



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

**Processo n°** 11516.000058/2004-00  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-002.810 – 2ª Turma  
**Sessão de** 07 de agosto de 2013  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** HABIB TAMER ELIAS MERHI BADIÃO

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 1997, 1998

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DECLARADO NULO. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO OU NOVO LANÇAMENTO.

No presente caso a nulidade do lançamento primitivo foi declarada, por vício formal, em face da inexistência de MPF para o procedimento de fiscalização que culminou no lançamento anulado.

Por certo que é mais consentâneo com a lógica do nosso sistema jurídico-tributário o entendimento de que o prazo renovado de decadência previsto pelo inciso II do artigo 173 do CTN para os casos de lançamento anulado por vício formal, destina-se a permitir que a Fazenda Pública trate, tão-somente, de sanear a formalidade desrespeitada.

Portanto, para que se aplique o art. 173, II do CTN o novo lançamento deve conformar-se materialmente com o lançamento anulado. Fazendo-se necessária perfeita identidade entre os dois lançamentos, posto que não pode haver inovação material no lançamento substitutivo ao lançamento anulado anteriormente.

Ocorre que, no presente caso, há valores adicionais que foram incluídos no presente lançamento em comparação com o lançamento primitivo.

Os valores adicionais incluídos pela novel autoridade lançadora decorrem do fato desta não ter considerado determinadas origens como comprovadas, diferentemente do que considerou a primeira autoridade lançadora.

Não houve no presente caso o denominado lançamento autônomo, o que me leva a divergir do entendimento exarado no acórdão recorrido, no sentido de declarar a decadência da totalidade da matéria tributável referente aos anos calendário de 1997 e 1998.

O que precisa ser feito, e tão-só, é o expurgo dos valores relativos aos depósitos bancários que, considerados como de origem comprovada no procedimento anterior, acabaram assim não acatados no novo lançamento.

Não pode o fisco exigir além do valor originário porque, do contrário, passaria a ser novo lançamento e não reparos visando suprir vícios formais, posto que foi objetivo da norma do art. 173, II, do CTN, fazer com que a essência fosse superior a forma, mas não permite que o valor exigido seja superior ao primitivo, mormente quando ocorre a decadência porque aí seria suprir mais que a forma, seria refazer situação extinta nos termos do art. 156, V do CTN.

Portanto, concluo que a regra excepcional de decadência instituída pelo artigo 173, II, do CTN, aplica-se ao caso em questão, mas entendo incabíveis as majorações efetuadas no segundo lançamento, que já se encontravam alcançadas pela decadência.

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 Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Gonçalo Bonet Allge que negavam provimento.

*(Assinado digitalmente)*

Henrique Pinheiro Torres - Presidente em exercício

*(Assinado digitalmente)*

Elias Sampaio Freire – Relator

EDITADO EM: 16/08/2013

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Gonçalo Bonet Allage, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire. Ausente, justificadamente, a Conselheira Susy Gomes Hoffmann.

## Relatório

A Fazenda Nacional, inconformada com o decidido no Acórdão n.º 102-47.829, proferido pela 2ª Câmara do 1º CC em 16 de agosto de 2006, interpôs, dentro do prazo regimental, recurso especial de contrariedade à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A decisão recorrida, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de quebra de sigilo bancário e, por maioria de votos, acolheu a preliminar de erro material e cancelou a exigência, pela decadência, em relação aos anos-calendário de 1997 e 1998; no mérito, em relação ao ano-calendário de 1999, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso para reduzir a multa isolada. Segue abaixo sua ementa:

*“VÍCIO MATERIAL - Havendo alteração de qualquer elemento inerente ao fato gerador, à obrigação tributária, à matéria tributável, ao montante devido do imposto e ao sujeito passivo, se estará diante de um lançamento autônomo que não se confunde com o lançamento refeito para corrigir vício formal, nos termos previstos no artigo 173, II, do CTN.*

*DECADÊNCIA — IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA — AJUSTE ANUAL — LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO — O direito de a Fazenda Nacional lançar o imposto de renda pessoa física, devido no ajuste anual, decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.*

*QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO - MEIOS LÍCITOS DE OBTENÇÃO - Observados os requisitos legais, o acesso aos dados financeiros constitui uma das formas de obtenção de elementos para configurar os fatos econômicos possíveis de subsunção à hipótese de incidência do tributo.*

*DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Caracterizam omissão de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o responsável, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

*Recurso parcialmente provido.”*

Afirma a Fazenda que o aresto recorrido entendeu, equivocadamente, que houve erro material na formulação do lançamento anteriormente anulado, restando ultrapassado, portanto, o prazo decadencial para o lançamento.

Explica que a decisão em comento aplicou o art. 173, inciso II e o art. 142, ambos do CTN de forma equivocada.

Argumenta que tal aresto aduziu que a autoridade fiscal, ao efetuar o segundo lançamento, inovou-o no que diz respeito ao valor tributável, de tal modo que o suposto erro material não teria o condão de interromper a decadência. Considera que a interpretação dada ao

art. 173, II e art. 142 do CTN ocorreu de forma literal, dispersa dos demais preceitos normativos e das provas dos autos.

Ente de que deve-se aplicar no presente caso o prazo estabelecido no artigo 173, inciso II, do CTN, porquanto a anulação do lançamento decorreu de vício de forma, que devolve à Fazenda Pública a possibilidade de refazê-lo para correção, tão-somente, do vício de forma apontado na decisão que o anulou.

Sustenta que deve-se apenas decotar as majorações efetuadas no segundo lançamento, nas bases de cálculo dos anos calendário de 1997 e 1998, que foram aumentadas nos montantes de R\$ 65.215,24 e R\$900,00, respectivamente, visto que, assim, atender-se-á à determinação anterior de aproveitamento dos dados anteriormente obtidos.

Frisa que o STJ tem aplicado a possibilidade de se decotar a majoração indevida nas CDA's submetidas à execução fiscal, é dizer, aproveita-se os atos já realizados sem declarar a nulidade do título.

Ao final, requer o provimento do seu recurso.

Nos termos do Despacho n.º 565 de 26/11/2008, foi dado seguimento ao pedido em análise.

O contribuinte apresentou, tempestivamente, contrarrazões.

Afirma que o Recorrente está dando interpretação equivocada aos arts. 173, II, e 142 do CTN.

Observa que a regra esculpida no art. 173, II do CTN aplica-se aos casos em que o segundo lançamento (anulado anteriormente por vício formal), destina-se a corrigir referidos vícios formais e não constituir um lançamento AUTÔNOMO, como se deu no caso em concreto.

Entende que, no caso sub judice, não bastasse ter sido outro agente fiscal a operar o segundo lançamento, as características de novo procedimento constam claramente do processo, tais como as intimações fiscais exigindo apresentação de documentos já apresentados no processo primitivo; a alteração do critério de apuração da base tributável e, mais grave que tudo isso, a autuação de período diverso daquele inicialmente lançado.

Conclui que o presente lançamento, levado a efeito a pretexto de sanar vício de forma daquele anteriormente constituído, nada mais é que o resultado de um novo procedimento fiscalizatório, porquanto um lançamento autônomo e totalmente desvinculado daquele que foi anulado, devendo, nesse caso, ser aplicada a regra contida no 4º do art. 150 do CTN.

Ao final, requer o não provimento do recurso da PGFN.

Eis o breve relatório.

## Voto

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Relator

O Recurso é tempestivo, estando também demonstrado os demais requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Especial.

A discussão gira em torno da apreciação da decadência de lançamento realizado para sanear lançamento anterior anulado.

É de vital importância a distinção entre vício formal e material para dimensionar os diferentes efeitos que, quanto à sua natureza e intensidade, cada um desses erros pode ter sobre o crédito tributário constituído. Há de se avaliar a ocorrência do erro como sendo “menos ou mais gravoso” e reforçando a idéia de que, também daí, pode-se extrair subsídios com vistas à classificação do vício como sendo de forma ou de substância.

Como efeito prático de se declarar a nulidade do lançamento por vício formal ou material temos que: no caso de vício formal o prazo decadencial para a realização de outro lançamento é restabelecido, passando a ser contado a partir da data da decisão definitiva que declarou a nulidade por vício formal do lançamento, conforme estabelece o 173, inciso II, do CTN. Já no caso 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 primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tratando-se do artigos 173, inciso I do CTN. Assim sendo, neste último caso, poderá o Fisco promover novo lançamento, corrigindo o vício material incorrido, conquanto que dentro do prazo decadencial estipulado, sem o restabelecimento do prazo que é concedido na hipótese de se tratar de vício formal.

Portanto, a questão reside, assim, no estudo da natureza e intensidade do erro cometido, de cujas conclusões se extrai a classificação necessária para se definir a existência, ou não, do direito de o sujeito ativo da obrigação efetuar novo lançamento, levando-se em conta o princípio da segurança jurídica e os limites temporais dos atos administrativos.

As incorreções e omissões quanto à formalidade do ato praticado caracterizam o vício formal. Luiz Henrique Barros de Arruda, Processo Administrativa Fiscal, Editora Resenha Tributária, pág. 82, define assim o vício formal: “*O vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi preterida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal.*”

Ou seja, os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, isto é, 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.

Por outro lado, ocorre vício material quando o lançamento não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, quer pela insuficiência na

descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, é igualmente nulo por falta de materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido.

Destarte, a inobservância do que preconiza o art. 142 do CTN, que prevê ser o lançamento procedimento administrativo a 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, caracteriza existência de vício de natureza material.

No presente caso a nulidade do lançamento primitivo foi declarada, por vício formal, em face da inexistência de MPF para o procedimento de fiscalização que culminou no lançamento anulado.

Entretanto, o acórdão recorrido conclui que o presente lançamento trata-se de lançamento autônomo e não lançamento substitutivo, tendo em vista o fato de que o valor tributável foi alterado neste segundo lançamento em comparação com o lançamento primitivo.

Saliento que, não estou aqui reapreciando a natureza do vício declarado por ocasião da anulação do primeiro lançamento. Estou sim, apreciando a conformidade do novo lançamento com o lançamento a que pretende substituir.

Por certo que é mais consentâneo com a lógica do nosso sistema jurídico-tributário o entendimento de que o prazo renovado de decadência previsto pelo inciso II do artigo 173 do CTN para os casos de lançamento anulado por vício formal, destina-se a permitir que a Fazenda Pública trate, tão-somente, de sanear a formalidade desrespeitada.

Portanto, para que se aplique o art. 173, II do CTN o novo lançamento deve conformar-se materialmente com o lançamento anulado. Fazendo-se necessária perfeita identidade entre os dois lançamentos, posto que não pode haver inovação material no lançamento substitutivo ao lançamento anulado anteriormente.

Ocorre que, no presente caso, há valores adicionais que foram incluídos no presente lançamento em comparação com o lançamento primitivo.

Os valores adicionais incluídos pela novel autoridade lançadora decorrem do fato desta não ter considerado determinadas origens como comprovadas, diferentemente do que considerou a primeira autoridade lançadora.

Destarte, entendo que não houve no presente caso o denominado lançamento autônomo, o que me leva a divergir do entendimento exarado no acórdão recorrido, no sentido de declarar a decadência da totalidade da matéria tributável referente aos anos calendário de 1997 e 1998.

O que precisa ser feito, e tão-só, é o expurgo dos valores relativos aos depósitos bancários que, considerados como de origem comprovada no procedimento anterior, acabaram assim não acatados no novo lançamento.

Não pode o fisco exigir além do valor originário porque, do contrário, passaria a ser novo lançamento e não reparos visando suprir vícios formais, posto que foi objetivo da norma do art. 173, II, do CTN, fazer com que a essência fosse superior a forma, mas não permite que o valor exigido seja superior ao primitivo, mormente quando ocorre a decadência porque aí seria suprir mais que a forma, seria refazer situação extinta nos termos do art. 156, V do CTN.

Processo nº 11516.000058/2004-00  
Acórdão n.º **9202-002.810**

**CSRF-T2**  
Fl. 10

---

Portanto, concluo que a regra excepcional de decadência instituída pelo artigo 173, II, do CTN, aplica-se ao caso em questão, mas entendo incabíveis as majorações efetuadas no segundo lançamento, nas bases de cálculo dos anos calendário de 1997 e 1998, que foram aumentas nos montantes de R\$ 65.215,24 e R\$ 900,00, respectivamente, que já se encontravam alcançadas pela decadência.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para declarar a decadência tão somente dos montantes da base de cálculo correspondentes a R\$ 65.215,24 para o ano calendário de 1997 e de R\$ 900,00 para o ano calendário de 1998.

É como voto.

*(Assinado digitalmente)*

Elias Sampaio Freire



**Ministério da Fazenda**

## **PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO**

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

### **Histórico de ações sobre o documento:**

Documento juntado por AFONSO ANTONIO DA SILVA em 19/08/2013 13:49:59.

Documento autenticado digitalmente por AFONSO ANTONIO DA SILVA em 19/08/2013.

Documento assinado digitalmente por: HENRIQUE PINHEIRO TORRES em 15/10/2013 e ELIAS SAMPAIO FREIRE em 12/09/2013.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 09/10/2020.

### **Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:**

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

**EP09.1020.12045.ULI7**

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:**

**668EC6238E0AE502441487B9779883D671C9E63F**