



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

Processo nº 10980.012320/2005-92
Recurso nº 156.110 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-02.322 – 2ª Turma
Sessão de 24 de setembro de 2012
Matéria IRPF - GLOSAS LIVRO CAIXA - DECADÊNCIA - TERMO FINAL
Recorrente RENATO POSPISSIL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

IRPF. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RAZÕES DO LANÇAMENTO SUBSTANCIALMENTE ADITADAS APÓS AUTUAÇÃO INAUGURAL. TERMO FINAL DECADÊNCIA. DESLOCADO.

Tendo a fiscalização aditado as razões da autuação, após a sua lavratura, a partir de diligência determinada pela autoridade julgadora de primeira instância, trazendo à colação somente nesta segunda oportunidade as justificativas do lançamento, requisitos substanciais/materiais do Auto de Infração, essenciais a sua própria validade, impõe-se considerar que o ato administrativo somente se aperfeiçoou/consumou a partir de referidas providências, deslocando-se, assim, o termo final do prazo decadencial para tal data.

Como se observa, *in casu*, não se trata de uma simples diligência para elucidar questões periféricas ou sanear dúvidas do julgador diante das razões e documentos ofertados pelo contribuinte, mas, sim, de verdadeira complementação/aditamento da autuação, com a descrição dos fatos, indicação das despesas glosadas, datas, valores e apresentação dos documentos que serviram de lastro ao lançamento, pressupostos indispensáveis à validade do Auto de Infração, sem os quais não produz efeitos.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Pedro Paulo Pereira Barbosa. Votou pelas conclusões o Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes.

(Assinado digitalmente)

Valmar Fonseca de Menezes - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

EDITADO EM: 26/09/2012

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes (Presidente em exercício), Gonçalo Bonet Allage (Vice-Presidente em exercício), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Pedro Anan Junior, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

RENATO POSPISSIL, contribuinte, pessoa física, já devidamente qualificado nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, em 11/09/2005 (fl. 33), exigindo-lhe crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, concernente a omissões de rendimentos decorrentes de glosas de despesas com Livro Caixa, em relação ao ano-calendário 2000, conforme peça inaugural do feito, às fls. 19/25, e demais documentos que instruem o processo.

Devidamente intimado do lançamento, o contribuinte interpôs impugnação, às fls. 01/13, suscitando preliminarmente a nulidade do feito em razão da ausência da descrição das despesas que teriam sido glosadas e objeto da exigência fiscal.

Por sua vez, a autoridade julgadora de primeira instância entendeu por bem converter o julgamento em diligência, às fls. 34, determinando o saneamento do Auto de Infração nos seguintes termos:

- 1) especificar quais foram os valores glosados, com anexação aos autos de demonstrativo nesse sentido, bem como de eventual cópia do livro caixa;
- 2) anexar comprovação de ciência do contribuinte quanto à relação detalhada das despesas glosadas e, caso inexistente, que seja lhe dada ciência, com abertura integral de prazo para impugnação;

Em atendimento à referida diligência, a autoridade lançadora elaborou informação fiscal, às fls. 36 e 76/82, identificando as despesas glosadas, com as respectivas datas, descrições, valores e motivos das glosas, juntando, ainda, o Livro Caixa do contribuinte, às fls. 37/74, com ciência ao autuado em 25/08/2006, de fl. 75, tendo apresentado impugnação complementar, às fls. 85/101.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao então Primeiro Conselho de Contribuintes contra Decisão da 4ª Turma da DRJ em Curitiba/PR, consubstanciada no Acórdão nº 06-12.638/2006, às fls. 117/130, que julgou procedente o

lançamento fiscal em referência, a Egrégia 4ª Câmara, em 06/08/2008, pelo voto de qualidade, achou por bem NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO DO CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 104-23.364, sintetizados na seguinte ementa:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
- IRPF*

Exercício: 2001

PRELIMINAR - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA - Não presentes as irregularidades previstas no artigo 59, do Decreto nº 70.235, de 1972, e sanadas as incorreções e imperfeições do lançamento, por meio da realização de diligência, sobre a qual o contribuinte teve oportunidade de se manifestar em nova impugnação, não há que se falar em nulidade do procedimento.

DECADÊNCIA - CONTAGEM DO PRAZO - TERMO FINAL - Com a lavratura do auto de infração e a respectiva ciência pelo contribuinte, consoma-se o lançamento do crédito tributário. Por outro lado, igualmente determina-se o termo final para a contagem do prazo decadencial. Desta forma, a decadência só é passível de ocorrer no período anterior a essa lavratura, já que, posteriormente, e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido recurso porventura utilizado pelo contribuinte, não mais corre prazo decadencial.

IRPF - LIVRO CAIXA - Cabe ao contribuinte comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a veracidade das receitas e despesas escrituradas em Livro Caixa, mantendo tudo em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

IRRF - LIVRO CAIXA - GLOSA DE DEDUÇÃO - Somente são dedutíveis as despesas escrituradas no Livro Caixa, se necessárias à percepção de receita e à manutenção da fonte produtora e desde que devidamente comprovadas.

JUROS - TAXA SELIC - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula 1º

CC nº 4).

Preliminar rejeitada.

Arguição de decadência rejeitada.

Recurso negado.”

Irresignado, o Contribuinte interpôs Recurso Especial, às fls. 178/188, com arrimo no artigo 7º, inciso II, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos

Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão atacado, por entender ter contrariado entendimento levado a efeito pelas demais Câmaras dos Conselhos de Contribuintes a respeito da mesma matéria, conforme se extrai do Acórdão nº 102-47.824, impondo seja conhecido o recurso especial do recorrente, uma vez comprovada a divergência arguida.

Reitera as alegações suscitadas em sede de impugnação e recurso voluntário, especialmente quanto ao termo final do prazo decadencial, no sentido de que ocorrera somente com a ciência da diligência determinada pelo julgador de primeira instância para que autoridade lançadora saneasse o lançamento fiscal.

Assevera que o Acórdão paradigma é por demais enfático ao estabelecer que a reabertura do prazo de impugnação, para o contribuinte se manifestar a propósito de diligência e documentos que deveriam ter sido colacionados aos autos por ocasião do lançamento, desloca o termo final do prazo decadencial para a data da ciência de referido aditamento/saneamento, ao contrário do que restou assentado pelo *decisum* guerreado.

Contrapõe-se ao Acórdão atacado, inferindo que somente foram juntados ao processo os principais fundamentos e reais motivos da autuação após a diligência determinada pelo julgador de primeira instância, a partir da alegação do contribuinte da nulidade por cerceamento do direito de defesa, na peça impugnatória.

Dessa forma, impõe-se reconhecer que o lançamento só fora devidamente aperfeiçoado em 25/08/2006, oportunidade em que o contribuinte tomou conhecimento dos motivos, descrição, datas e valores das despesas com Livro Caixa que foram glosadas pela fiscalização.

Defende que a *data final do prazo decadencial para a constituição do crédito objeto da medida fiscal em destaque é 31/12/2005, marco temporal em que expirou o direito da Fazenda Nacional efetuar o lançamento em decorrência lógica e direta da incidência da decadência, o que retira o direito de constituir o crédito tributário, haja vista a ciência válida ter ocorrido em 25/08/2006.*

Alega ser nula a primeira citação do lançamento, em face de evidente cerceamento do direito de defesa do contribuinte, porquanto não observados os requisitos formais *de observância obrigatória para que seja reconhecida a validade da medida*, nos termos do artigo 10, inciso III, do Decreto nº 70.235/72, o qual contempla a necessidade da descrição do fato.

Esclarece que *a falha na descrição dos fatos não se restringiu apenas em simples falta de clareza nos fundamentos*, uma vez que, de início, *não foram oferecidas quais as razões, nem tampouco o detalhamento das glosas efetuadas*, o que só ocorrera após a diligência determinada pela autoridade julgadora de primeira instância.

Acrescenta que prevalecendo a tese do voto vencedor do Acórdão recorrido, estar-se-ia estabelecendo a possibilidade de *toda vez em que se aproximasse o prazo fatal da decadência, a Fiscalização no intuito de se precaver, procedesse lançamentos tributários aos milhares de incautos contribuintes, cujos autos de infração desprovidos de técnicas formais, incompletos em sua descrição fática, já que estes requisitos não seriam necessários ou vazios*

de conteúdos jurídicos sob o pálio da faculdade de posterior correção de tais vícios, conseguindo, por este ardil, postergar a data limítrofe da decadência a seu bel prazer.

Por fim, repisa os argumentos lançados em sede de recurso voluntário, requerendo o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da 2ª Câmara da 2ª SJ do CARF, entendeu por bem admitir o Recurso Especial do contribuinte, sob o argumento de que o recorrente logrou comprovar que o Acórdão guerreado divergiu de outras decisões exaradas pelas demais Câmaras dos Conselhos de Contribuintes, a propósito da mesma matéria, Acórdão paradigma nº 102-47.824, conforme Despacho nº 2200-00.593/2011, às fls. 217/222.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial do contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões, às fls. 226/230, corroborando as razões de decidir do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pelo ilustre Presidente da 2ª Câmara da 2ª SJ do CARF a divergência suscitada, conheço do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.

Conforme se depreende da peça recursal, como já robustamente demonstrado nos autos, o contribuinte deduziu de seu imposto de renda as despesas com Livro Caixa suportadas no ano-calendário fiscalizado. Uma vez intimado a comprovar a efetividade de tais despesas, o autuado não logrou comprova-las, na forma que a legislação de regência exigia, ensejando a respectiva glosa e a lavratura do presente auto de infração.

Devidamente intimado do lançamento, o contribuinte interpôs impugnação, às fls. 01/13, suscitando preliminarmente a nulidade do feito em razão da ausência da descrição das despesas que teriam sido glosadas e objeto da exigência fiscal.

Por sua vez, a autoridade julgadora de primeira instância entendeu por bem converter o julgamento em diligência, às fls. 34, determinando o saneamento do Auto de Infração nos seguintes termos:

- 3) especificar quais foram os valores glosados, com anexação aos autos de demonstrativo nesse sentido, bem como de eventual cópia do livro caixa;
- 4) anexar comprovação de ciência do contribuinte quanto à relação detalhada das despesas glosadas e, caso inexistente, que seja lhe dada ciência, com abertura integral de prazo para impugnação;

Em atendimento à referida diligência, a autoridade lançadora elaborou informação fiscal, às fls. 36 e 76/82, identificando as despesas glosadas, com as respectivas datas, descrições, valores e motivos da glosa, juntando, ainda, o Livro Caixa do contribuinte, às fls. 37/74, com ciência ao autuado em 25/08/2006, de fl. 75, tendo apresentado impugnação complementar, às fls. 85/101.

Por seu turno, a Câmara recorrida, pelo voto de qualidade, entendeu por bem rechaçar a pretensão do contribuinte, reconhecendo como termo final da decadência a primeira ciência do Auto de Infração, afastando o argumento de que somente com a diligência determinada pela autoridade julgadora de primeira instância se aperfeiçoou o lançamento, razão pela qual o prazo decadencial somente se findaria na data da ciência do resultado de referida diligência, com reabertura do prazo de impugnação.

Inconformado, o contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência, pugnando pela reforma do Acórdão em vergasta, alegando, em síntese, que as razões de decidir ali esposadas contrariaram outras decisões das demais Câmaras deste Conselho a respeito da mesma matéria, mais precisamente o Acórdão nº 102-47.824.

A fazer prevalecer sua pretensão, sustenta que o Acórdão paradigma é por demais enfático ao estabelecer que a reabertura do prazo de impugnação, para o contribuinte se manifestar a propósito de diligência e documentos que deveriam ter sido colacionados aos autos por ocasião do lançamento, desloca o termo final do prazo decadencial para a data da ciência de referido aditamento/saneamento, ao contrário do que restou assentado pelo *decisum* guerreado.

Com mais especificidade, aduz que somente foram juntados ao processo os principais fundamentos e reais motivos da autuação após a diligência determinada pelo julgador de primeira instância, a partir da alegação do contribuinte da nulidade por cerceamento do direito de defesa, na peça impugnatória.

Neste sentido, impõe-se reconhecer que o lançamento só fora devidamente aperfeiçoado em 25/08/2006, oportunidade em que o contribuinte tomou conhecimento plenamente das glosas, dos motivos, descrição, datas e valores das despesas com Livro Caixa que foram glosadas pela fiscalização, sendo, portanto, o termo final a ser admitido na contagem do prazo decadencial.

Arremata, defendendo que *a falha na descrição dos fatos não se restringiu apenas em simples falta de clareza nos fundamentos*, uma vez que, de início, *não foram oferecidos quais as razões, nem tampouco o detalhamento das glosas efetuadas*, o que só ocorrera após a diligência determinada pela autoridade julgadora de primeira instância.

Como se observa, resumidamente, o cerne da questão posta nos autos é a discussão a propósito da possibilidade de se admitir como data da efetiva ciência do auto de infração, ou melhor, do devido aperfeiçoamento do lançamento, a ciência do resultado da diligência determinada pela autoridade julgadora de primeira instância, saneando o ato fiscal, descrevendo precisamente as despesas glosadas, com as respectivas datas, descrições, valores e motivos da glosa, juntando, ainda, o Livro Caixa do contribuinte.

De início, para melhor delimitação do tema, na busca da solução mais adequada da lide, impende definir a natureza do vício incorrido pela autoridade lançadora, de maneira a verificar a sua importância na validade do lançamento.

A grande celeuma, em verdade, trata-se em definir se estamos diante de um mero vício formal, passível de saneamento sem qualquer alteração do conteúdo do ato administrativo, ou de vício material do lançamento que, mesmo sendo passível de correção antes da decisão inaugural, representaria um verdadeiro aditamento ao Auto de Infração, que somente estaria definitivamente aperfeiçoado nesta última oportunidade.

Isto porque, considerando tratar-se de simples vício formal, admitir a data da ciência da diligência como termo final do prazo decadencial, por via transversa implica malfeir os preceitos do artigo 173, inciso II, do Código Tributário, uma vez que, nestes casos, a melhor solução seria determinar a nulidade do feito, restabelecendo, assim, lapso temporal da decadência a contar da decisão que anulou o lançamento por vício formal, como restou devidamente assentado no voto vencedor do Acórdão recorrido.

Em outra via, admitindo-se que estamos diante de um vício material, no conteúdo do ato do lançamento, temos que reconhecer que o auto de infração somente se aperfeiçoou com o saneamento procedido a partir da diligência determinada pelo julgador de primeira instância, entendimento que nos filiamos, pelas razões de fato e de direito que passamos a desenvolver.

Antes mesmo de se adentrar às demais questões de mérito propriamente ditas, é de bom alvitre trazer à baila a distinção das 03 (três) conclusões possíveis, *a priori*, de serem levadas a efeito em um julgamento, quais sejam, vício formal, material ou (im) procedência do lançamento.

O **vício formal**, em nosso entender, relaciona-se aos requisitos de validade do ato administrativo, ou seja, os pressupostos sem os quais referido ato não produziria efeitos. Em outras palavras, guarda relação com as formalidades legais extrínsecas do lançamento. Os artigos 10 e 11, do Decreto nº 70.235/72, são os exemplos mais nítidos que podemos encontrar a respeito do tema, *in verbis*:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà 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.

Art.11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número”

Ao tratar da matéria, a Lei nº 4.717/65, que regulamenta a Ação Popular, em seu artigo 2º, parágrafo único, alínea “b”, estabelece que o vício formal é:

“ [...] a omissão ou observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato.”

Como se observa, o ato administrativo somente terá validade se observados os pressupostos formais, extrínsecos, insculpidos nos dispositivos legais supra, entre outros, sob pena de ser anulado por vício formal. Repita-se, o requisito formal do lançamento representa a observância dos ditames estabelecidos por lei no momento de sua exteriorização.

A jurisprudência administrativa, que se ocupou do tema, é mansa e pacífica nesse sentido, senão vejamos:

“PROCESSUAL – LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL – NULIDADE – É nula a Notificação de Lançamento emitida sem o nome do órgão que a expediu, sem identificação do chefe desse órgão ou outro servidor autorizado e sem a indicação do respectivo cargo e matrícula, em flagrante descumprimento às disposições do art. 11, do Decreto nº 70.235/72. Precedentes da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Recurso Especial improvido.” (3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Recurso nº 201-108717 – Acórdão nº CSRF/03-03.305, Sessão de 09/07/2002)

“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. [...]” (8ª Câmara do 1º Conselho, Recurso nº 143.020 – Acórdão nº 108-08.174, Sessão de 23/02/2005) (grifamos)

O Acórdão nº 107-06695, da lavra do Conselheiro representante da Fazenda, Dr. Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, nos traz com muita propriedade a diferenciação entre vício formal e material, nos seguintes termos:

“[...]”

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. Guarda relação com o conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.

Destarte, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, identificando perfeitamente o sujeito passivo, como segue:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

No mesmo sentido, o artigo 50 da Lei nº 9.784/99 estabelece que os atos administrativos devem conter motivação clara, explícita e congruente, sob pena de nulidade, vejamos:

“Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos [...]

§1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente [...]”

Consoante se infere dos dispositivos legais encimados, para que o lançamento encontre sustentáculo nas normas jurídicas e, consequentemente, tenha validade, deverá o fiscal autuante descrever precisamente e comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo. A ausência dessa descrição clara e precisa, especialmente no Relatório do Trabalho Fiscal, ou erro nessa conduta, macula o procedimento fiscal por vício material.

Outro não é o entendimento do ilustre Dr. Manoel Antônio Gadelha Dias, ex-presidente do 1º Conselho de Contribuinte, conforme se extrai do excerto de sua obra *“O Vício Formal no Lançamento Tributário”*, nos seguintes termos:

[...]

O defeito na descrição do fato, por exemplo, não pode caracterizar-se mero vício formal, pois a descrição do fato está intimamente ligada à valoração jurídica do fato jurídico, requisito fundamental do lançamento.

A descrição do fato defeituosa tanto pode configurar nulidade de direito material como de direito processual.

Estaremos diante da primeira situação quando o vício atinge o motivo do ato, ou seja, o seu pressuposto objetivo, que corresponde à ocorrência dos fatos que ensejaram a sua prática.” (Tôrres, Heleno Taveira et al. – coordenação – “Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados – São Paulo : Quartier Latin, 2005, p. 348)

A jurisprudência administrativa não discrepa desse entendimento, consoante se positiva dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“ PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO EX OFFICIO – É nulo o Ato Administrativo de Lançamento, formalizado com inegável insuficiência na descrição dos fatos, não permitindo que o sujeito passivo pudesse exercer, como lhe outorga o ordenamento jurídico, o amplo direito de defesa, notadamente por desconhecer, com a necessária nitidez, o conteúdo do ilícito que lhe está sendo imputado. Trata-se, no caso, de nulidade por vício material, na medida em que falta conteúdo ao ato, o que implica inoccorrência da hipótese de incidência.” (1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Recurso nº 132.213 – Acórdão nº 101-94049, Sessão de 06/12/2002, unânime)

“LANÇAMENTO – NULIDADE - VÍCIO MATERIAL – DECADÊNCIA - Nulo o lançamento quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, por se tratar de vício de natureza material. Aplicável o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN.” (2ª Câmara do 1º Conselho, Recurso nº 138.595 – Acórdão nº 102-47201, Sessão de 10/11/2005)

Antes de seguir com o estudo, cabe aqui fazer um parêntese, relativamente ao efeito prático de se declarar a nulidade do lançamento por vício formal ou material. No primeiro caso, o prazo decadencial é restabelecido, passando a ser contado a partir da data da decisão definitiva que declarou a nulidade por vício formal do lançamento. É o que se extrai do artigo 173, inciso II, do CTN.

Por outro lado, tratando-se de vício material, o prazo decadencial continua a ser contado da ocorrência do fato gerador do tributo, no caso do artigo 150, § 4º, do CTN, ou do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tratando-se dos artigos 173 do CTN. Ou melhor, poderá o Fisco promover novo lançamento, corrigindo o vício material incorrido, conquanto que dentro do prazo decadencial acima estipulado.

Retornando à diferenciação das conclusões de julgamento, já a decretação da **improcedência da autuação**, implica inferir que, diante dos elementos de provas e razões ofertados pela autoridade lançadora, chegou-se à conclusão da inexistência do fato gerador do tributo exigido. Ou seja, adentrando-se ao mérito da questão, o lançamento efetuado não deve

prosperar, uma vez que não restou comprovada a ocorrência do fato gerador, o que impede o Fisco de promover novo lançamento a partir dos mesmos fatos.

Diante de tais considerações, voltemos à hipótese dos autos, onde o fiscal autuante promoveu o lançamento sem a devida descrição das imputações e, posteriormente, instado pelo julgador de primeira instância, apresentou as respectivas datas, descrições, valores e motivos da glosa, juntando, ainda, o Livro Caixa do contribuinte e, por conseguinte, somente aí, demonstrando o próprio fato gerador do imposto de renda ora exigido e condição do lançamento. Nesses termos, não se cogitaria em vício formal, mas, sim, em mácula no lançamento por vício material.

Observe-se que o contribuinte somente teve condições de defesa e tomou conhecimento das infrações apontadas pela fiscalização nesta segunda oportunidade, razão pela qual temos que reconhecer que fora após a ciência da diligência fiscal que o auto de infração passou a produzir plenamente seus devidos efeitos, com a perfeita descrição do fato gerador e razões da autuação.

A propósito da matéria, dissertou com muita propriedade o ilustre Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, nos autos do processo administrativo nº 10935.003462/2003-42, de onde peço vênica para transcrever a ementa e excerto do voto, e adotar como razões de decidir:

“EMENTA:

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - REGULAR INTIMAÇÃO PARA COMPROVAR A ORIGEM DOS DEPÓSITOS - LEGITIMIDADE DA PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - A presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários requer a prévia e regular intimação do titular da conta bancária para comprovar a origem dos valores utilizados nas operações. A intimação genérica, sem a indicação, de forma individualizada, dos depósitos bancários cujas origens devem ser comprovadas, não satisfaz a condição de regular intimação, indispensável à legitimidade da presunção de omissão de rendimentos.

Recurso provido.

[...]

d) em 17/12/2003 foi então lavrado o Auto de Infração do qual o Contribuinte tomou ciência, por via postal, em 23/12/2003;

e) A autoridade julgadora de primeira instância, entendendo que "as intimações lavradas no início do procedimento de fiscalização, quando sequer se tinha conhecimento dos extratos das contas bancárias, não conferia à Fiscalização, mais de um ano depois, direito de presumir, sem nova intimação ao contribuinte, acompanhada dos extratos bancários, que os créditos/depósitos foram realizados com rendimentos omitidos", determinou a devolução dos autos em diligência, "para que seja atendido o comando do art. 42 da Lei nº 9.430/96", mediante nova intimação para que o

Contribuinte comprovasse a origem dos depósitos bancários, agora acompanhada com a cópia da relação individualizada dos depósitos constantes do Termo de Verificação anexo ao Auto de Infração, (fls. 1317);

f) O Contribuinte foi intimado, conforme determinado, com ciência da intimação por via postal em 14/04/2004 (fls. 1322), e apresentou, em 04/05/2004, suas razões em resposta à intimação, nos termos já relatados; e, em 16/06/2004, foi cientificado do Termo de Verificação Fiscal em Procedimento de Diligência e de Ciência de Prazo para Impugnação de fls. 1671/1685, no qual a autoridade lançadora, após exclusões de valores da base de cálculo, apurou o montante do imposto devido, assinando prazo de 30 dias para o Contribuinte impugnar.

Ante esses fatos colocam-se as seguintes questões: a) a intimação na forma como realizada no procedimento fiscal que antecedeu à lavratura do Auto de Infração atende à condição de regular intimação posta no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, como pressuposto para a presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada? Se não, o vício pode ser sanado por meio apenas de uma nova intimação, posterior à autuação?

Penso que a resposta é negativa para ambas as questões.

Quanto à primeira, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 é claro ao se referir a valores creditados em contas de depósitos ou de investimento a serem analisados de forma individualizada e que o contribuinte deve ser regularmente intimado a comprovar a origem desses créditos. Somente após a regular intimação, sem que o contribuinte tenha comprovado a origem dos créditos, se presume a omissão de rendimentos. Para maior clareza, reproduzo o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, já com as alterações posteriores, verbis:

[...]

O dispositivo, portanto, cria uma presunção legal de omissão de rendimentos, a qual, entretanto, para se estabelecer, requer a observância de algumas condições claramente especificadas: a regular intimação do contribuinte, a análise individualizada dos créditos/depósito, a exclusão das transferências entre contas, a desconsideração dos valores individuais inferiores a R\$ 12.000,00 quando estes não totalizem no ano R\$ 80.000,00, a divisão dos rendimentos e receitas entre os titulares de contas conjuntas, etc.

No caso concreto, não só a intimação não relacionou os depósitos/créditos cuja origem o Contribuinte deveria demonstrar como indicou, de forma globalizada, valores que sequer correspondem exatamente ao montante dos depósitos bancários realizados nas contas bancárias, mas meros indicadores do montante da movimentação financeira do titular da conta.

Ora, como se exigir que o titular da conta bancária comprove, de forma individualizada, a origem dos recursos

depositados em sua conta bancárias, se a intimação não individualiza esses depósitos?

Vale repisar que o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 instituiu uma presunção legal, que representou, em termos práticos, a inversão do ônus da prova, mas não a inversão do ônus de realizar os procedimentos de apuração do crédito tributário, referidos no artigo 142 do CTN, verbis:

[...]

Note-se que se trata aqui de lançamento de ofício e, portanto, cabe ao Fisco e não ao contribuinte realizar os procedimentos tendentes à apuração do montante do imposto devido. E o que se tem neste caso é que, ao intimar o Contribuinte, genericamente, da origem dos depósitos bancários, sem individualizá-los, informando apenas valores globalizados relativos a créditos sobre os quais incidiu a CPMF, o Fisco praticamente transferiu para o Contribuinte o ônus de realizar todo o procedimento.

É forçoso concluir, portanto, que da forma como foram feitas as intimações que antecederam à lavratura do Auto de Infração, não se atendeu ao requisito da regular intimação a que se refere o caput do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 e, assim, não se implementaram as condições para que o Fisco pudesse legitimamente presumir a omissão de rendimentos.

Segue-se a segunda questão: poderia o Fisco proceder à intimação, conforme a prescrição da Lei nº 9.430, de 1996, após a lavratura do auto de infração, já na fase contenciosa do procedimento e com isso sanar o vício?

A resposta também é negativa. No caso não se trata de questão acessória, que possa ser corrigida com a simples emenda do ato administrativo, mas de vício substancial que interfere na essência da definição da matéria tributária e do imposto devido. Como referido acima, a consequência da falta de prévia e regular intimação do Contribuinte é a falência dos pressupostos da presunção de omissão de rendimentos e, portanto, da própria existência do crédito tributário. A realização posterior dos procedimentos previstos no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 poderiam levar à presunção de omissão de rendimentos e ensejar a autuação com base em depósitos bancários de origem não comprovada, mas não poderia retroagir para salvar a autuação anteriormente feita.

A se admitir tal possibilidade, o Fisco poderia proceder a autuações sem a observância dos requisitos referidos no art. 142 do CTN e com base em meras estimativas arbitrárias, para, apenas posteriormente, na fase do contraditório, apurar o valor efetivamente o crédito tributário, o que certamente não é compatível com as normas que regem a tributação e o processo administrativo tributário.

No presente caso, ainda que se considerasse a possibilidade de saneamento dos vícios da autuação, não sendo esses formais, mas substanciais, as providências saneadoras teriam que ser adotadas dentro do prazo decadencial, o que não ocorreu neste caso, pois a ciência do Termo de Diligência, a partir do qual o Contribuinte pôde se manifestar sobre a apuração do imposto, somente se deu em 16/06/2004.

[...]” (4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 104-22.432 – Sessão de 24/05/2007 – grifamos)

Mutatis mutandis, o caso contemplado no processo acima transcrito se amolda perfeitamente à hipótese destes autos. Destarte, em que pese se referir à autuação com base em depósitos bancários de origem não comprovada, igualmente, fora implementado somente no decorrer do processo administrativo fiscal, em face de diligência determinada pelo julgador de primeira instância.

Não se trata, pois, de uma simples diligência para elucidar questões periféricas ou sanear dúvidas do julgador diante das razões e documentos ofertados pelo contribuinte, mas, sim, de verdadeira complementação/aditamento da autuação, com a descrição dos fatos, indicação das despesas glosadas, datas, valores e apresentação dos documentos que serviram de lastro ao lançamento, pressupostos indispensáveis à validade do Auto de Infração, sem os quais não produz efeitos.

Observe-se, por fim, que o Relatório Fiscal e/ou Termo de Verificação Fiscal, tem por finalidade demonstrar/explicar, resumidamente, como procedeu a fiscalização na constituição do crédito tributário, devendo, dessa forma, ser claro e preciso relativamente aos procedimentos adotados pelo fisco ao promover o lançamento, concedendo ao contribuinte conhecimento pleno dos motivos ensejadores da autuação, possibilitando-lhe o amplo direito de defesa e contraditório, o que só se vislumbrou na hipótese vertente com o resultado da diligência determinada pela autoridade julgadora de primeira instância.

Na esteira desse raciocínio, é de se restabelecer a ordem no sentido de adotar a ciência do resultado da diligência fiscal, às fls. 36 e 76/82, em **25/08/2006** (fl. 75), como data da efetiva constituição do crédito tributário, termo final do prazo decadencial, restando, portanto, decaída a exigência fiscal, uma vez que o fato gerador ocorreu em **31/12/2000**, com base no artigo 150, § 4º, do CTN, em virtude da constatação da antecipação de pagamentos, a partir dos recolhimentos efetuados a título de carnê-leão, constantes da DIRPF, às fls. 27/31.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE E DAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

Processo nº 10980.012320/2005-92
Acórdão n.º **9202-02.322**

CSRF-T2
Fl. 238

CÓPIA