



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10768.015382/95-65
Recurso nº 139.635 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-01.060 – 2ª Turma
Sessão de 21 de setembro de 2010
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ABRAHAM ORENSTEIN

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1992

VÍCIO MATERIAL. NULIDADE.

Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Caio Marcos Cândido – Presidente em exercício

Julio César Vieira Gomes – Relator

EDITADO EM:

28/OUT/2010

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Caio Marcos Cândido (Presidente em exercício), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Giovanni Christian Nunes Campos, Gonçalo Bonet Allage, Julio César Vieira Gomes, Damião Cordeiro de Moraes, Gustavo Lian Haddad, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional contra Acórdão no qual se decidiu por maioria de votos **dar provimento** ao recurso voluntário reconhecendo-se vício material no crédito tributário constituído sobre o IRPF incidente sobre as variações patrimoniais a descoberto, ganhos de capital e depósito bancário com origem não comprovada. Os demais conselheiros, com votos vencidos, entenderam que o lançamento deveria ser anulado por vício formal, possibilitando novo lançamento com base no artigo 173, II do CTN. Seguem parte dispositiva e ementa do acórdão:

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e Silvana Mancini Karam (Relatora) que julgam nulo o lançamento. Designado o Conselheiro José Raimundo Tosta Santos para redigir o voto vencedor.

...
DEPÓSITO BANCÁRIO — PRESUNÇÃO LEGAL — A presunção legal de omissão de rendimentos por depósitos bancários sem origem comprovada somente pode ser aplicada a partir de 1º de janeiro de 1997.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO — A presunção legal de omissão de rendimentos pela pessoa física, com lastro em acréscimos patrimoniais a descoberto, somente pode ser aceita se for elaborado demonstrativo que contiver excesso de aplicações de recursos em confronto com recursos disponíveis.

GANHO DE CAPITAL - DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO — Precário o levantamento do infração quando não tiver suporte em elementos de prova consistente da existência do bem, do seu valor de aquisição e alienação.

Recurso provido.

Antes da interposição do especial, a recorrente havia oposto embargos de declaração alegando contradição: o lançamento não teria demonstrado com razoável detalhamento a omissão de rendimentos, dificultando a defesa, e a conclusão foi pelo provimento do recurso acolhendo o vício de natureza material.

Após intimação da decisão que rejeitou os embargos, a recorrente interpôs recurso especial com fundamento no art. 7, I, do Regimento Interno da CSRF. Alega o ilustre representante da Fazenda Nacional que foram contrariados vários dispositivos legais:

Por outro lado, ao dar provimento ao recurso voluntário, considerando improcedente o lançamento, a c Câmara contrariou frontalmente a lei, a saber, os arts 3, 8º e 16 a 21 da lei n 7.713/1998, arts 4º e 18, I e § 1º 2 da Lei n.º 8.134/90; art. 60, §§ 1, 2º e 3º da Lei n.º 8.021/90; e, ainda, art. 142, do Código Tributário Nacional, c/c art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, bem como a prova constante dos autos, restando, portanto, constatados os requisitos de admissibilidade do presente recurso especial.

E, discorrendo sobre a contrariedade, defende que o lançamento contém todas as informações necessárias para liquidez e certeza do crédito tributário constituído. Pede que sejam examinadas as questões de mérito e se decida pela procedência do crédito, mas caso entenda o órgão julgador pela nulidade do lançamento, então que reconheça a possibilidade de aplicação do artigo 173, II do CTN:

A decisão recorrida, ao dar provimento ao recurso voluntário, considerando improcedente a autuação, em seu mérito, violou frontalmente o conjunto probatório, bem como representou ofensa aos seguintes dispositivos de lei, acima citados e adiante transcritos:

Com efeito, no que tange ao item "rendimentos do trabalho sem vínculo emprega/frio recebidos de pessoas jurídicas" (rubrica nº 01 do auto de infração), restaram evidentemente demonstrados os seguintes pontos, a seguir sucintamente delineados, conforme análise detida dos autos:

a) a caracterização da existência de pagamentos com benefício do sujeito passivo, quantificando a renda e a capacidade contributiva, em clara configuração do fato gerador do imposto de renda, nos moldes do art. 43, do Código Tributário Nacional;

h) os valores percebidos encontram-se insufisivelmente identificados, nada havendo de controvertido acerca da autenticidade dos mesmos;

c) os cheques recebidos pelo recorrido evidenciam a auferição de rendimentos considerados omitidos, haja vista a identificação do emitente, do beneficiário e a data de sua percepção, não se tratando, portanto, de consideração dos depósitos bancários como fins em si mesmos, mas, tão somente, como provas materiais do pagamento, posto que causa, como visto, foi identificada;

d) houve comprovação efetiva, pela autoridade fiscal, dos sinais exteriores de riqueza, mediante a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte, conduzindo à aplicação, sem máculas, do art. 6º, da lei n.º 8.021/1990, conforme normalização à época.

...

Ilações diversas das que até aqui explanadas implicam desditosa ofensa à verdade material, corolário do devido processo legal administrativo, que se pretende resguardar no manejo da presente peça.

...

Ante o exposto, a União (Fazenda Nacional) requer seja conhecido e provido o presente recurso, reformando-se o acórdão exarado pela Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, para:

- a) como pedido principal, restabelecer a decisão da primeira instância administrativa, consubstanciado no acórdão n° 557, de 04 de julho de 2002 (fls. 172/190);*
- b) sucessivamente, caso ultrapassada a primeira alegação, fazer prevalecer o posicionamento contido no voto vencido às fls. 235/237, resguardando-se o direito de constituição do crédito tributário pela Fazenda Nacional, nos moldes do art. 173, II, do Código Tributário Nacional.*

Por meio de despacho deu-se seguimento ao recurso especial, reconhecendo-se a contrariedade.

Cientificado do Acórdão recorrido, do recurso especial interposto e do despacho que lhe deu seguimento, o interessado apresentou contra-razões, onde rebate as alegações trazidas no especial e reitera seus argumentos anteriores. Em especial, que a jurisprudência dos tribunais superiores é pacífica quanto à improcedência do crédito tributário omissos quanto aos fatos geradores:

Nesse mesmíssimo sentido, recentemente o E. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA fulminou as pretensões do Fisco, declarando nulo o lançamento de IPTU que tenha se baseado em área menor do que a real, entendendo de forma inovadora que sequer erro material ou formal houvera ocorrido, verbis:

"EMENTA PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - EMBARGOS A EXECUÇÃO FISCAL - IPTU E TAXAS - LANÇAMENTO EFETUADO SOBRE ÁREA A MAIOR - NULIDADE - SUBSTITUIÇÃO DA 4111 CERTIDÃO DE DIVIDA ATIVA - IMPOSSIBILIDADE - INEXISTÊNCIA DE SIMPLES ERRO MATERIAL OU FORMAL PASSÍVEL DE CORREÇÃO - LEI 6.830/80, ART. 2º, PARÁGRAFO 8º E CTN - VIOLAÇÃO AO ART. 203 DO CTN NÃO CONFIGURADA PREQUESTIONAMENTO AUSENTE SÚMULAS 282 E 356 DO STF

-Inadmissível a substituição de CDA referente à cobrança de IPTU e Taxas lançados sobre a área a maior, por isso que não se trata de simples correção de erro material ou formal do título executivo, mas de modificação do próprio lançamento, com alteração do valor do débito, o que não guarda apoio no art. 2º, 8º da Lei 6.820/80

-Recurso não conhecido.



Por fim, foi juntada às fls. 301 certidão de óbito do Sr. Abraham Orenstein, passando a ser interessado no feito seu espólio.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

O recurso é tempestivo e conforme despacho que lhe deu seguimento, a recorrente comprovou em tese a contrariedade; no entanto, quanto ao reexame do mérito, um dos pressupostos do recurso está ausente, qual seja a não unanimidade de votos. A decisão restou por maioria tão somente quanto à conclusão na qualificação do vício, formal ou material. O voto vencedor reconheceu se tratar de vício material e, portanto, conclui pelo provimento do recurso voluntário:

Art. 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:

I - decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e

II - decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Daí, conheço em parte do recurso especial para que seja devolvida à reexame a matéria que envolve a qualidade atribuída ao vício do lançamento caracterizado pela falta de comprovação da ocorrência dos fatos geradores. O que passo a fazer.

Chega a esta turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF para julgamento uma das questões processuais mais polêmicas; qual seja a discussão sobre os conceitos de vícios formal e material e seus efeitos; sobretudo, quanto ao reinício do prazo decadencial para constituição do crédito tributário através de novo lançamento, em substituição ao anterior, declarado nulo.

Portanto, iniciando pela finalidade prática da discussão, temos que o Código Tributário Nacional confere regra especial para a decadência do direito de constituição do crédito tributário substitutivo de outro anulado anteriormente:

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

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

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

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito

tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

A primeira constatação decorre do próprio texto acima: somente reinicia o prazo decadencial quando a anulação do lançamento anterior decorreu da existência de vício formal; não havendo reinício do prazo quando a anulação se dá por outras causas, pois a regra geral é a ininterruptão, conforme artigo 207 do Código Civil. Portanto, para a finalidade deste trabalho, é mais razoável que se identifique o conceito de vício formal, e assim por exclusão se reconhecer que a regra especial trazida pelo CTN não alcança os demais casos, do que procurar dissecá-los, um por um, ou mesmo conceituar o que se entenda por vício material.

Código Civil.

Art 207. Salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição.

Ainda que o Código Civil estabeleça efeitos para os vícios formais dos negócios jurídicos, artigo 166, quando se tratam de atos administrativos, como o lançamento tributário por exemplo, é no Direito Administrativo que encontramos as regras especiais de validade dos atos praticados pela Administração Pública: competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade. É formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento “forma”; por toda a doutrina, cito a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro.¹ Segundo a mesma autora, o elemento “forma” comporta duas concepções: uma restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto-de-infração) e outra ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal etc), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando a consecução de determinado resultado final.

Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma” não se confunde com o “conteúdo” material ou objeto. É um requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização” devemos concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento. Daí temos que conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser veiculado através de vários instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas entre a Administração Pública e os administrados aquele prescrito em lei. Sem se estender muito, nas relações de direito público a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos dos atos administrativos impositivos ou de império são quase sempre gravosos para os administrados, daí a exigência legal de formalidades ou ritos.

No caso do ato administrativo de lançamento, o auto-de-infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário. E a sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso. É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de **vício material**:

¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11^a edição, páginas 187 a 192

"[...] RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula, a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula [...]”
(7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002) Por sua vez, o vício material do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.

E ainda se procurou ao longo do tempo um critério objetivo para o que venha a ser vício material. Daí, conforme recente acórdão, restará configurado o vício quando há equívocos na construção do lançamento, artigo 142 do CTN:

O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização... (Acórdão nº 192-00.015 IRPF, de 14/10/2008 da Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes)

Abstraindo-se da denominação que se possa atribuir à falta de descrição clara e precisa dos fatos geradores, o que não parece razoável é agrupar sob uma mesma denominação, vício formal, situações completamente distintas: dúvida quanto à própria ocorrência do fato gerador (*vício material*) junto com equívocos e omissões na qualificação do autuado, do dispositivo legal, da data e horário da lavratura, apenas para citar alguns, que embora possam dificultar a defesa não prejudicam a certeza de que o fato gerador ocorreu (*vício formal*). Nesse sentido:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE - VÍCIO FORMAL - LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – INEXISTÊNCIA – Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a

elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN. (Acórdão nº 108-08.174 IRPJ, de 23/02/2005 da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes).

Ambos, desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas é justamente essa diferença acima que justifica a possibilidade de lançamento substitutivo apenas quando o vício é formal. O rigor da forma como requisito de validade gera um cem número de lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no Código Tributário a regra de interrupção da decadência para a realização de lançamento substitutivo do anterior, **anulado por simples vício na formalização**.

De fato, forma não pode ter a mesma relevância da matéria que dela se utiliza como veículo. Ainda que anulado o ato por vício formal, pode-se assegurar que o fato gerador da obrigação existiu e continua existindo, diferentemente da nulidade por vício material. Caso não houvesse a interrupção da decadência, o Estado estaria impedido de refazer o ato através da forma válida. Não se duvida da forma como instrumento de proteção do particular, mas nem por isso ela se situa no mesmo plano de relevância do conteúdo. Temos aí um conflito: segurança jurídica x interesse público. O primeiro inspira o rigor formal do ato administrativo, um de seus requisitos de validade; o segundo, defende a atividade estatal de obtenção de recursos para financiamento das realizações públicas.

É certo que o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 traz a descrição do fato como elemento obrigatório do auto-de-infração. E realmente não poderia ser diferente. No documento de constituição do crédito devem existir todos os campos correspondentes às informações previstas no artigo 10. De fato, entendo como vício de forma, podendo, o lançamento em que autoridade nada mencionou sobre os fatos geradores do tributo ou da infração. Entendeu o legislador que a informação é tão essencial que faz parte da própria existência do documento, sua ausência é como se lhe faltasse um pedaço. Nesse sentido a mesma autora, a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro² ao dizer que a ausência da exposição dos fatos e do direito impede a verificação de legitimidade do ato:

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.

² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11 edição, página 193

Entretanto, há casos em que a descrição dos fatos existe no documento, mas, posteriormente, quando em um exame mais detido, vem-se a entender que não de forma detalhadamente suficiente. Essa análise não é objetiva com no caso da ausência de motivação: existe ou não existe; ao contrário, é por demais subjetiva. Impregnam o julgamento considerações subjetivas - para alguns a descrição foi suficiente para outros não. Não há uma medida certa através da qual se possa assegurar que os fatos geradores foram suficientemente detalhados pela autoridade fiscal - é a discricionariedade própria do julgador. O objeto da discussão é o conteúdo do ato, sua materialidade. É possível conhecê-lo ou não para fins de se exercer o direito de defesa? Essa é a questão a ser respondida pelo julgador.

Chegando, agora, ao caso concreto, o vício do lançamento reside na falta de comprovação dos fatos, o núcleo central da origem do crédito constituído: não foram identificados os bens que geraram ganho de capital, não foram apontadas as origens dos cheques depositados (na época não havia presunção legal de omissão de receita), etc.

Por todo o exposto, a descrição dos fatos, quando existente mas tida como insuficiente, contamina o lançamento com um vício de conteúdo, material e, portanto, não se deve aplicar a regra especial no artigo 173, II, mas tão somente as regras gerais nos artigos 150, §4º e 173, I do Código Tributário Nacional.

Portanto, voto por negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, mantendo-se a decisão recorrida que proveu o recurso voluntário para acolher a preliminar de nulidade por vício material.

É como votô
Julio Cesar Vieira Gomes

