



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10183.726479/2017-17
ACÓRDÃO	1302-007.588 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de novembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL

TREZE ADMINISTRADORA DE BENS LTDA

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2012, 2013

VÍCIO FORMAL. ERRO DE FATO. Incorre em vício formal a constituição de crédito formalizada com erro de fato.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, vencido o Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior que votou por dar-lhe provimento; (ii) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Henrique Nimer Chamas, Miriam Costa Faccin, e Natália Uchôa Brandão, que votaram por dar-lhe provimento.

Marcelo Izaguirre da Silva – Relator

Documento Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

Documento Assinado Digitalmente

Participaram da Sessão de Julgamento os conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão, Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

RELATÓRIO

CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO

INFORMAÇÕES ESSENCIAIS

Composição do Crédito

- O processo trata de constituição de crédito tributário de IRPJ, tributos reflexos (IRRF, CSLL, Cofins e Pis) e multa de ofício de 150%. O valor atualizado do crédito é de aproximadamente R\$ 66,8 milhões. Na origem os valores foram assim constituídos:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO	VALOR R\$
Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ	6.067.562,22
Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL	2.234.253,63
Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS	2.332.345,52
Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS/PASEP	505.340,98
Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF	32.291.740,30
TOTAL	43.431.242,65

Infração

- Os Autos de Infração instruídos nos autos abarcam, originalmente, as seguintes infrações e demais informações correlacionadas:

COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO CONSTITUÍDO		
Tributo	Infração	Ano
IRPJ e Reflexos	Pagamentos Sem Causa/Operação Não Comprovada	2012/2013

FUNDAMENTOS DO RELATÓRIO FISCAL

Objeto e Regime

- A sociedade tem por objeto social a Administração e Locação de imóveis próprios (CNAE principal), e exploração de estacionamento para veículos (CNAE secundário), tendo sido optado

pela tributação pelo Lucro Presumido trimestral nos anos calendário 2012 e 2013, conforme DCTF's apresentadas.

Operação Ararath

4. A empresa TREZE ADMINISTRADORA DE BENS LTDA foi uma das empresas investigadas na Operação ARARATH desenvolvida pelo Ministério Público Federal e Polícia Federal. Naquela Operação foi demonstrado que empresas ligadas ao Sr. Gércio Marcelino Mendonça Jr e Sr. Cláudio Fernando Mendonça, este último sócio administrador da TREZE, estariam atuando como instituições financeiras sem autorização do Banco Central do Brasil.

Delação Premiada

5. Em sede de delação premiada, o Sr. Gércio informou que fazia empréstimos a agentes políticos do Estado de Mato Grosso, por meio do então Secretário de Fazenda do Estado, Sr. Éder de Moraes Dias, que depositava valores devidos a título destes empréstimos em alguma de suas empresas (Petróleo Ltda, Globo Fomento Ltda e Treze Administradora de Bens Ltda).
6. Com a quebra de sigilo fiscal das empresas autorizada pelo Judiciário, os investigadores identificaram depósitos bancários feitos pela Globo Fomento e TREZE nas contas de diversas empresas, conforme transcrito na Denúncia do Ministério Público Federal.

Movimentação Bancária Incompatível

7. Foi identificado que a TREZE teve movimentação financeira muito incompatível com suas receitas declaradas em DIPJ (fls. 128 a 175).

Extratos Bancários

8. Como o contribuinte não apresentou os extratos bancários em meio magnético, o acesso a estes foi franqueado pelo Ministério Público Federal observando o compartilhamento de provas da operação ARARATH, decorrente de autorização judicial (fl. 1205).
9. Foram enviadas duas planilhas ao contribuinte: "MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA – CRÉDITOS" – onde foi instado a comprovar, através de documentação hábil e idônea, a motivação das entradas dos recursos nas suas contas correntes; e "MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA – DÉBITOS" – onde foi instado a comprovar, através de documentação hábil e idônea, a motivação das saídas dos recursos das suas contas correntes.
10. Em resposta às duas planilhas, o contribuinte apresenta as mesmas planilhas em excel, porém com nova coluna onde apenas descreve a "natureza" de cada operação em "Operação Atividade Imobiliária" e "Operação de mútuo Cláudio Fernando Mendonça", sem, contudo, juntar documentação probatória daquelas operações.

11. Em decorrência da não comprovação de que a vultosa movimentação financeira no período 2012 e 2013 (recebimentos de R\$ 25 milhões, pagamentos de R\$ 19 milhões) seria relacionada somente à sua atividade imobiliária e, também da não comprovação da finalidade dos sucessivos pagamentos / retiradas de recursos de suas contas, o contribuinte incorreu em infrações tributárias sujeitas a lançamento de ofício.
12. As infrações tributárias foram “Omissão de Receita por Presunção Legal” e “Pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado”.

IRRF

13. Os pagamentos relacionados na planilha “Movimentação bancária – débitos” ensejaram o lançamento de IRRF incidente sobre débitos em conta corrente relacionados a operações sem causa comprovada ou a beneficiário não comprovado.

Responsabilidade Solidária

14. Houve imputação de Responsabilidade Tributária solidária aos sócios administradores Cláudio Fernando Mendonça, CPF 453.171.511-04 e Viviane Aparecida da Costa, CPF 73.952.061-34.

PRIMEIRA INSTÂNCIA

IMPUGNAÇÃO E ACÓRDÃO

15. Discordando do Fisco, visando suspender o crédito constituído, a Recorrente apresentou Impugnação em desfavor dos argumentos explicitados no Relatório Fiscal. Em acórdão de primeira instância houve a seguinte decisão:

Acordam os membros da 10ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, em considerar NULO POR VÍCIO FORMAL o lançamento das exigências do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, E IRRF consubstanciadas nos Autos de Infração, e penalidades pecuniárias decorrentes.

SEGUNDA INSTÂNCIA**RECURSO DE OFÍCIO**

16. Discordando das argumentações explicitadas na Decisão de Primeira Instância, o Presidente da DRJ, tendo em vista a exoneração do crédito tributário, interpôs Recurso de Ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.¹

RECURSO VOLUNTÁRIO

17. Discordando das argumentações explicitadas na Decisão de Primeira Instância, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário alegando que, apesar do fato de o crédito ter sido exonerado na íntegra por VÍCIO FORMAL, em verdade, o VÍCIO É MATERIAL.

É O RELATÓRIO.

VOTO

Conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva - Relator

RECURSO DE OFÍCIO

18. Por concordar com a íntegra da decisão de primeira instância, no que se refere à questão formal ora analisada, tomo seu conteúdo como minhas razões de decisão. Segue a íntegra da referida decisão relacionada com a formalidade já indicada:

¹ Recurso de Ofício interposto de acordo com o art. 34 do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, por força de recurso necessário.

Processo 10183.726479/2017-17
Acórdão n.º 02-090.401

DR/MBHE
Fls. 1.165

O contribuinte foi cientificado dos Autos de Infração em 17/11/2017 (fl.590), tendo apresentado sua Impugnação em 18/12/2017 (fls. 1.102/1128); a responsável tributária Viviane Aparecida da Costa foi cientificada na mesma data, 17/11/2017 (fl. 824), tendo apresentado a impugnação em 18/12/2017 (fls.1082/1096); o responsável tributário Cláudio Fernando Mendonça foi cientificado dos Autos de Infração também em 17/11/2017 (fl. 1058), tendo apresentado sua Impugnação também em 18/12/2017 (fls. 1.062/1.076).

Registre-se que, em data posterior, o contribuinte foi cientificado do Termo de Verificação Fiscal - TVF Auto de Infração e de todos os termos a ele anexos em 02/04/2018 (AR à fl. 1224); os responsáveis tributários Cláudio Fernando Mendonça e Viviane Aparecida da Costa foram cientificados dos mesmos termos na mesma data, 02/04/2018 (fls. 1225/1226). Em 25/04/2018 o contribuinte apresenta Razões complementares de defesa em resposta à ciência do TVF, enquanto os responsáveis tributários apresentam Razões complementares em 02/05/2018, dentro do prazo de 30 dias disponibilizado pela fiscalização.

Considerando a apresentação tempestiva das Impugnações, delas se toma conhecimento, instaurando-se a fase litigiosa do processo.

1.2 DA ARGUIÇÃO DE NULIDADE POR AUSÊNCIA DE CIÊNCIA DO TVF POR OCASIÃO DO LANÇAMENTO E PELA CIÊNCIA DAQUELE APÓS IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA.

Conforme já resumido, em sua Impugnação defende o reclamante que todo o procedimento que resultou na lavratura dos autos de infração *está calcado em um suposto relatório fiscal que serviria de suporte para a exigência dos tributos da multa qualificada e ainda do porque foi imputada responsabilidade tributária às pessoas físicas; contudo, compulsando a íntegra do processo não há Termo de Verificação Fiscal ou Relatório Fiscal; a falta de demonstração das razões que levaram à lavratura dos autos de infração é causa de nulidade material dos lançamentos; pautados nos princípios do contraditório e da ampla defesa, requer seja reconhecida a nulidade dos autos de infração, vez que além de violar o art. 9º do Decreto 70.235/72, está pautado em vício material insanável que acarreta o já demonstrado cerceamento do direito de defesa.*

Nas Razões complementares de Defesa, após ciência do “Termo de Intimação Fiscal e Ciência da Ação fiscal nº 01/2018” (fl. 1229), contribuinte e responsáveis tributários se insurgem contra o ato.

Alegam que na tentativa de superar ou amenizar a nulidade por cerceamento do direito de defesa, preliminarmente argüido na Impugnação, a Autoridade Fiscal deu ciência do Termo de Verificação Fiscal à impugnante, reabrindo o prazo para a Impugnação, como se fosse possível frustrar a seqüência dos atos processuais.

Alegam que tendo sido instaurada a fase litigiosa, não há mais que se falar em atos procedimentais da Autoridade Fiscal para apurar e demonstrar as supostas infrações cometidas pelo sujeito passivo, o que poderia ser feito somente durante a fase procedimental.

Defendem ainda que aquele ato (Termo Intimação e ciência do TVF) seria nulo por proferido por autoridade incompetente. Consideram que a fase procedimental já

Processo 10183.726479/2017-17
Acórdão n.º 02-090.401

DR/JBHE
Fls. 1.166

estaria encerrada e que o próximo ato processual previsto na legislação tributária seria o julgamento das impugnações pela DRJ competente.

Análise

Preliminarmente, verifica-se que, de fato, a autoridade autuante não juntou o Termo de Verificação Fiscal às mais de 220 folhas que compuseram os Autos de Infração quando da ciência ao contribuinte.

Somente veio juntá-lo ao processo administrativo fiscal em 11/04/2018, após ciência ao contribuinte e responsáveis tributários do Termo de Intimação Fiscal e Ciência da Ação fiscal nº 01/2018, e em data posterior às Impugnações apresentadas:

Em complemento ao Auto de Infração - Outros - AF - TECR - TVF e PLANILHAS ANEXAS, juntado as folhas 595 a 822 do processo 10183-726.479/2017-17, encaminho o Termo de Verificação Fiscal - TVF parte integrante da autuação de que trata a presente fiscalização.

Oportunidade na qual renova-se o prazo legal para impugnação, a contar a partir da ciência deste Termo.

Pelo exame dos autos verifica-se que o TVF é citado na Descrição dos Fatos e Enquadramento legal dos Autos de Infração como relatório motivador dos referidos atos, e que fariam parte daqueles Lançamentos todos os documentos e termos ali citados:

**PAGAMENTO SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO
INFRAÇÃO: IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU DE OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA**

Valor do Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre pagamento(s) sem causa ou de operação(ões) não comprovada(s), contabilizadas ou não, no(s) valor(es) abaixo especificado(s):

**OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL
INFRAÇÃO: DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA**

Valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme relatório fiscal em anexo.

**INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO
INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS**

Valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme relatório fiscal em anexo.

**OMISSÃO DE RECEITA
INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE OMITIDAS**

Valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme relatório fiscal em anexo.

**INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO
INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme relatório fiscal em anexo.

Processo 10183.726479/2017-17
Acórdão n.º 02-090.401

DRJ/BHE
Fls. 1.167

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Contudo, nem todos os termos que formalmente compunham os Autos de Infração foram tempestivamente cientificados aos autuados, é fato, o que ocorreu tão somente após a apresentação de Impugnação pelos sujeitos passivos.

É inegável a existência de vício no lançamento, porquanto o Termo de Verificação Fiscal é parte integrante do auto de infração tais quais os demais documentos cientificados.

A questão que se apresenta é: trata-se de vício sanável e convalidável de ofício pela administração tributária? Foi legítima a ciência do TVF em fase posterior à própria impugnação pela autoridade autuante, convalidando o ato administrativo viciado?

De se ver.

Por conceituação o lançamento é *um procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (CTN, art. 142)*

Nos dizeres de Hely Lopes Meirelles o procedimento administrativo do lançamento é *a sucessão ordenada de operações que propiciam a formação de um ato final objetivado pela administração. Afirma-se, portanto, que o lançamento é um ato administrativo que se compõe e se forma em virtude de uma sequência ordenada de operações. E como ato administrativo submete-se o lançamento à teoria da nulidade de atos jurídicos, somada às disposições da legislação tributária que dispõe sobre a matéria.*

O artigo 59 do Decreto 70.235/72 (PAF) determina serem nulos os atos lavrados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, enquanto seu artigo 60 dispõe que meras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidades, mormente quando não influírem na solução do litígio.

A questão é definir o que são esses atos meramente irregulares. Utiliza-se o conceito de Celso Antônio Bandeira de Mello:

Atos irregulares são aqueles padecentes de vícios materiais irrelevantes, reconheceíveis de plano, ou incursos em formalização defeituosa consistente em transgressão de normas cujo real alcance é meramente o de impor a padronização interna dos instrumentos pelos quais se veiculam os atos administrativos. (in Curso de Direito Administrativo, 29ª ed., p. 478)

Não há nulidade sem prejuízo da parte. No caso de erro de fato no lançamento que não macule o seu direito de defesa nem o normal andamento do processo administrativo fiscal, não há necessidade de se proceder a um novo lançamento. Conforme Leandro Paulsen:

Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art.

Processo 10183.726479/2017-17
Acórdão n.º 02-090.401

DRJ/BHE
Fls. 1.168

5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo. (PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.)

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

Assim, o ato administrativo (processo) produz o ato administrativo (produto), ao passo que o ato legislativo (processo) produz a lei (produto) e o ato judicial (processo) produz a sentença (produto). Ora, se de um lado essa dualidade é aceita na linguagem técnica, de outro, no plano científico, que prima pela univocidade de seus termos, deve ser esclarecida de antemão. Assim, convencionaremos chamar ato fato administrativo, ao ato da autoridade administrativa que configura o fato do exercício da competência administrativa, e ato norma administrativo, à norma individual e concreta produzida por esse ato fato, deixando a expressão ato administrativo para designar o gênero que envolve essas duas espécies. (SANTI, Eurico Marcos Diniz. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 104 e 106)

Destarte, o vício formal ocorre no instrumento de lançamento (ato fato administrativo), estando corretos os demais critérios da regra matriz de incidência. Contudo, há erro formal no instrumento de lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento) que tem o condão de prejudicar o direito de defesa do autuado ou notificado. São os atos considerados anuláveis. Exatamente neste ponto que nos encontramos: há um incontestável vício formal, identificado na ação de publicidade de todos os elementos de composição do lançamento, que prejudicou o direito de defesa do autuado, sendo, portanto, anulável. Pois vejamos:

O ato de lançamento é um procedimento administrativo, que se inicia com a ação fiscal até a notificação do lançamento ao sujeito passivo. Como um procedimento moderadamente formal, ele possuiu pressupostos que devem ocorrer para a realização da norma concreta, qual seja, o auto de infração. Os artigos 9º e 10º do Decreto 70.235/72 dispõem sobre os requisitos formais do ato-fato administrativo de lançamento:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (...)

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

III - a descrição do fato;

Processo 10183.726479/2017-17
Acórdão n.º 02-090.401

DRJ/BHE
Fls. 1.169

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

Os dispositivos elencados nos artigos 9º e 10 acima, dentre eles “a instrução com todos os “termos” e “a descrição do fato”, possuem natureza formal, ou seja, determinam como o ato fato administrativo, no caso, o lançamento, deve exteriorizar-se. Há notório vício formal, portanto, quando não se obedecem às formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato, isto é, às disposições de ordem legal para sua feitura.

Nesse sentido, Lídia Maria Rodrigues Ribas esclarece que o elemento 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”.

Luiz Henrique Barros de Arruda, se manifesta a respeito do vício formal nos seguintes termos:

“A expressão vício formal, por seu turno, compreende as incorreções e omissões de forma do ato (artigos 10 e 11 do Decreto 70.235/72), assim como as falhas ou omissões quanto a Formalidades que devem ser respeitadas na feitura do lançamento.

Para as finalidades do artigo 173, inciso II do CTN, essas formalidades necessitam ser essenciais à legalidade do ato, pois, somente essas ensejam a revisão de ofício do lançamento e autorizam a realização de um novo, em consonância com o artigo 149, inciso IX do CTN”

À luz desses ensinamentos, tem-se que um lançamento tributário é anulado por vício formal quando não se obedecem às formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato, isto é, às disposições de ordem legal para a sua feitura.

Na hipótese em apreço, a deficiência quanto a ciência de todos os documentos que compuseram o Auto de Infração, não pode ser considerado como de natureza material, pois se assim fosse estar-se-ia afirmando que o motivo do ato (fato jurídico) nunca existiu. Nada mais falacioso. O motivo do Auto de Infração existe, consta literalmente na Descrição dos fatos e enquadramento legal, porém faltou-lhe um dos elementos componentes no procedimento de publicidade do lançamento, criando a deficiência na motivação do ato administrativo.

Com efeito, não há que se confundir falta de motivo com falta ou deficiência na motivação ou instrução processual. O primeiro (o motivo, a justificativa do ato) representa a existência dos pressupostos de fato e de direito que configuram a hipótese de incidência tributária, e que estão expressos no Auto de Infração. Já a motivação diz respeito à exteriorização das razões de fato e de direito que levaram à edição dos referidos atos.

Nas palavras de José dos Santos Carvalho Filho, *não subsiste dúvida de que o motivo é obrigatório; inconcebível aceitar-se um ato administrativo sem que se tenha delineado determinada situação de fato. Vincula a falta de motivo à falta de justificativa, o que implicaria a nulidade absoluta do ato. Contudo, o mesmo autor, quando se refere a motivação, definindo-a como aquela que exprime de modo expresso e textual todas as situações de fato que levaram o agente à manifestação da vontade, alerta que a falta de motivação não significa falta de justificativa, mas a falta desta dentro do texto do ato. Carvalho Filho não considera sequer a obrigatoriedade da motivação no ordenamento jurídico,*

Processo 10183.726479/2017-17
Acórdão n.º 02-090.401

DRJ/BHE
Fls. 1.170

corroborando o presente entendimento de que a falha na motivação, implica tão somente um vício formal do ato e a sua anulabilidade decorrente.

No caso em debate, reitera-se, os motivos estão expressos (subsunção dos fatos à norma de incidência tributária), porém houve erro de fato na instrução processual e na publicidade de todos os documentos de composição do lançamento, implicando uma motivação deficiente do ato administrativo, ou seja, um vício de forma.

A propósito, a jurisprudência dos Conselhos de Contribuinte é farta em decisões que, ao determinarem o cancelamento do lançamento por falta de preenchimento de alguns dos requisitos formais estipulados no art. 10 do Decreto 70.235/72, e ou art. 142 do CTN, consideraram que se tratava de nulidade por vício de forma. A título de exemplo, citem-se as ementas dos seguintes julgados:

1) Acórdão nº 106-10.087, de 15/04/1998:

"NORMAS PROCESSUAIS - AUTO DE INFRAÇÃO - NULIDADE - AUSÊNCIA DE REQUISITOS ESSENCIAIS - O ato administrativo deve se revestir de todas as formalidades exigidas em lei, sendo nulo por vício de forma o auto de infração que não contiver todos os requisitos prescritos como obrigatórios pelo artigo 10, do Decreto nº 70.235/72. Acolher a preliminar de nulidade do lançamento."

2) Acórdão nº 202-17752, de 27/02/2007:

"NORMAS PROCESSUAIS. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE REQUISITOS ESSENCIAIS.

O ato administrativo de lançamento deve revestir-se de todas as formalidades exigidas em lei, sendo nulo por vício de forma o auto de

infração que não contiver todos os requisitos prescritos como obrigatórios pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e art. 142 do CTN.

Processo anulado.

3) Acórdão nº 104-17279, de 07/12/1999:

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - CAPITULAÇÃO LEGAL E DESCRIÇÃO DOS FATOS INCOMPLETA - O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma metódica, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa"

Portanto, a ausência de uma completa descrição dos fatos geradores que deram ensejo ao lançamento, por não ciência de um dos documentos que acompanhariam os Autos de Infração, gerou uma *motivação deficiente do ato administrativo*, de modo que o equívoco no ato de lançamento original está centrado na violação ao artigo 9 (instrução com todos os elementos) e artigo 10, III, do Decreto 70.235/72, que em verdade trata apenas de um dos requisitos para *exteriorização do ato administrativo*, ou seja, um vício formal e não material.

Corroborar ainda tal entendimento, jurisprudência já firmada na Câmara Superior de Recursos Fiscais onde se atesta que os vícios formais em relação ao lançamento tributário seriam aqueles que não implicariam quaisquer alterações no conteúdo fático-jurídico do lançamento, ou seja, aqueles vícios que podem ser sanados desde que o novo lançamento contenha o mesmo “*conteúdo concreto*” do lançamento revisado, sendo possível apenas nestes casos aplicar a regra do art. 173, II, do CTN para fins de contagem do prazo decadencial do lançamento substitutivo:

“No contexto do ato administrativo do lançamento, vício formal é aquele verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade jurídica representada (declarada) por meio deste ato (...)

Penso que a verificação da possibilidade de refazimento (repetição) do ato de lançamento, com o mesmo conteúdo, para fins de apenas sanar o vício detectado, é um referencial bastante útil para se examinar a espécie do vício (...)

Se houver possibilidade de o lançamento ser repetido, com o mesmo conteúdo concreto (mesmos elementos constitutivos da obrigação tributária), sem incorrer na mesma invalidade, o vício é formal. Isso é um sinal que o problema está nos aspectos extrínsecos e não no núcleo da relação jurídico-tributária

(Acórdão CSRF, nº 9101-002.713, de 03 de abril de 2017)

Há ainda uma outra decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o Acórdão nº 9101-00.955, que explicita bem esse aspecto:

[...]

4.0 VÍCIO FORMAL NÃO ADMITE INVESTIGAÇÕES ADICIONAIS

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

Deveras, como visto anteriormente, a adoção da regra especial de decadência prevista no artigo 173, II, do CTN, no plano do vício formal, que autoriza um segundo lançamento sobre o mesmo fato,

exige que a obrigação tributária tenha sido plenamente definida no primeiro lançamento. Vale dizer, para usar as palavras já transcritas do Mestre Ives Gandra Martins, o segundo lançamento visa “preservar um direito já previamente qualificado, mas inexequível pelo vício formal detectado”.

Ora, se o direito já estava previamente qualificado, o segundo lançamento, suprida a formalidade antes não observada, deve basear-se nos mesmos elementos probatórios colhidos por ocasião do primeiro lançamento.

Plenamente aplicável ao caso concreto a interpretação da eminente Câmara. O saneamento do vício formal identificado, qual seja, não disponibilidade de todos os documentos anexos ao Auto de Infração - o próprio Termo de Verificação Fiscal - por erro de fato na conduta de ciência do ato administrativo, pode se dar com novo lançamento onde não seria alterado qualquer conteúdo fático-jurídico e probatório do lançamento anterior, mas tão somente seria saneado (e novamente concretizado) pelo envio ao contribuinte de todos os documentos produzidos pelo procedimento fiscal anterior.

Ratifica-se, portanto, pelo raciocínio disposto, a natureza de vício formal do ato de lançamento em questão, decorrente do erro de fato cometido pela autoridade fiscal no caso presente. Não há violação de regra matriz de incidência tributária, não há vício material. **O ato de lançamento foi motivado**, a motivação está explicitada no corpo do Auto de Infração, porém falta-lhe elemento complementar ocasionado por erro de fato na juntada da documentação aos autos e no ato da ciência, ocasionando *uma motivação deficiente do ato administrativo*.

Ora, e tratando-se de vício relacionado à motivação deficiente (e não falta de motivação, frise-se), atinente à forma do ato administrativo fiscal, revela-se correto dizer que referido vício pode ser perfeitamente sanável, inclusive com base no que preceitua o art. 55 da Lei nº 9.784/99, *verbis*:

Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração.

Portanto, convalidável, e anulável, é o ato administrativo que não apresente vício em seu conteúdo decorrente da aplicação distorcida do direito material, mas tão apenas defeito no procedimento administrativo que o formou. Inconvalidável, e sujeito a nulidade, é o ato administrativo que apresente vício em seu conteúdo, de maneira que, mesmo submetido a novo procedimento de aplicação, produziria o mesmo conteúdo viciado e que só seria válido se tivesse seu conteúdo alterado (Eurico Marcos Diniz de Santi, *Decadência e Prescrição no direito tributário*, p. 131).

Tendo esclarecido estarmos diante de um ato administrativo com vício de forma sanável, questiona-se neste ponto se a ciência do Termo de Verificação Fiscal em momento posterior ao lançamento e à própria Impugnação tem o condão de convalidar o Auto de infração viciado ou se trata de ato ilegítimo por invadir competência alheia, como apregoa o contribuinte em sua Impugnação.

A situação fática e o vício decorrente são incontestáveis: a ciência do Termo de Verificação Fiscal ocorreu não juntamente com o Auto de Infração, mas em momento posterior (02/04/2018), visando a convalidação do erro de fato sanável (ciência do Auto de infração em 17/11/2017 e Impugnação em 18/12/2017).

Por óbvio, tratando-se de erro de fato processual, até que seja regularmente notificado o sujeito passivo e não instaurada a fase litigiosa, é perfeitamente compreensível que se possa fazer todo tipo de alteração no lançamento, incluindo-se aí a ciência do Termo de Verificação Fiscal, outrora lavrado, que inadvertidamente não foi juntado às peças científicas ao contribuinte.

Trata-se da manifestação do princípio da *autotutela*, consequência natural do princípio da legalidade, vinculando a atividade administrativa, ou seja, da mesma forma que a Administração deve agir com total observância da lei, não poderá deixar de agir para corrigir ato que eventualmente contrarie a própria lei, sanando os vícios e incorreções, independentemente de provocação do interessado (SABBAG, Eduardo de Moraes, *Manual de Direito Tributário*, 9ª edição, São Paulo, Saraiva).

Contudo, esta autotutela exercida pela autoridade lançadora tem relevante restrição temporal: **a instauração da fase litigiosa do processo**. No presente caso, por ocasião da ciência do documento faltante ao Auto de Infração (TVF), o contribuinte já havia protocolizado a Impugnação ao lançamento em 18/12/2017, instaurando a fase litigiosa do procedimento nos termos do artigo 14 do Decreto 70.235/72:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Instaurada a fase litigiosa do processo, encerrada está a fase *oficiosa* do procedimento fiscal, não mais cabendo a atuação de ofício da autoridade preparadora no procedimento, ressalvadas as situações onde é provocado pela própria autoridade julgadora para fazê-lo.

O auto de infração regularmente notificado ao sujeito passivo introduz no mundo jurídico um ato administrativo constitutivo de crédito tributário, um lançamento de ofício, que por trazer consigo uma acusação de prática de ilícito, depende de um processo para existir e, em face dos princípios da legalidade e vinculação, está submetido a controle de legalidade próprio das instâncias julgadoras após impetrada a Impugnação competente do ato, quando não pode mais agir de ofício a autoridade preparadora.

Processo 10183.726479/2017-17
Acórdão n.º 02-090.401

DRJ/BHE
Fls. 1.174

A jurisprudência administrativa vem referendando também tal entendimento, afirmando, entre outras coisas, a possibilidade de revisão do lançamento pela DRF antes da impugnação e a impossibilidade da revisão de ofício de lançamento que se encontra na fase litigiosa; os acórdãos a seguir ilustram o dito:

REVISÃO DE LANÇAMENTO ANTES DA IMPUGNAÇÃO - ERRO DE FATO - POSSIBILIDADE - Se verificado pelo fiscal autuante erro de fato no lançamento, após ciência à fiscalizada mas antes de apresentada impugnação, é possível sua revisão com formalização de novo lançamento. Preliminares rejeitadas. Recurso negado. (1º Conselho de Contribuintes / 8ª. Câmara / ACÓRDÃO n.º 108-06.218 de 13/09/2000, publicado no DOU de 14/11/2000)

REVISÃO DE LANÇAMENTO EX OFFICIO SEM QUE TENHA HAVIDO DECISÃO SOBRE A MATÉRIA LITIGADA - NULIDADE - Não pode ser revisto o lançamento ex officio que se encontra na fase litigiosa do procedimento, pendente de decisão da autoridade que preside o julgamento da lide, sendo descabido a lavratura de novo Auto de Infração, sobre a mesma matéria em litígio, em substituição ao originalmente lavrado, mesmo que se refiram a fatos que somente vieram a ser conhecidos da fiscalização posteriormente ao lançamento que se pretende aperfeiçoar. (1º Conselho de Contribuintes / 7ª Câmara / ACÓRDÃO n.º 107-05643 de 13/05/1999, publicado no DOU de 23/07/1999)

Nota-se que diante do erro de fato, a autoridade preparadora buscou sanear o lançamento, dando ciência do documento não disponibilizado ao tempo do lançamento, configurando numa verdadeira tentativa de revisão daquele ato administrativo, buscando conferir-lhe plena validade. O próprio CTN autoriza a revisão do lançamento em casos específicos, indicando inclusive os casos em que há falta funcional ou vício de forma especial:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Vê-se, portanto, que legislação complementar autoriza a alteração do lançamento regularmente notificado, por iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nas hipóteses previstas no artigo 149. Trata-se da única hipótese não litigiosa de alteração do lançamento, uma vez que decorre do poder-dever de autotutela da Administração, desde que respeitadas as possibilidades elencadas pelo artigo 149 do CTN, e que o crédito não esteja extinto pela decadência, *in litteris*:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

...

IX - quando se comprova que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Processo 10183.726479/2017-17
Acórdão n.º 02-090.401

DRJ/BHE
Fls. 1.175

Contudo, como já se adiantou, as competências dos órgãos que fiscalizam e formalizam os lançamentos e dos órgãos que apreciam em sede administrativo-contenciosa a regularidade destes lançamentos, estão expressa e minuciosamente delimitadas na legislação processual administrativa.

A aparente falta de limitação temporal ou material disposta no artigo 149 é extirpada quando compulsada com as regras procedimentais que, posteriormente à edição do CTN, vieram a disciplinar o processo de determinação e exigência de créditos tributários federais. Com efeito, em 1972 sobreveio o Decreto 70.235/72 posteriormente alterado por vários atos legais, que acabou por se tornar o diploma legal que suporta um sofisticado rito procedimental por meio do qual os lançamentos de ofício são aperfeiçoados por via da ação de órgãos fazendários distintos, que possuem atribuições e limites de atuações detalhadamente definidos tanto em termos de competência material como temporal.

Neste sentido já se posicionou oficialmente a Receita Federal do Brasil, por meio do Parecer Normativo COSIT nº 08, de 03 de setembro de 2014, restringindo a possibilidade de revisão de ofício do artigo 149 às situações nele previstas com a limitação de que a matéria não tenha sido submetida às instâncias julgadoras pelos recursos interpostos pelo contribuinte:

Assunto. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. REVISÃO E RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO – DE LANÇAMENTO E DE DÉBITO CONFESSADO, RESPECTIVAMENTE – EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. CABIMENTO. ESPECIFICIDADES.

A revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, para reduzir o crédito tributário, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, no caso de ocorrer uma das hipóteses previstas nos incisos I, VIII e IX do art. 149 do Código Tributário Nacional – CTN, quais sejam: quando a lei assim o determine, aqui incluídos o vício de legalidade e as ofensas em matéria de ordem pública; erro de fato; fraude ou falta funcional; e vício formal especial, desde que a matéria não esteja submetida aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes.

Naquele Parecer deixa claro a administração tributária que a revisão de ofício do lançamento não poderá adentrar em matéria que esteja submetida ou já tenha sido apreciada no contencioso administrativo (por Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ ou pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF), uma vez que a competência regimental da autoridade administrativa da unidade local para decidir sobre revisão de ofício (art. 302, I, do RIRFB), além de não estar calcada em competência legal específica do PAF para rever decisão daqueles órgãos, tem sua atuação limitada pela própria definitividade da decisão administrativa de que trata o art. 42 do PAF.

Isso decorre de uma interpretação sistemática que leva em conta inexistir hierarquia normativa entre lei complementar (CTN) e lei ordinária (PAF), e que, a despeito de também não haver hierarquia administrativa entre autoridade lançadora (na DRF) e julgadora (nas DRJs e CARF), mas, sim, distinção de competências, não se pode negar que no campo do julgamento administrativo também há uma hierarquia jurisdicional (prevalência da eficácia das decisões dos órgãos ad quem). Acrescenta o referido Parecer que a possibilidade contida no art. 149 do CTN não é tão ampla a ponto de contrapor por completo o disposto no art. 42 do PAF

Processo 10183.726479/2017-17
Acórdão n.º 02-090.401

DRJ/BHE
Fls. 1.176

(Efeitos e definitividade das decisões administrativas), ressalvadas as hipóteses de direito superveniente vinculante para a Administração.

A doutrina administrativista também é uníssona quando veda a convalidação de um ato administrativo após a apresentação de impugnação pelo administrado. Nesse sentido, leciona Weida Zancaner que *“a impugnação do interessado, quer expressamente, quer por resistência, constitui barreira ao dever de convalidar, isto é, a Administração Pública não mais poderá convalidar seus atos eivados de vícios, mas passíveis de convalidação, quando estes forem impugnados pelo interessado”*.

O mesmo entendimento é apresentado por Celso Antônio Bandeira de Mello, segundo o qual *“a administração não pode convalidar um ato viciado se este já foi impugnado, administrativa ou judicialmente. Se pudesse fazê-lo seria inútil a arguição do vício, pois a extinção dos efeitos ilegítimos dependeria da vontade da Administração e não no dever de obediência à ordem jurídica”*.

De tudo o acima exposto, forçoso concluir que a não entrega do Termo de Verificação Fiscal ao tempo da ciência dos Autos de infração configurou erro de fato da autoridade fiscal, resultando em vício formal do ato administrativo do lançamento, vício este saneável por não incorrer em qualquer ofensa à regra matriz de incidência tributária, porém não convalidado em decorrência do início da fase litigiosa do processo.

Descabida a convalidação do ato administrativo viciado, imposta à administração tributária a anulação do lançamento por vício formal:

Decreto 70.235/72:

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Destarte, seu saneamento poderá se dar por novo lançamento onde serão comunicados todos os documentos e termos necessários à plena validade jurídica do ato:

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.

Registre-se, por oportuno, que decretada a nulidade do lançamento por vício formal, restam prejudicadas as demais alegações de defesa, sendo prescindível o seu enfrentamento pelo órgão julgador, porquanto maculada a autuação na sua necessária formalidade.

CONCLUSÃO

Ante o exposto e o contido nos autos, voto no sentido de considerar **PROCEDENTE a IMPUGNAÇÃO**, para:

. **ANULAR**, por vício formal o lançamento das exigências do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, E IRRF consubstanciadas nos Autos de Infração, e penalidades pecuniárias decorrentes;

. **RECORRER** de ofício desta Decisão, por força de revisão necessária prevista na legislação, especificamente no artigo 34, inciso I, do Decreto 70.235/72.

RECURSO VOLUNTÁRIO

19. Pelas razões explicitadas pela Recorrente a partir da folha 1394, conheço e considero tempestivo o Recurso Voluntário interposto.
20. Em essência, a alegação da exonerada é a de que *“em que pese a aparente “procedência integral” da defesa, é certo que a Impugnação não foi acolhida em sua integralidade, porque o pedido ali formulado foi o de reconhecimento de nulidade em razão da existência de vício material, mas o r. Acórdão recorrido fundamentou a nulidade dos Autos de Infração em suposta existência por vício formal, conforme se observa da parte dispositiva da decisão (fls. 1.289).”*
21. Por discordar da Recorrente quanto aos argumentos de existência de vício material descritos a partir da folha 1397 (item 4), em relação aos quais, em linha de oposição contra tais argumentos e adesão aos argumentos de vício formal descritos na decisão de primeira instância indicada na análise do Recurso de Ofício, voto pela improcedência do Recurso Voluntário.

CONCLUSÃO

22. Em conclusão, considerando o exposto, voto pela improcedência do Recurso de Ofício e do Recurso Voluntário, devendo ser a decisão de primeira instância mantida na íntegra.

É o Voto.

Marcelo Izaguirre da Silva – Relator

documento assinado digitalmente