passivo, enfim, e, instituindo a relação jurídica tributária), nos termos do art. 142 do CTN, o ato será nulo por vício material, não podendo ser refeito.

Destarte, quando houver erro na identificação do sujeito passivo da obrigação, significa dizer que a norma individual e concreta foi produzida, pelo menos no tocante ao critério pessoal, em desacordo com a respectiva RMIT. Isso nos faz considerar que o defeito em discussão trata de um erro de direito, ou seja, um problema internormativo entre a norma geral e abstrata (norma de competência) e a norma individual e concreta introduzida pelo lançamento, e não erro de fato, como quis fazer parecer o Fisco. Por fim, o erro de fato somente se configura quando há a construção linguística equivocada do evento, referindo-se a descompasso entre as provas e a norma individual e concreta produzida; por conseguinte, um problema intranormativo.

Desta forma, entendemos que a correta indicação do sujeito passivo da obrigação tributária é elemento indispensável para a legalidade do ato administrativo de lançamento (conforme já demonstrado), sem cuja identificação adequada não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. Por conseguinte, havendo erro em tal elemento, o lançamento restará maculado por vício material, e não meramente formal.

Em tempo, como se trata de desajuste referente aos critérios da regra-matriz de incidência tributária, não há se falar em vício formal, posto que o erro na identificação do sujeito passivo refere-se à parte integrante do enunciado-enunciado, e não da enunciação-enunciada do ato normativo, conforme já dissemos.

Por todo o exposto, é de clareza meridiana, portanto, que erro de identificação do sujeito passivo não se traduz em vício formal do lançamento. Ora, vício formal é aquele que não interfere nos elementos da constituição da exigência, nem tão pouco na formação da relação jurídico-tributária, indo de encontro com os casos em há falha na identificação do sujeito passivo, há erro da aplicação da regra-matriz de incidência tributária no tocante ao critério pessoal (problema de subsunção), devendo, neste caso, ser adotada a providência de anular lançamento por vício material, independentemente da previsão inserta na na Solução de Consulta Interna Cosit 8/2013²⁸.

V – Considerações Finais

Sem desconhecer a polissemia que afeta a expressão, optamos por definir lançamento como um ato administrativo, com a finalidade de introduzir no sistema uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e como consequente a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação.

Como ato administrativo, o lançamento tributário deve obedecer às peculiaridades desse instituto, sob pena de se caracterizar como lançamento irregular, eivado de vícios que podem levar a sua invalidação. Assim, o estudo da estrutura do ato administrativo é relevante para justificar a divisão legal entre os vícios que podem maculá-lo, bem como para identificá-los, vez que, ao contrário do vício material, o vício formal permite que a autoridade administrativa realize novo lançamento, o que pode causar insegurança ao contribuinte.

De forma sintética, podemos dizer que os elementos do ato administrativo envolvem aspectos essenciais e internos à sua estrutura, forma, motivação e conteúdo, sendo identificáveis no enunciado-enunciado (exceto no tocante ao elemento “forma”, pois, como se refere ao suporte físico do ato administrativo, constitui meio veiculador também da enunciação-enunciada). Os defeitos em tais elementos implicarão em vícios materiais. Já os pressupostos indicam feições exteriores e, na maior parte deles, precedentes à sua formação. Sob esta ótica, destacamos os seguintes pressupostos: competência, formalidades procedimentais, motivo finalidade e causa, sendo que somente os dois primeiros são verificáveis na enunciação-enunciada e têm relação com vícios formais que podem tornar o ato administrativo defeituoso.

²⁸ Salienta-se que a dita Solução de Consulta Interna Cosit 8/2013 não é vinculante; contudo, como veicula diretrizes ao Fisco, acaba por influenciar, de certa forma, fiscais e julgadores.

Outrossim, o ato administrativo de lançamento defeituoso é aquele inquinado de vícios de ilegalidade que podem dizer respeito a qualquer dos elementos ou pressupostos de sua estrutura. Portanto, o ato administrativo de lançamento deve ser submetido ao controle de legalidade, seja por iniciativa do próprio Fisco, seja por provocação do sujeito passivo tributário, caso discorde da atividade exercida pelo Fisco. Vinculamos, conseqüentemente, a nulidade aos problemas inerentes ao conteúdo do ato (vícios materiais) e a anulação aos problemas que se referem ao processo de produção do lançamento (vícios formais). A adoção dessa proposta decorre de sua intrínseca relação e compatibilidade com os elementos intermos e pressupostos externos do ato administrativo.

Entendemos que as alterações decorrentes de revisão do lançamento pelo Fisco estão restritas às situações que decorram de erro de fato (problema intranormativo). Isso porque partimos da premissa de que não se admite a revisão do lançamento quando for o caso de erro de direito (problema internormativo) ou alteração de critério jurídico, nos termos do art. 146 do CTN, pois o que se presume é que o direito seja conhecido por todos, principalmente pela Administração.

Ainda quanto ao controle de legalidade, o lançamento pode encontrar-se maculado por vícios materiais (quando o defeito for identificado no enunciado-enunciado ou nos elementos do ato administrativo) ou formais (na hipótese de o erro se der na enunciação-enunciada ou pressupostos do ato administrativo).

Logo, mediante a análise de tais marcas, é possível verificar a regularidade no processo de produção da norma individual e concreta introduzida no sistema pelo ato administrativo de lançamento, que no caso de anulação por vício formal poderá ser refeito nos termos art. 173, II do CTN. E, por outro lado, o lançamento eivado de vício material, estritamente oriundo de erro de fato (nunca de erro de direito ou mudança de critério junto), poderá ser revisto desde que ainda não tenha fluído o prazo decadencial previsto no artigo 150, parágrafo 4º do Código de Tributário Nacional.

Por tais considerações, não se pode caracterizar como vício formal o erro na indicação do sujeito passivo da obrigação tributária, nem tampouco a ausência de documentos que daria suporte ao lançamento tributário por influenciar diretamente na apuração da base de cálculo. Ora, contribuinte não pode ficar à mercê de interpretação díspares de casos semelhantes até mesmo em razão do princípio constitucional da segurança jurídica.

Daí a necessidade de fixação de critérios bem delimitados (fundamentados na linguagem das provas, bem como nos elementos e pressupostos do ato administrativo) para identificação correta de quais situações se enquadram nas categorias de vícios formais ou

materiais, visto que no caso dos primeiros, nos termos do art. 173, inc. II do CTN, a Fazenda Pública tem novo prazo poderá refazer o lançamento sem o erro que maculou a autuação declarada nula.

VI – Referências Bibliográficas

ABBAGNANO, Nicola. Dicionário de filosofia. Tradução Alfredo Bosi. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

_____. Direito Tributário – Linguagem e Método. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

_____. Erro de Fato e Erro de Direito na Teoria do Lançamento Tributário. Revista de Direito Tributário, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 73, p. 05-15, 1993.

GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Marcio Severo. Lançamento tributário e decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Lançamento tributário e decadência. São Paulo: Dialética; Instituto Cearense de Estudos Tributários ICET, 2002

GAMA, Tácio Lacerda. Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. Obrigação e crédito tributário. Anotação à margem da teoria de Paulo de Barros Carvalho. Revista dos Tribunais, n. 50, p. 98-113, maio/jun. 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos do Direito de Defesa no Processo Administrativo Tributário. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, v. 175, p. 106-116, abr. 2010.

_____. Curso de Direito Tributário. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. Mudança de critério jurídico na revisão do lançamento tributário. Revista de Direito Tributário, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 23-24, p. 247-252, 1983.

MARQUES, Helena Duarte. Iniciação à Semântica. 6. ed. Rio de Janeiro: Zahar, 2003

MENDONÇA, Maurítânia Elvira de Sousa. Lançamento tributário: vícios materiais e formais para fins do art. 173, II, do Código Tributário Nacional. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013.

_____. Mudança de Critério Jurídico pela Administração Pública. In: Priscilla de Souza; Paulo de Barros Carvalho. (Org.). As conquistas comunicacionais do direito tributário atual. 1ed. São Paulo: Noeses, 2022, v. , p. 1221-125.

NEDER, Marcos; LAURENTINS, Thais. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. 4. ed. São Paulo: EDDA, 2023, p. 645

RIBEIRO, Diego Diniz. Vício formal versus vício material para os de anulação de autos de infração. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2022-mar-09/direto-carf-vicio-formal-versus-vicio-material-fins-anulacao-autos-infracao#_ftn12. Acesso em 08/11/2023.

SANTIADO, . Igor Mauler e FERREIRA, Carolina Schäffer. Lançamento com erro de direito jamais pode ser revisto ou reiterado. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-dez-01/consultor-tributario-lancamento-erro-direito-jamais-revisto-ou-reiterado>, Acesso em 06/11/2023

SANTI, Eurico Marco Diniz de. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, Renata Elaine. Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2013.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

XAVIER, Alberto. Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. O conceito de “vício formal” do art. 173, III, do Código Tributário Nacional e o prazo de decadência do direito ao novo lançamento realizado em substituição de lançamento anterior parcialmente anulado. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, n. 207, p. 7-13, dez. 2012.