



UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO
DIREITO TRIBUTÁRIO II
2019.2



ESTUDO DE CASO:

Acórdão 9202007.302. Falta de informação pode anular auto de infração. Quais as hipóteses que insuficiências podem acarretar nulidade de auto de infração.¹

Amanda Karoline Carvalho Barros²

Ana Carolina de Almeida Mendonça³

Laise Gonzaga Maggi⁴

Coordenador: Prof. Dr. Edival Braga⁵

RESUMO: O presente artigo aborda o Acórdão nº 9202007.302, que traz a problemática de se a falta de informação pode anular auto de infração. Quais as hipóteses em que a insuficiência pode acarretar nulidade de auto de infração? Pesquisa-se no âmbito do CARF, do STJ e do STF, uma vez que o CARF proferiu decisão contraditória, podendo causar insegurança jurídica frente ao ordenamento jurídico brasileiro.

Palavras-chave: acórdão, infração, nulidade, CARF.

¹ O artigo passou por uma revisão gramatical realizada pelo ChatGPT em 2026, de modo que foi mantida a originalidade do conteúdo do artigo.

² Acadêmica de Direito da Universidade Federal de Roraima.

³ Acadêmica de Direito da Universidade Federal de Roraima.

⁴ Acadêmica de Direito da Universidade Federal de Roraima

⁵ Professor de Direito Tributário da Universidade Federal de Roraima- UFRR.

¹ Acadêmica de Direito da Universidade Federal de Roraima

² Acadêmica de Direito da Universidade Federal de Roraima

³ Acadêmica de Direito da Universidade Federal de Roraima

ABSTRACT: This article addresses the judgment. 9202007.302, which raises the issue of whether the lack of information can nullify infringement. What are the hypotheses that insufficiency can lead to nullity of the infraction notice. Search within the scope of CARF, STJ and STF, Since CARF has issued a contradictory decision that may cause legal uncertainty regarding the Brazilian legal system.

Keywords: judgment, infringement, nullity, CARF.

INTRODUÇÃO

A denominação Fisco refere-se à autoridade fazendária que tem a função de controlar e fiscalizar o cumprimento da legislação tributária. Cada autoridade fazendária tem a capacidade de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias no limite de suas competências, de acordo com o web site Eficiência Fiscal.

Desse modo, as responsabilidades no cumprimento dependerão de quais são as obrigações da empresa frente ao fisco e quais autoridades fazendárias têm competência para fiscalizá-las.

A Receita Federal, por exemplo, possui uma competência mais ampla, detendo a atribuição de fiscalizar todas as empresas que contribuem com o pagamento de Tributos Federais.

Deveras, será analisado o acórdão. 9202007.302, lide iniciada entre uma empresa baiana e a Receita Federal, tendo como ponto de partida a fiscalização rotineira por parte da Fazenda Pública. Assim que encontradas irregularidades foi lavrado Auto de Infração. Mas, o real problema consiste na decisão proferida pela primeira instância, uma vez que esta entra em contradição com a jurisprudência do próprio órgão, órgão este responsável pela apuração de tais anormalidades, denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

O presente estudo se deu através de pesquisas bibliográficas em doutrina, bem como em jurisprudências do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal. Além de adentrar na ceara do direito comparado, tendo em vista que o estudo tem como objetivo buscar similitude com a jurisprudência internacional.

Dessa forma, o artigo, através da proposta de um estudo de caso, busca fazer uma pesquisa aprofundada do caso concreto. Uma vez que este traz tema de grande relevância nacional, principalmente no que tange a disciplina de direito tributário.

1 – Aspectos Gerais sobre a Fiscalização Tributária

A fiscalização tributária, de acordo com a Receita Federal (2016), consiste em promover a conformidade tributária espontânea do contribuinte e em identificar e selecionar sujeitos passivos na condição de não cumprimento da obrigação tributária ou que incorram na prática de ilícitos tributários e aduaneiros e executar procedimento de fiscalização para constituir o crédito tributário.

Compreende atividades que reduzam os custos de conformidade dos contribuintes e induzam e fomentem o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias principal e acessória.

Ainda, envolve as atividades relacionadas à identificação de sujeitos passivos na condição de não cumprimento da legislação tributária federal. Assim como aborda as atividades relacionadas à execução de procedimento fiscal visando a verificação de conformidade e de cumprimento da legislação tributária.

Ou seja,

À fiscalização tributária compete, em especial, proceder à cobrança dos tributos não pagos, iniciando por via administrativa e indo até à inscrição do correspondente crédito tributário em Dívida Ativa, da qual procede-se à emissão do título executivo extrajudicial denominado Certidão de Dívida Ativa, esta viabilizando o início da fase de cobrança judicial (Guia Tributário, 2013).

No artigo 194 do Código Tributário Nacional preceitua que compete à legislação tributária regular, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Ressalve-se que essa legislação aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

Ainda é válido destacar que a fiscalização tributária é regulada pelo princípio constitucional da legalidade e que a validade dos atos administrativos da fiscalização, o relatório emitido pelos fiscais, requer a competência da autoridade ou agente público.

2 – O Acórdão nº 9202-007.302

O caso em tela, trata do Acórdão nº 9202-007.302, Processo nº 10580.004488/2007-07, tendo como recorrente a FAZENDA NACIONAL e como interessado a EMPRESA BAIANA DE ALIMENTOS S/A, cuja ementa preceitua:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/03/1998 a 01/11/2004 LANÇAMENTO. NULIDADE. AUSÊNCIA DA DEMONSTRAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. Quando a fiscalização deixa de consignar no relatório fiscal, juntamente com os seus anexos, todas as informações de fato e de direito necessários a plena compreensão dos fundamentos do lançamento, bem como aptas a demonstrar de forma clara e precisa a ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas, deve ser acatado o pedido para o reconhecimento da insubsistência do lançamento fiscal. Na hipótese dos autos restou consignado vício formal (CARF, 2007)

O Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2803-002.819, proferido pela 3ª Turma Especial / 2ª Seção de Julgamento.

Para que seja entendido de maneira completa é necessário que seja retomado o acórdão 2803-002.819. Este teve sua lide calcada em uma Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, - DEBCAD 35.900.420-2, e estava

objetivava o lançamento das contribuições sociais previdenciárias não adimplidas pelo empregador contribuinte, decorrente da remuneração paga, devida ou creditada aos trabalhadores e empregados, que lhes prestam serviços, relativamente a rubrica Diárias

A alegação principal do relatório era a suposta fraude no que se tratava de diárias. O voto afirmou que ficava evidente que a coluna AJUDA/DIÁRIAS não permite separar o que é um e o que é o outro, sendo impossível verificar qual o valor de diárias, que cada trabalhador recebeu, o que não permite averiguar se tal valor era ou não acima do limite de cinquenta por cento da remuneração para configurar o fato gerador da contribuição social previdenciária. A simples afirmação de que são superiores é insuficiente ante o princípio da legalidade, incluso no artigo 37, caput, da CRFB/88 c/c o artigo 142, da Lei 5.172/66 c/c o artigo 37, caput, da Lei 8.212/91 c/c

o artigo 243, caput, do Regulamento da Previdência Social – RPS apenso ao Decreto 3.048/9

FEBAL - EMPRESA BAHIA DE ALI		MONTOS S.A			PAGU	NA 1																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																										
------------------------------	--	------------	--	--	------	------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Fonte: Receita Federal.

Assim, o acordo hora estudado trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, DEBCAD 35.900.420-2, que

consigna contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte dos segurados empregados, para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e as destinadas aos terceiros (INCRA, SESC, SENAC, SEBRAE), compreendidas nas competências 03, 10 e 12/1998 e 02/2003, 06/2003 a 10/2004 com fundamento no art. 30, inciso I, alínea "a" e "b" e art. 94 da Lei 8.212/91, com valor consolidado de R\$ 607.003,93 (seiscentos e sete mil, três reais e noventa e três centavos). Foi emitida Representação Administrativa informando os valores devidos de Salário-Educação, incidentes sobre os valores lançados, em virtude da notificada manter convênio com o FNDE.

Foi alegado que constituíram fatos geradores das contribuições lançadas os valores pagos aos empregados a título de diárias que excederam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração, incluídos os valores considerados pela empresa como ajuda de custo. Consoante o Relatório Fiscal, o entendimento da empresa é que, no caso de transferência provisória do empregado por período superior a 15 dias, o empregado faz jus a ajuda de custo e não a diárias.

A 3ª Turma Especial da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 862/868, DEU PROVIMENTO O ao Recurso Ordinário, para no mérito dar-lhe provimento:

I :em razão da decadência das contribuições lançadas nas competências 03/1998; 10/1998 e 12/1998;

II :decretar a nulidade do restante do crédito, em razão da existência de vício material, uma vez que o fato gerador das diárias não foi claramente identificado.

3 – AUTO DE INFRAÇÃO TRIBUTÁRIO

Os tributos que são apurados, declarados e pagos ao Fisco estão subordinados a fiscalização promovida pelo Estado. Esta atividade fiscalizatória tem o condão de lavrar autos de infração quando constata irregularidade entre as declarações e a legislação tributária. Desta forma, tal auto de infração é o instrumento utilizado pelo Tributante – União, Estados, Municípios e Distrito Federal – para formalizar contra o contribuinte a exigência de créditos tributários devidos, bem como sanções pecuniárias.

A atividade fiscalizatória é realizada pelos órgãos fazendários: Receita Federal, Fazendas Estaduais e Municipais. Além disso, é de suma importância destacar que esta atividade abrange desde os tributos até todas as obrigações a ele relacionadas. Ou seja, documentos fiscais, recolhimento por estimativa, retenções na fonte, etc.

Diversas razões levam à geração do auto de infração, das quais podemos destacar: apresentação de declarações fiscais contendo informações falsas, não apresentação de declarações fiscais obrigatórias, descumprimento de obrigações acessórias, imputação de responsabilidade tributária a terceiros, compensações não acatadas pelo Fisco, entre outras.

Assim, gerado o auto de infração, os créditos tributários serão lançados. Posteriormente, o contribuinte é notificado – ressalta-se que este ato é obrigatório – e a ele é dado o direito de defesa ou caso prefira, de quitação dos créditos dentro do prazo estabelecido, que normalmente são 30 dias.

3.1 DEFESA ADMINISTRATIVA DO CONTRIBUINTE

Optando pela sua defesa, o contribuinte estará dando abertura ao processo administrativo fiscal, o qual terá como objeto do litígio a legalidade do crédito tributário exigido.

Ressalta-se que o auto de infração está vinculado à forma estabelecida em lei, o que obriga o fiscal a detalhar e comprovar fatos e informações claras, além de precisas e relevantes à demonstração do crédito tributário que será lançado contra o contribuinte. Esta vinculação à

lei se mostra necessária e fundamental para que não ocorram fraudes, nem lançamentos indevidos ou obscuros.

Deveras, não existem modelos genéricos de auto de infração, uma vez que cada caso é um caso, o que enseja que a utilização de modelos previamente prontos podem gerar obscuridades e até injustiças contra os contribuintes.

“Dado o caráter de sobremaneira técnico dos autos de infração, a defesa administrativa revela outro benefício: a possibilidade de discutir a autuação fiscal perante órgãos igualmente técnicos, trazendo ao contribuinte maiores chances de êxito.” (Fortes, 2019)

Ressalta-se que o direito de defesa do contribuinte é facultativo, entretanto, a sua utilização é fundamental pois é a possibilidade de ter o auto de infração revisionado. E esta revisão será feita por no mínimo duas instâncias: a Primeira Instância administrativa é formada por um auditor fiscal em conjunto com um Delegado, ou por colegiado de auditores ou Delegados. Por sua vez, a Segunda Instância administrativa consiste em órgão paritário, composto por representantes dos contribuintes e do Fisco, formação essa que tende a tornar os julgamentos imparciais e elevar ainda mais a tecnicidade.

Deveras, é neste ponto que se encontra a importância da defesa administrativa do contribuinte, vez que contestar os lançamentos dos créditos tributários enseja uma revisão do auto de infração e de supostas irregularidades que ele possa conter. Além disso, é fundamental que o contribuinte esteja acompanhado de pessoas com conhecimento técnico – contadores e advogados – para maior efetivação na contestação.

4 – PROCESSO Nº 10580.004488/2007-07

O Processo nº 10580.004488/2007-07 em que figuraram como partes a Fazenda Nacional e a Empresa Baiana de Alimento S/A teve por objeto débitos referente a contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte dos segurados empregados, para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e as destinadas aos terceiros.

Inicialmente, foi lavrada a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, DEBCAD 35.900.420-2, que teve por objetivo o lançamento de contribuições não adimplidas pela Empresa Baiana. Desta forma, devidamente notificada, a empresa em questão apresentou

“A simples afirmação de que são superiores é insuficiente ante o princípio da legalidade, incluso no artigo 37, caput, da CRFB/88 c/c o artigo 142, da Lei 5.172/66 c/c o artigo 37, caput, da Lei 8.212/91 c/c o artigo 243, caput, do Regulamento da Previdência Social – RPS apenso ao Decreto 3.048/99.” (Acórdão nº 2803-002-819, fl. 06).

Entretanto, a Fazenda Nacional apontou divergência em face do Acórdão ora citado e interpôs Recurso Especial que foi julgado pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, dando origem Acórdão nº 9202-007.302 a ser analisado a seguir.

5 – ACÓRDÃO Nº 9202-007.302 E O ENTENDIMENTO SENDIMENTO NO CARF

Ao interpor o recurso, a Fazenda Nacional apontou que havia divergência jurisprudencial acerca da natureza do vício por deficiência na demonstração do fato gerador. Em situações semelhantes, diante da deficiência na descrição do fato gerador, os acórdãos apontavam que se tratava de vício formal, diferentemente do acórdão recorrido, o qual qualificou o vício como material.

Ao tratar o vício como formal, o correto seria, conforme a Fazenda Nacional, a anulação do lançamento em face da deficiência na atividade da autoridade fiscal em identificar o fato gerador, o que ensejaria o reinício do prazo para lançamento, consoante ao disposto no art. 173, II, do CTN, a seguir:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

(...)

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Assim, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF deu provimento ao alegado pela Fazenda Nacional e sedimentou o entendimento que quando a fiscalização não constar no relatório fiscal todas as informações necessárias para a devida e plena compreensão dos fundamentos, bem como a ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas, o lançamento fiscal deverá ser considerado nulo.

Desta forma, reconheceu-se que trata-se de vício formal e não material.

6 – A diferença entre vício formal e vício material dentro do direito tributário

Percebe-se, do exposto, que grande parte da “confusão” ocorrida no caso em comento diz respeito à natureza do vício ao qual se encontrava acometido o auto de infração lavrado em desfavor da empresa. Ao Final do processo, dentro do CARF, reconheceu-se que o vício em

questão se tratava de vício formal, e não de vício material, devendo-se reconhecer a anulabilidade do auto de infração por aquele motivo, aplicando-se ainda as providências cabíveis.

Sendo assim, restou resolvida a demanda perante o CARF. Porém, a dúvida sobre o que seria vício formal e vício material permanece. Para tanto, utilizar-se-ão os argumentos expostos em diversos julgados do próprio CARF, os quais esclarecem quais seriam os vícios de natureza formal, e quais seriam os vícios de natureza material.

6.1 – vícios de natureza formal

Segundo o entendimento sedimentado no CARF, vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, mas sim aos aspectos relativos à forma de apresentação do ato administrativo.

Sendo assim, faz-se necessário destacar que o Vício de natureza formal, por conseguinte, seria aquele que descumpriria algum dispositivo que indicasse o rito para sua execução, sendo irrelevante aqui discutir o fato que originou aquele ato administrativo.

Nesta linha, traz-se a *lúmen* o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, o qual apresenta alguns dos requisitos formais que o auto de infração tributário deve conter para ser considerado válido:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O que se depreende da leitura do dispositivo acima mencionado é que os requisitos neles elencados possuem natureza formal, ou seja, determinam como o ato administrativo, *in casu*, o lançamento, deve exteriorizar-se. Tal mecanismo tem por objetivo uniformizar a atuação fiscal, de maneira a conferir garantias ao contribuinte, em especial da ampla defesa e do contraditório.

Nesta seara, o elemento que se encontra caracterizado nesse diploma legal é o da formalidade, componente do ato administrativo, é "o revestimento exteriorizador do ato, previsto no ordenamento jurídico e deve ser integrada pela motivação, isto é, a exteriorização das razões de fato e de direito que levam à edição do ato".

Sendo assim, um lançamento tributário encontra-se eivado por vício formal quando não se obedece às formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato, isto é, às disposições de ordem legal para a sua edição.

6.2 – vícios de natureza material

Já no que diz respeito aos vícios de natureza material, tem-se o entendimento de que eles se apresentam enquanto os que envolvem elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc.

Ou seja, o vício de natureza material é aquele que envolve a essência/ conteúdo da relação jurídico-tributária, apresentada como resultado das atividades inerentes ao lançamento (verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, etc. CTN, art. 142).

Sendo assim, o erro que caracteriza o vício material é um 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, acrescentando-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).”

Percebe-se, outrossim, que a diferenciação entre as duas espécies de vício faz-se necessária para identificar a tratativa que deve ser dada ao ato viciado. Se existe a possibilidade de sua convalidação, ou se, em virtude da natureza da falha, o ato deve ser extinto.

Apenas para esclarecer o exposto, traz-se a tabela abaixo, aonde se encontra detalhado que tipo de falha constitui vício formal, e que tipo constitui vício material.

TABELA: DIFERENÇAS ENTRE VÍCIOS FORMAIS E MATERIAIS

VÍCIOS FORMAIS (ART. 10 DO DECRETO 70.235/72)	VÍCIOS MATERIAIS
A qualificação do autuado;	Diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária;
O local, a data e a hora da lavratura;	Fato gerador;
A descrição do fato;	Base de cálculo;
A disposição legal infringida e a penalidade aplicável;	Sujeito passivo;
A determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;	ETC.
A assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.	

6.3 – o posicionamento dos tribunais superiores

Traz-se, por fim, os entendimentos sedimentados no âmbito do Superior Tribunal de Justiça – STJ, quanto aos vícios formais e materiais, bem como algumas hipóteses de sua ocorrência.

O primeiro julgado diz respeito a uma hipótese de ocorrência de vício material, referente a nulidade relativa à progressividade das alíquotas do IPTU:

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECISÃO DE ORIGEM QUE AFASTOU A DECADÊNCIA. VÍCIO FORMAL. ACÓRDÃO RECORRIDO EM DISSONÂNCIA COM O ENTENDIMENTO DESTA CORTE. PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS DO IPTU. VÍCIO MATERIAL. INAPLICABILIDADE DO ART. 173, II DO CTN. NO CASO DOS AUTOS. OCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA NO CASO DOS AUTOS. (...) II - De modo diverso, **a jurisprudência do STJ é no sentido de que a nulidade de lançamento tributário decorrente da progressividade das alíquotas do IPTU constitui vício material.** Nesse sentido: STJ, AgRg no AREsp 296.869/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 10/10/2013. III - O art. 173, II, do CTN estabelece que a contagem do prazo decadencial para novo lançamento inicia-se a partir da decisão definitiva que o houver anulado, somente na hipótese de vício formal, que não é caso dos autos. (...) (STJ - AgInt no AREsp: 1223852 SP 2017/0315445-5, Relator: Ministro FRANCISCO FALCÃO, Data de Julgamento: 06/09/2018, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 12/09/2018)

Do mesmo tribunal, traz-se ainda outro julgado, agora referente ao vício formal resultante da descrição genérica do fato-gerador da ocorrência dentro do ato administrativo fiscal:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.608.690 - PE (2016/0163130-3) RELATORA : MINISTRA ASSUETE MAGALHÃES RECORRENTE : MUNICÍPIO DE RECIFE PROCURADOR : JULIANA FERNANDES DE SANTA CRUZ OLIVEIRA E OUTRO (S) - PE026841 RECORRENTE : UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO RECORRIDO : OS MESMOS DECISÃO Trata-se de Recurso Especial, interposto pelo UNIVERSIDADE FERDERAL DE PERNAMBUCO, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, proferido na vigência do CPC/73, assim ementado: "TRIBUTÁRIO

E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CDA. VÍCIO FORMAL. EXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO AO ART. 202, III, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. VALOR IRRISÓRIO. MAJORAÇÃO CABIMENTO. 1. **Se a indicação do fundamento legal apresentada na CDA (relativa à origem do crédito do Fisco municipal) faz apenas menção genérica ao Código Tributário do Município, sem apontar o dispositivo específico no qual se pauta a cobrança, além de denominar o tributo exigido de modo distinto ao previsto naquele diploma, tem-se que o título executivo que aparelha a ação resistida encontra-se viciado por um defeito formal** (art. 202, III, do CTN), o que torna nulo o processo de cobrança (art. 203, do mesmo Código). (...)DE PERNAMBUCO, de modo que não haveria efeito prático o provimento deste recurso. Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, I, do RISTJ, não conheço do Recurso Especial. I. Brasília (DF), 1º de fevereiro de 2018. MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES Relatora(STJ - REsp: 1608690 PE 2016/0163130-3, Relator: Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, Data de Publicação: DJ 06/02/2018)

Destaca-se, por fim, que a grande discussão em torno de qual seria a natureza do vício que permeou o ato administrativo em comento ocorreu pelo fato de que os vícios de natureza material têm o condão de anular o ato. Nesse caso, o que ocorreria seria a extinção do crédito tributário e, como o fato somente fora julgado em prazo posterior a 5 anos da data do fato-gerador, a exibibilidade daquele crédito teria sido alcançada pela prescrição.

Já no caso de ser constatado vício formal, o prazo prescricional tornaria a contar a partir da decisão que reconheceu o vício formal, podendo então a Receita Federal relançar o crédito de forma correta, sanando as irregularidades formais constatadas em julgamento.

Considerações Finais

Extraíu-se, do estudo realizado, que os tributos que são apurados, declarados e pagos ao Fisco estão subordinados a fiscalização promovida pelo Estado. Esta atividade fiscalizatória tem o condão de lavrar autos de infração, que são o instrumento utilizado para formalizar contra o contribuinte a exigência de créditos tributários devidos, bem como sanções pecuniárias.

Sendo assim, uma vez gerado o auto de infração, os créditos tributários serão lançados. Ressalta-se que o auto de infração está vinculado à forma estabelecida em lei, o que obriga o

fiscal a detalhar e comprovar fatos e informações claras, além de precisas e relevantes à demonstração do crédito tributário que será lançado contra o contribuinte. Esta vinculação à lei se mostra necessária e fundamental para que não ocorram fraudes, nem lançamentos indevidos ou obscuros.

Quanto ao caso estudado, o Processo nº 10580.004488/2007-07 teve por objeto débitos referentes a contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social. O relator do Acórdão, o conselheiro Eduardo de Oliveira, votou pelo conhecimento do recurso e pelo provimento do mérito, em razão da decadência das contribuições lançadas nas competências de 03/1998; 10/1998 e 12/1998; além de decretar a nulidade do restante do crédito, em razão da existência de vício material, visto que o fato gerador das diárias não foi claramente identificado.

Essa decisão fora, contudo, reformada. A 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF deu provimento ao alegado pela Fazenda Nacional e sedimentou o entendimento que quando a fiscalização não constar no relatório fiscal todas as informações necessárias para a devida e plena compreensão dos fundamentos, bem como a ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas, o lançamento fiscal deverá ser considerado nulo, e que esse vício seria de natureza formal, e não material, como havia sido apontado anteriormente.

Percebe-se, do exposto, que grande parte da “confusão” ocorrida no caso em comento diz respeito à natureza do vício ao qual se encontrava acometido o auto de infração lavrado em desfavor da empresa. Ao Final do processo, dentro do CARF, reconheceu-se que o vício em questão se tratava de vício formal, e não de vício material, devendo-se reconhecer a anulabilidade do auto de infração por aquele motivo, aplicando-se ainda as providências cabíveis.

Referências

Vício na descrição do Fato gerador pode anular Auto de Infração, decide CARF <
<http://marquesfilhoadvogados.com.br/vicio-na-descricao-do-fato-gerador/> >

Auto de infração tributário e defesa do contribuinte, por Fellipe Cianca Fortes <
<http://marquesfilhoadvogados.com.br/auto-de-infracao-tributario-e-defesa-do-contribuinte/> >

Auto de Infração e Processo Administrativo Fiscal <

http://www.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/FAQ/PerguntasRespostasPAF_versao19nov2013.pdf >

Acórdão 2803 -022.819

Acórdão nº 9202-007.302

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22^a ed. São Paulo: Saraiva, 2010.