



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 10183.723081/2016-48  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-005.412 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de agosto de 2019  
**Recorrente** AFG DO BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)**

Exercício: 2011

ITR. IMÓVEL RURAL. VÍCIO MATERIAL.

É nula, por vício de natureza material, a notificação fiscal que apresenta mácula insanável relacionada à essência da atividade de lançamento que seria a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante devido do tributo e a identificação do sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## **Relatório**

O presente processo trata da Notificação de Lançamento nº 9185/00003/2016 (fl. 5 a 8), pela qual a autoridade administrativa lançou crédito tributário relativo a Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural no valor total de R\$ 2.021.931,26, já incluídos a Multa de Ofício de 75% e juros de mora calculados até junho de 2016.

O lançamento é relativo ao exercício de 2011 e o imóvel rural em questão está identificado na Receita Federal do Brasil pelo número 6.151.306-7 e com o nome de Fazenda São Paulo.

Atesta a Fiscalização, em fl. 06, que, regulamente intimado, o contribuinte não se manifestou no prazo fiscal e, portanto, não comprovou por meio de Laudo de Avaliação, o Valor da Terra Nua declarado, o que levou ao seu arbitramento tendo como base as informações do Sistema de Preços de Terra - SIPT.

Considerado cientificado do lançamento em 18 de novembro de 2013, conforme despacho de fl. 08, inconformado, o contribuinte apresentou tempestivamente a impugnação de fl. 38/41, na qual apresentou considerações e fundamentos legais que, no seu entendimento, amparariam o pedido de cancelamento da exigência, lastreando a defesa, basicamente, em uma preliminar de nulidade, por cerceamento do direito de defesa, já que, dentre outros argumentos, teria alegado, ainda no curso do procedimento fiscal, que desconhece o imóvel rural em tela, argumento que não foi avaliado pela fiscalização. A peça impugnatória foi assim sintetizada pelo Julgador de 1ª Instância:

Para dar ciência da Notificação de Lançamento n.º 9185/00003/2016, de fls. 05/08, foi emitido o Edital de Notificação de Lançamento N.º 00001, de 02/08/2016, de fls. 77, afixado nessa mesma data e desafixado, para fins de ciência do contribuinte, em **17/08/2016**. O contribuinte, por meio de seu procurador (fls. 43), ingressou, em **09/12/2016** (fls. 38), com sua impugnação de fls. 38/41, alegando e solicitando o seguinte, em síntese:

- afirma ter recebido, em seu endereço, o Termo de Intimação Fiscal n.º 9185/0006/2015, cujo atendimento se deu em 03/09/2015, quando informou, à Prefeitura Municipal de Tangará da Serra-MT, que o imóvel em questão não era de sua propriedade;
- em 08/07/2016, encaminhou à fiscalização resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal N.º 9185/00051/2016, requerendo a alteração do sujeito passivo lá informado, tendo em vista que não era proprietário do imóvel questionado, solicitando que fosse expedida intimação para o sujeito passivo competente;
- a fiscalização não apreciou seus pedidos, e assim, em 02/08/2016, publicou edital de notificação, ferindo seu direito constitucional do contraditório;
- afirma que em nenhum momento a Secretaria Municipal de Fazenda de Tangará da Serra-MT juntou correspondência comprovando que o teria notificado, enfatizando que seu endereço estava correto, tanto que recebera as intimações anteriores;
- ressalta que não foi cumprido o art. 23, incisos I e II, do Decreto n.º 7235/72, uma vez que não restaram infrutíferas as diligências no sentido de localizá-lo, portanto, não foram exauridos os meios de notificação/intimação para que lhe desse conhecimento do lançamento do crédito fiscal questionado, passando diretamente à expedição do edital;
- faz citação de julgados de Tribunais para referendar seus argumentos;
- por fim, requer seja decretada a nulidade do lançamento fiscal n.º 9185/00003/2016, retornando o procedimento até a fase da 1ª notificação, para que a mesma possa prestar os esclarecimentos e as comprovações necessárias, para que possa exercer seu direito ao contraditório, sem ter suprimido seu direito de defesa antes do lançamento fiscal.

Debruçada sobre o tema, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife/PE, exarou o Acórdão 03-079.036, de 28 de fevereiro de 2018, fl. 112 a 121, em que considerou a impugnação improcedente, cujas conclusões estão abaixo resumidas:

#### Da Tempestividade

(...) Assim, considerando que não houve a tentativa de cientificar o contribuinte via postal, ou por outro meio, nos termos do art. 23 do Decreto n.º 70.235/1972, não se poderia cientificar o contribuinte por meio de Edital, já que o § 1º do citado artigo prevê a citação por Edital somente no caso em que resultar improficuo um dos meios previstos no caput desse artigo, o que não ocorreu, como conclui, também, a DRF em Cuiabá, às fls. 80.

Reiterando, cabe, então, considerar que a ciência ocorreu em **18/11/2016**, às fls. 11 e 32, data da solicitação de cópia do presente processo, pelo contribuinte, nos termos do art. 26, da Lei n.º 9.784/1999, e da Nota/COSIT/Assessoria/n.º 423/1994, item 3, respectivamente,(...)

### Da Nulidade do Lançamento

O impugnante alega que não teria sido notificado em seu endereço, mas sim por meio do Edital de Notificação de Lançamento n.º 00001, de 27 de agosto de 2016, às fls. 77, para a sua intimação e ciência. Afirma, ainda, que não seria o verdadeiro proprietário do imóvel denominado “Fazenda São Paulo”, de NIRF 6.151.306-7, e devido a isso requer a nulidade da Notificação de Lançamento, para que seja declarada sua improcedência.

Inicialmente, não obstante a alegação do requerente, entendo que a Notificação de Lançamento contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 11 do Decreto n.º 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, portanto, as informações obrigatórias previstas nos incisos I, II, III e IV e principalmente aquelas necessárias para que se estabeleça o contraditório e permita a ampla defesa do autuado, conforme será demonstrado. (...)

Como já tratado anteriormente, o contribuinte alega que seu direito de defesa antes do lançamento fiscal teria sido suprimido, uma vez que não teria sido notificado em seu endereço, mas sim por meio do Edital de Notificação de Lançamento n.º 00001, de 27 de agosto de 2016, às fls. 77, para a sua intimação e ciência. Contudo, essa questão foi resolvida no momento em que a DRF-Cuiabá, às fls. 80, considerou como data de ciência da Notificação de Lançamento n.º 9185/00003/2016, de fls. 05/08, o dia **18/11/2016**, quando foi solicitada pelo contribuinte a cópia do presente processo, conforme documentos de fls. 11 e 32, procedimento ratificado neste Voto, no item intitulado “Da Tempestividade”.

Observe-se que os princípios do contraditório e da ampla defesa são cânones constitucionais que se aplicam tão somente ao processo judicial ou administrativo, e não ao procedimento de investigação fiscal. A primeira fase do procedimento, a fase oficiosa, é de atuação exclusiva da autoridade tributária, que busca obter elementos visando demonstrar a ocorrência do fato gerador e as demais circunstâncias relativas à exigência, independentemente da participação do contribuinte.

A partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, com a instauração do litígio e formalização do processo administrativo, é assegurado ao contribuinte o direito constitucional do contraditório e da ampla defesa.

Nesse contexto, no caso concreto, não há que se falar em ofensa ao direito ao contraditório e à ampla defesa, uma vez que é justamente pela impugnação ora em análise e documentos anexados que o contribuinte está exercendo o seu direito de defesa.

Enfim, é preciso deixar registrado que nos termos dos artigos 15 e 16 do Decreto n.º 70.235/72, depois de formalizada a exigência fiscal, mediante a emissão da competente Notificação de Lançamento, cabe ao contribuinte, caso discorde do lançamento, contestá-lo por meio da apresentação tempestiva da sua impugnação, devidamente motivada e acompanhada dos documentos que possuir, para fazer prova a seu favor.

### Da Legitimidade Passiva. Do Registro do Imóvel

Assim, da leitura dos artigos acima transcritos, conclui-se que o imposto é devido por qualquer das pessoas que se prenda ao imóvel rural, em uma das modalidades elencadas, à época do fato gerador. Por conseguinte, a Fazenda Pública está autorizada a exigir o tributo de qualquer uma delas, quer se ache vinculada ao imóvel rural como proprietário, como possuidor ou como simples detentor.

Então, cabe verificar, a princípio, se na data do fato gerador do ITR/2011, ocorrido em **1º de janeiro de 2011**, nos termos do art. 1º da Lei n.º 9.393/1996, o requerente era ou não contribuinte do ITR, na condição de proprietário do imóvel rural objeto do lançamento consubstanciado na presente Notificação de Lançamento.

Caso o impugnante não tivesse relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador, na condição de contribuinte, nos termos do art. 121, inciso I, do CTN, caberia a ele fazer prova de que os dados da DITR/2011 não correspondem à realidade dos fatos, o que não ocorreu no presente caso.

Pois bem, o impugnante afirma que teria solicitado à RFB uma busca a fim de saber se esse imóvel seria seu, descobrindo que o mesmo estaria em nome de Edson Luís de Figueiredo, conforme documentos de fls. 23 e 30/31, emitidos pela RFB.

Analisando os documentos de fls. 23 e 30/31, que teriam sido emitidos pela RFB, verifica-se que o de fls. 23 foi emitido em **09/06/2016**, tendo por objetivo identificar o contribuinte responsável pelo NIRF 6.151.306-7, naquele dia de emissão. Já o documento de fls. 30/31, emitido em **01/09/2015**, este se refere à pesquisa feita no CNPJ do contribuinte, relacionando todos os imóveis rurais que lhe pertenciam naquela data de emissão.

Pois bem, em consulta ao banco de dados da RFB, pôde-se constatar, por meio do CAFIR – Cadastro de Imóveis Rurais, que a DITR/2011 não é a única que declara o contribuinte como proprietário, pois desde 2009 assim o é, indo até o exercício de 2012. A DITR/2009 foi anexada aos autos por meio das fls. 82/88, onde se pode confirmar tal informação, inclusive, às fls. 84, é possível constatar que o imóvel foi adquirido do Sr. Edson Luís de Figueiredo, CPF 328.270.911-00, em 15/01/2009, o mesmo citado pelo contribuinte como eventual proprietário do imóvel sob análise.

Apenas para fins de verificação, foram anexadas aos autos as DITR referentes, também, aos exercícios de 2010 (fls. 89/95), 2011 (fls. 96/102) e 2012 (fls.

103/109). No exercício de 2013, o imóvel voltou a ser declarado pelo Sr. Edson Luís de Figueiredo, CPF 328.270.911-00, como proprietário.

Cabe acrescentar que o requerente, em que pese negar a propriedade do imóvel denominado “Fazenda São Paulo”, de NIRF 6.151.306-7, de acordo com o CAFIR, atualmente, ele também tem, no município de Tangará da Serra, dois imóveis com o mesmo nome, “Fazenda São Paulo”, porém registrados com os NIRF 7.560.973-8 (3.000,0 ha) e 7.560.981-9 (2.999,0 ha). Estes dois últimos imóveis informados já constavam no CAFIR, inclusive, no exercício de 2011 (fls. 110/112).

Portanto, não há como afastar o requerente do pólo passivo da obrigação tributária, uma vez que não trazido aos autos documento emitido pelo Cartório de Registro de Imóveis, da Comarca de Tangará da Serra-MT, certificando a inexistência de registro desse imóvel em nome do interessado naquela serventia ou mesmo Certidão ou Matrícula atualizada do Registro Imobiliário contendo a retificação, cancelamento ou baixa do registro do imóvel do presente processo, tem-se como verdadeiras as informações contidas na DITR/2011, que identifica o imóvel em nome do requerente, já que há o pressuposto de que o referido imóvel seja de propriedade do impugnante, uma vez que, até prova documental em contrário, ele próprio prestou as informações contidas na Declaração de fls. 96/102.

Ressalte-se que o Termo de Intimação Fiscal nº 9185/0006/2015, de fls. 03/04, traz expressamente a necessidade de apresentação da Matrícula atualizada do registro imobiliário.

Reiterando, não foi apresentado documento algum que pudesse comprovar que o imóvel não pertence ao requerente. Cabe esclarecer que o ônus da prova é do contribuinte, seja na fase inicial do procedimento fiscal, conforme previsto nos artigos 40 e 47 (caput), do Decreto nº 4.382, de 19/09/2002 (RITR), ou mesmo na fase de impugnação, conforme disposto no artigo 16, inciso III do PAF, e de acordo com o artigo 333 do Código de Processo Civil, aplicável à espécie de forma subsidiária; além de constar do art. 28 do Decreto nº 7.574/2011, que regulamentou, no âmbito da RFB, o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, que é do interessado o ônus de provar os fatos que tenha alegado.

Dessa forma, não trazida aos autos documentação hábil que pudesse comprovar a alegação de que o imóvel não pertenceria ao contribuinte, têm-se como verdadeiras as informações constantes da DITR/2011, que indicam o impugnante como sujeito passivo da obrigação tributária.

Do VTN Arbitrado - Matéria não Impugnada

Em 11 de abril de 2018, o contribuinte complementa sua impugnação com petição dirigida ao Delegado de Julgamento, fl. 129/130, apontando que foram apresentadas DITR em seu CNPJ para os exercícios 2009 a 2013 e que o proprietário indicado nas DITR anterior e posterior a tais exercícios foi a mesma pessoa; afirma que todas as declarações em seu CNPJ foram apresentadas na mesma data e que, no dia seguinte, houve mudança de titularidade. Diante de tal cenário, a autuada noticia a formalização de Boletim de Ocorrência nº 2018111592.

Ciente do Acórdão da DRJ, novamente por edital, ainda inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, o Recurso Voluntário de fl. 152 e ss, no qual apresenta, em síntese, os mesmos argumentos já expressos em sede de impugnação e traz uma única questão nova, que seria uma alegação de decadência.

É o relatório necessário.

## Voto

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Relator

Em razão de ser tempestivo e por preencher os demais requisitos de admissibilidade, conheço do presente Recurso Voluntário.

Inicialmente, cumpre destacar que o que se vê no presente processo é um cenário lamentável e capaz de lançar por terra todo o esmero e dedicação da Receita Federal do Brasil que, por décadas, envida seus esforços na busca de cumprir sua Missão, a qual, no período dos autos, está sintetizada em seu Mapa Estratégico nos seguintes termos: Exercer a administração tributária e aduaneira com justiça fiscal e respeito ao Cidadão, em benefício da sociedade.

Trata-se de um lançamento, levado a termo a partir de convênio celebrado com o Município de Tangará da Serra, relacionado a tributo rural e lastreado em parcos, equivocados e evasivos argumentos, além de controlado por um processo administrativo de organização igualmente pobre.

Em fl. 2, o Agente Fiscal apresenta um breve histórico para justificar pequeno problema sistêmico (erro na emissão da capa do processo), apresentando, a seguir, as seguintes informações.

- que o processo teve início com o termo de Intimação 6/2015, com ciência por Edital gerado em 01/03/2016. (este Termo foi lavrado em 14/07/2015 e consta de fl. 3/4 e 28/29; o Edital consta de fl. 10; em fl. 27 uma resposta do contribuinte, assinada em 03 de setembro de 2015 em que o contribuinte informa que imóvel rural em questão "NÃO É DE NOSSA PROPRIEDADE").

- que foi emitido Termo de Constatação e Intimação Fiscal 51/2016, encaminhado ao contribuinte por via postal e recebido em 30/05/2016, tendo o contribuinte se manifestado alegando não ser **mais** proprietário do imóvel, mas sem apresentar documento probatório da mudança de titularidade. (este Termo foi lavrado em 03/05/2016 e consta de fl. 13/16. o AR da recepção consta de f. 12. Já a resposta do contribuinte consta de fl. 19/21 e nela está expressa a alegação do contribuinte de que "não é e nunca foi proprietária deste imóvel rural");

- que o próximo passo foi notificar o lançamento da diferença de imposto informada no Portal ITR, exigência cumprida por Edital de Notificação de Lançamento, nº 001, de 02 de agosto de 2016. E que, transcorrido o prazo para recurso, o sistema considerou válido o

lançamento da diferença de imposto e seus acréscimos (*O Edital de Notificação de Lançamento n.º 001/2016 consta de fl. 25*).

Na análise das demais peças contidas nos autos, é possível constatar que, em 18 de novembro de 2016, o contribuinte solicitou cópia dos autos (fl. 32). A partir daí, seguiram-se a impugnação (fl. 38/41), o Acórdão da DRJ (fl. 112/121), o aditivo à impugnação de fl. 129/130, a ciência do Acórdão da DRJ, fl. 148/166, e o recurso voluntário de fl. 152/155.

Na Notificação de Lançamento de fl 05 a 08, a autoridade lançadora descreve os fatos que levaram à autuação, sendo expresso em afirmar que "*o contribuinte não se manifestou no prazo legal fiscal*", em absoluto descompasso com o relato de fl. 2, em que se afirma que *o contribuinte se manifestou e alegou não ser mais proprietário do imóvel em questão, porém não apresentou documento probatório da mudança de titularidade*.

O descompasso em tela e o fato de ter sido emitido Edital para ciência de uma intimação já respondida conduzem este relator à convicção de que a autuação fiscal se deu sem análise da resposta à intimação apresentada pelo contribuinte. E mais, a própria resposta restou deturpada no curso do procedimento fiscal, já que o contribuinte, em lugar nenhum, afirmou que não mais seria o proprietário do imóvel, mas sim que o imóvel não era de sua propriedade, fl. 27, e que nunca foi proprietário do imóvel rural em questão, fl. 19/21. Portanto, desde sua primeira manifestação, o contribuinte sustenta que, a partir de informações obtidas na Receita Federal do Brasil, a referida propriedade pertenceria ao Sr. Edson Luis Figueiredo, CPF 328.270.911-00. Não obstante, tais alegações não foram efetivamente analisadas ou mesmo entendidas no curso do procedimento fiscal.

Ocorre que, submetida ao crivo do Julgador de 1ª Instância, os argumentos do contribuinte continuaram a ser tratados sem a preocupação necessária.

A questão que se põe é que o contribuinte nega a apresentação da DITR e, portanto, não se insurge propriamente contra o lançamento, mas questiona a correção dos cadastros da RFB.

Situações como estas são comuns nos casos das Declarações de Rendimentos da Pessoa Físicas, havendo, inclusive, norma específica da RFB sobre o tema<sup>1</sup>, que é amplamente conhecido como declarações com indício de fraude.

Além de tal questão, há, ainda, falhas relacionadas a intimações, inclusive da própria Notificação Fiscal.

Ao analisar a tempestividade do pleito, a DRJ reconhece que não foram observados os preceitos contidos no art. 23 do Decreto 70.235/72, mas que tal falha teria sido superada com o fornecimento de cópia dos autos e com a consideração da ciência em outra data.

Afirmou, ainda, que a primeira fase do procedimento, a fase oficiosa, é de atuação exclusiva da autoridade tributária, que busca obter elementos visando demonstrar a ocorrência do fato gerador e as demais circunstâncias relativas à exigência, independentemente da participação do contribuinte. Ademais que não há de se falar em cerceamento de defesa, pois é a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, com a

---

<sup>1</sup> Norma de Execução Cofis/Codac/Cotec/Copei n.º 001, de 04 de maio de 2009.

instauração do litígio e formalização do processo administrativo, que é assegurado ao contribuinte o direito constitucional do contraditório e da ampla defesa e que, nesse contexto, no caso concreto, não há que se falar em ofensa ao direito ao contraditório e à ampla defesa, uma vez que é justamente pela impugnação ora em análise e documentos anexados que o contribuinte está exercendo o seu direito.

Como se viu acima, a autoridade tributária buscou elementos visando demonstrar a ocorrência do fato gerador e, de fato, poderia tê-lo feito independentemente da ação do contribuinte, mas optou o Agente por solicitar informações ao contribuinte por meio de intimação regular e, assim, não faz sentido simplesmente desconsiderar os argumentos claros do contribuinte. Deveria a citada Autoridade avançar em suas pesquisas para formação de sua convicção quanto à efetiva ocorrência do fato gerador. O fato de ter sido considerada uma data da ciência, por si só, não convalida todos os atos anteriores levados a termo ao arrepio da legislação de regência.

Quanto ao argumento de ilegitimidade passiva, embora o contribuinte tenha afirmado não ser e nunca ter sido o proprietário do imóvel autuado, o Decisão recorrida afirmou que o Cadastro de Imóveis Rurais - CAFIR não é a única fonte de consulta em que declara o recorrente como proprietário, mas que as DITR de 2009 a 2012 confirmam tal informação e que o imóvel só foi adquirido do Sr. Edson Luís de Figueiredo em 15/01/2009. Logo a seguir, a mesma decisão pontua que, *no exercício de 2013, o imóvel **voltou** a ser declarado pelo Sr. Edson Luís de Figueiredo, CPF 328.270.911-00, como proprietário*. Acrescenta, ainda o Julgador de 1ª Instância, que o contribuinte autuado possui outros imóveis no mesmo município.

Tais argumentos são muito frágeis diante da situação em questão. Nota-se que o contribuinte afirma desconhecer a titularidade de um imóvel rural declarada em determinado exercício e o lastro para se desconsiderar tal argumento é exatamente declarações apresentadas para outros exercícios, todas, frise-se, transmitidas em um intervalo de pouco mais de duas horas, vide fl. 82, 89, 96 e 103. Lastreiam a decisão, ainda, o insólito argumento de que o contribuinte tem outros imóveis no mesmo município, o que nada contribui para a demanda.

Por outro lado, ao afirmar que o imóvel voltou a ser declarado pelo Sr. Edson, o julgador parece indicar que sabia que este senhor era o proprietário anterior, fato que se alinha ao que o contribuinte afirma em seu recurso voluntário.

É fato que não há nulidade sem prejuízo, mas no caso em tela, o prejuízo do autuado está evidente. Seja pela falhas no procedimento em si, que não foi capaz de juntar aos autos sequer a comprovação de que Editais foram emitidos após frustradas a intimação no Portal, em particular em relação ao Edital 01/2016 e ao Edital de Notificação 01/2016, ou mesmo por ter sido levado a termo sem análise da resposta a intimação regularmente emitida e, ainda, motivado exatamente pelo silêncio do contribuinte.

Oportuno destacar que, sendo o motivo um requisito de validade de um ato administrativo, uma notificação que não descreve adequadamente os fatos se mostra nula, já que constitui ato maculado em um de seus requisitos de validade.

Mas a falha mais grave é que o Agente Fiscal não se desincumbiu da obrigação de, corretamente, verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo para, então, propor a aplicação da penalidade cabível. O que impõe o reconhecimento da improcedência da imputação fiscal ora sob análise, por não terem sido observados integralmente os preceitos do art. 142 da Lei 5.172/66 (CTN), fato que evidencia vício insanável.

Quanto à identificação do vício a partir de sua natureza formal ou material, em razão de sua precisão, clareza e adequação à presente demanda, transcrevo abaixo excerto do Voto do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, acompanhado por unanimidade pelos demais membros da 1ª Turma do Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão 9101-002.146):

Nem sempre é tarefa fácil distinguir o vício formal do vício material, dadas as inúmeras circunstâncias e combinações em que eles podem se apresentar.

O problema é que os requisitos de forma não são um fim em si mesmo. Eles existem para resguardar direitos (p/ ex., o direito ao contraditório e à ampla defesa). É a chamada instrumentalidade das formas, e isso às vezes cria linhas muito tênues de divisa entre o aspecto formal e o aspecto substancial das relações jurídicas.

É esse o contexto quando se afirma que não há nulidade sem prejuízo da parte. Nesse sentido, vale trazer à baila as palavras de 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. 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.)

A Lei nº 4.717/1965 (Lei da Ação Popular), ao tratar da anulação de atos lesivos ao patrimônio público, permite, em seu art. 2º, uma análise comparativa entre os diferentes elementos que compõe o ato administrativo (competência, forma, objeto, motivo e finalidade):

“Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

- a) incompetência;
- b) vício de forma;
- c) ilegalidade do objeto;
- d) inexistência dos motivos;
- e) desvio de finalidade.

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:

- a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;
- b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;
- c) a ilegalidade do objeto ocorre quando o resultado do ato importa em violação de lei, regulamento ou outro ato normativo;
- d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido;
- e) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência.” (grifos acrescidos)

Pela enumeração dos elementos que compõe o ato administrativo, já se pode visualizar o que se distingue da forma, ou seja, o que **não deve ser confundido com a aspecto formal do ato** (a competência, o objeto, o **motivo** e a finalidade).

No contexto do ato administrativo de 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.

O vício formal não pode estar relacionado aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, não pode referir-se à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido e à identificação do sujeito passivo, porque aí está a própria essência da relação jurídico-tributária.

O vício formal a que se refere o artigo 173, II, do CTN abrange, por exemplo, a ausência de indicação de local, data e hora da lavratura do lançamento, a falta de assinatura do autuante, ou a falta da indicação de seu cargo ou função, ou ainda de seu número de matrícula, todos eles configurando elementos formais para a lavratura de auto de infração, conforme art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, mas que não se confundem com a essência/conteúdo da relação jurídico-tributária, apresentada como resultado das atividades inerentes ao lançamento (verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, etc. CTN, art. 142).

Penso que a verificação da possibilidade de refazimento (repetição) do ato de lançamento, com o mesmo conteúdo, para fins de apenas sanear 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 de que o problema está nos aspectos extrínsecos e não no núcleo da relação jurídico-tributária.

A partir das pertinentes considerações contidas no voto acima, tem-se que vício formal seria apenas o erro menor que não inviabilizasse um novo lançamento utilizando-se dos mesmos elementos constitutivos da obrigação e que não se confundisse com a essência da atividade de lançamento que seria a **verificação da ocorrência do fato gerador**, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante devido do tributo, **a identificação do sujeito passivo**, tudo no termos do art. 142 do CTN.

Assim, considerando que a Notificação que deu origem à presente demanda é resultado de uma ação fiscal que falhou na verificação da ocorrência do fato gerador e na identificação do sujeito passivo, pois não avançou na investigação para verificar fatos relatados pelo contribuinte fiscalizado e, se fosse o caso, identificar o efetivo proprietário imóvel e o real contribuinte para, a partir daí, reiniciar a verificação da ocorrência do fato gerador, resta evidente que o vício que levou a sua anulação do presente lançamento está diretamente relacionado à essência do lançamento a que alude o art. 142 da Lei 5.172/66, tratando-se, assim, de vício material.

#### Conclusão

Tendo em vista tudo que consta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais acima expostos, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente).

Carlos Alberto do Amaral Azeredo

Fl. 10 do Acórdão n.º 2201-005.412 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10183.723081/2016-48