



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13227.720859/2018-63
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-011.160 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 29 de fevereiro de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DANIELE COSTA PAIAO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2012, 2013

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.
PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Atendidos os pressupostos regimentais, mormente quanto à demonstração da alegada divergência jurisprudencial, o Recurso Especial deve ser conhecido.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA. FLUXO FINANCEIRO. BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE APURAÇÃO MENSAL. NULIDADE MATERIAL

O fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos será apurado, mensalmente, considerando-se todos os ingressos e dispêndios realizados no mês, pelo contribuinte. É nulo o lançamento, por vício material, quando o erro na sua construção provoca o consequente cerceamento do direito de defesa do contribuinte, já que a apuração equivocada do crédito tributário, sem considerar as normas aplicáveis ao APD, eiva o lançamento de vício material insanável, pois não se pode refazer o lançamento sem alterar seu conteúdo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Maurício Nogueira Righetti (relator), Sheila Aires Cartaxo Gomes e Mário Hermes Soares Campos, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Relator

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Regis Xavier Holanda (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Na origem, cuida-se Auto de Infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF para exigência do tributo relativo Anos-calendário 2012 e 2013, em razão de acréscimo patrimonial a descoberto (Ano-calendário 2012); omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada (Ano-calendário 2013); e falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão (Ano calendário 2013), conforme discriminado no relatório fiscal.

O relatório fiscal encontra-se às fls. 13/36.

Impugnado o lançamento às fls. 461/575, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/CE julgou-o procedente em parte (fls. 976/1086).

Por sua vez, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Seção deu provimento parcial ao recurso de fls. 1096/1253 por meio do acórdão 2402-007.913 – fls. 1264/1323.

Não conformada, a Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração às fls. 1325/1328, suscitando contradição do acórdão de Recurso Voluntário, mas que foram rejeitados pelo Presidente da Turma às fls. 1332/1338.

Ainda irresignada, a União interpôs Recurso Especial às fls. 1340/1351, pugnando, ao final, pelo seu conhecimento e provimento para que seja **i)** Restabelecida a cobrança dos valores inicialmente excluídos pela DRJ; e **ii)** Anulado por vício formal, a parte do Auto de Infração referente ao acréscimo patrimonial a descoberto.

Em **6/3/20** - às fls. 1355/1366 - foi dado seguimento **parcial** ao recurso, para que fosse rediscutida a matéria “**da nulidade por vício formal**”. Não houve seguimento quanto à matéria “da necessidade de coincidência de datas e valores para demonstrar a origem das receitas omitidas”

A Fazenda Nacional aviou Agravo às fls. 1368/1371, que foi rejeitado pela Presidente da CSRF às fls. 1374/1377.

De sua vez, a sujeito passivo interpôs Embargos de Declaração às fls. 1394/1443, suscitando omissões no acórdão de Recurso Voluntário, que foram rejeitados pelo Presidente da Turma às fls. 1449/1459.

Na sequência, também apresentou seu Recurso Especial às fls. 1473/1589, que teve seguimento negado às fls. 1704/1729, o que motivou a interposição do Agravo de fls. 1738/1762, mas que foi rejeitado pela Presidência da CSRF às fls. 1765/1772.

Intimado do acórdão de julgamento do Recurso Voluntário e de Ofício, bem como do recurso da Fazenda e do despacho que lhe dera seguimento em 25/11/20 (fl. 1386), o sujeito passivo apresentou contrarrazões **intempestivas** em 15/3/21 (fl. 1695), pugnando pelo desprovimento do recurso da União – vide fls. 1697/1700.

É o relatório.

Fl. 3 do Acórdão n.º 9202-011.160 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 13227.720859/2018-63

Voto Vencido

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti – Relator.

O Recurso Especial é tempestivo (processo movimentado em 20/3/20 para ciência do despacho que negou seguimento aos seus embargos tempestivos – fl. 1339 – e recurso apresentado em 26/3/20 – fl. 1352). Passo, com isso, à análise dos demais requisitos para o seu conhecimento.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria “**da nulidade por vício formal**”.

O acórdão vergastado foi assim ementado, naquilo que foi devolvido à apreciação desta CSRF;

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DEMONSTRATIVO DE VARIAÇÃO PATRIMONIAL. INEXISTÊNCIA.

Caracteriza-se acréscimo patrimonial a descoberto, apurado mensalmente, conforme disposto em demonstrativo específico, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

O acréscimo patrimonial, por si só, não se constitui infração, mas apenas o acréscimo patrimonial a descoberto (não justificado)

A não observância dos procedimentos adequados à apuração de variação patrimonial a descoberto, mediante demonstrativo específico, de forma a atender à legislação do imposto de renda, prejudica o pleno exercício do direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório do Contribuinte, bem assim afronta a elementos estrutura do lançamento definidos no art. 142 do CTN.

A decisão foi no seguinte sentido:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a parcela do lançamento referente a acréscimo patrimonial a descoberto, nos termos do voto do relator.

Pois bem.

Vale destacar, de plano, que a matéria então devolvida a este colegiado está relacionada diretamente à infração apurada pelo Fisco como sendo: **ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO**. Na descrição a infração, assim constou:

Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, ou seja, excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva, conforme relatório fiscal em anexo.

Examinando-se o Relatório Fiscal, é de se notar que o autuante tomou como acréscimo patrimonial, preponderantemente, os valores dos bens declarados na DIPRF em 31/12/2012, em relação aos quais, o contribuinte não teria comprovada a origem dos numerários para a sua aquisição. Veja-se o quadro:

Item	Data do Fato Gerador	Composição	Valor Apurado Patrimônio a descoberto (R\$)
01	30.09.2012	Imóveis adquiridos em 17.09.2012, não declarados, e não informados quando da resposta à intimação.	690.579,07
02	31.12.2012	Semoventes (bovinos), não declarados, porém informados existentes em 31.12.2012 quando da resposta da intimação.	2.761.600,00
03	31.12.2012	Numerários não declarados, porém informados existentes em 31.12.2012 quando da resposta da intimação.	11.291.232,32
TOTAL			14.743.411,39

De sua vez, o colegiado recorrido entendeu, à unanimidade, que a omissão do Fisco em apresentar o Demonstrativo de Variação Patrimonial **mensal** do ano-calendário de 2012 representaria descumprimento do art. 142 do CTN, dada a deficiência na demonstração de elementos essenciais do lançamento. Nesse contexto o lançamento foi desconstituído quanto à infração em tela.

Mas essa constatação não foi o bastante para o colegiado *a quo*.

No voto condutor do recorrido, ainda constou uma outra observação que teria sido, infere-se, decisiva para o provimento do recurso do ora recorrido. Confira-se o fragmento por mim sublinhado:

É oportuno destacar que os rendimentos informados pela Recorrente à autoridade lançadora, no curso da fiscalização, como existentes em 31/12/2012, no valor total de R\$ 11.291.232,32, reclamavam por comprovação quanto à sua existência, mediante procedimento fiscal específico com foco na movimentação financeira da Recorrente no Ano Calendário 2012, e, uma vez comprovados, poderiam, independentemente de terem sido omitidos, bem assim da sua origem, compor o Demonstrativo de Variação Patrimonial na condição de **origens/recursos** para fins de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto.

É dizer, na apuração da variação patrimonial a descoberto, as origens/recursos que compõem o Demonstrativo de Variação Patrimonial do determinado ano calendário em contrapartida aos dispêndios/aplicações, não têm odor, vez que é indiferente a forma como tais recursos foram disponibilizados ao contribuinte, bem assim se foi ou não declarado ao Fisco. É suficiente apenas que reste comprovado que tais recursos ingressaram na esfera jurídico tributária do sujeito passivo, ou seja, que tenha havido a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica daqueles, na forma expressa no art. 43 do CTN.

Não só não existe essa comprovação nos autos, como também a autoridade lançadora, de forma equivocada, considerou o valor de R\$ 11.291.232,32, que a Recorrente inicialmente informou dispor como numerário, como se **aplicações/dispendios** fossem, quando na verdade tratavam-se de origens/recursos, a lastrear aplicações/dispendios ocorridas no ano calendário de 2012.

Ademais, a própria Recorrente, quando da impugnação apresentada ao órgão julgador de primeira instância, bem assim em sede de recurso voluntário perante a segunda instância, nega a disponibilidade, em 31/12/2012, de numerário/depósitos em banco no valor de R\$ 11.291.232,32, que antes informara dispor, no curso da ação fiscal:

[...]

Portanto, as contas correntes e investimentos da Recorrente revelam a inexistência se saldo relevantes, de modo que não é verosímil a afirmação de que a Recorrente deteria patrimônio na ordem de R\$ 11.291.232,32 em ativos financeiros, seja em banco (comprovadamente não o há) sejam mantido em espécie, o que é ainda menos plausível

dado que, haveria necessidade de que, deduzidos os valores em banco retro demonstrados, haveria necessidade de que a Recorrente possuísse em mãos o total de R\$ 11.290.945,62 o que é fisicamente impossível.

[...]

É dizer, ficou o dito pelo não dito.

Por sua vez, os imóveis adquiridos em 17/09/2012 no total de R\$ 690.579,07 (atestados pela autoridade lançadora com espeque em escrituras públicas registradas em cartório de imóveis), bem assim os semoventes existentes em 31/12/2012 (no valor total de R\$ 2.761.600,00, de cuja titularidade a Recorrente não nega) constituem-se **dispêndios/aplicações**, passíveis de compor o Demonstrativo de Variação Patrimonial.

Quanto à alegação da Recorrente de que dispunha, em 31/12/2012, de apenas R\$ 286,79 na instituição financeira SICOOB e R\$ 0,00 no Banco Bradesco, conforme extratos acostados aos autos, em face dos quais a autoridade lançadora não se aprofundou, inclusive mediante procedimento fiscal específico (verificação da movimentação financeira mediante análise dos extratos bancários) para fins de apuração de rendimentos omitidos, é de se observar que tais extratos representam apenas um retrato, estático, portanto, da situação financeira/bancária da Recorrente, sem relevância para a verificação de acréscimo patrimonial a descoberto, vez que não revela a dinâmica da movimentação financeira da Recorrente ao longo do ano calendário de 2012, sendo assim imprestáveis para fins de composição de origens/recursos.

Em síntese, considerou o colegiado *a quo* que do total de R\$ 14.743.411,39, R\$ 11.291.232,32 teriam sido considerados, equivocadamente, pelo autuante como aplicações, quando seriam, em verdade, origens/recursos a lastrear aplicações/dispêndios ocorridos no ano calendário de 2012.

Nesse cenário, a Fazenda Nacional requer que o lançamento seja declarado nulo, devendo prevalecer, ao invés de cancelamento, o reconhecimento de vício de formal.

Quanto ao conhecimento, postula-se em sede de Contrarrazões pelo não conhecimento do apelo em razão da falta de demonstração do dissídio pretendido.

Passa-se à análise da divergência quanto à matéria natureza do vício que conduziu ao cancelamento parcial da autuação.

Foi apresentado como primeiro paradigma o Acórdão **3201-00.248**, cuja ementa contém a redação:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 05/11/2004 a 13/11/2006

É nulo, por vício formal, o lançamento tributário quando **não estiverem presentes todos os elementos do artigo 142 do Código Tributário Nacional**, bem como, quando se constatar confusa contextualização dos elementos de prova que visavam determinar o fato gerador da obrigação, e os que forem formalizados com erro na determinação da matéria tributável, posto que, por representar preterição de uma formalidade essencial, caracteriza-se cerceamento do direito de defesa. Recurso de Ofício Negado (destaquei)

Nesse caso paradigmático, o colegiado concluiu por negar provimento ao recurso de ofício que havia declarado nulo o lançamento por vício formal. Não obstante ter tratado de matéria significativamente distinta da destes autos, o fato é que, em termos de normas gerais em matéria tributária, assentou o entendimento de que quando não estiverem presentes todos os elementos do artigo 142 do CTN, o correspondente lançamento seria nulo por vício formal.

Em suma, ao contrário do que afirma a Contribuinte, o dissídio restou demonstrado, na medida em que o primeiro paradigma conclui que o descumprimento do art. 142 do CTN, conduz à nulidade por vício formal, enquanto no recorrido prevaleceu a posição pela desconstituição do auto de infração.

Destarte, deve-se conhecer do apelo quanto à matéria natureza do vício com esteio nesse paradigma.

Consoante descrito no acórdão recorrido, quanto à infração relativa ao Acréscimo Patrimonial a Descoberto, o lançamento teria deixado de cumprir com o objetivo de informar claramente ao sujeito passivo a origem do crédito apurado, de modo a permitir o exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório. Vejamos trechos dessa decisão:

Nessa perspectiva, uma vez que não foram observados os procedimentos adequados à apuração de variação patrimonial a descoberto, mediante demonstrativo específico, de forma a atender ao disposto no art. 55, XIII, do Decreto n. 3.000/999 - RIR/99 (vigente à época dos fatos), fato que, por si só, prejudica o pleno exercício do direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório da Recorrente, bem assim restar evidente afronta a elementos estruturais do lançamento definidos no art. 142 do CTN, consubstanciados na **ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente; determinação da matéria tributável; e cálculo do montante do tributo devido**, encaminhado pela desconstituição do lançamento com fulcro na infração tipificada por acréscimo patrimonial a descoberto no ano-calendário 2012.

De fato, a decisão recorrida revela situação que tem o potencial de causar prejuízos à defesa do Sujeito Passivo e, desse modo, há de se conferir razão à ao Colegiado *a quo* quanto ao entendimento de que vícios dessa natureza devem conduzir à invalidação do lançamento, na parte em que restar configurada a ocorrência de problemas dessa natureza.

Ocorre que, como dito no acórdão desafiado, embora seja possível verificar “violação à norma encartada no art. 142 do CTN, que exige a indicação dos elementos essenciais do lançamento (fato gerador, matéria tributável, montante devido), não se pode dizer que no caso concreto que não ocorreram os fatos geradores **ou ao menos parte deles**, mas apenas o lançamento não foi edificado em plena consonância com a norma citada do Código Tributário, como também o disposto no inciso III do art. 10 do Decreto nº 70.237/1972, que estabelece:

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. (grifei)

Não obstante, e na mesma linha de raciocínio desenvolvida pela Recorrente, entendendo que vícios relacionados à descrição da autuação, como no caso retratado nos autos, são de natureza meramente formal, pois tratam-se de erros relacionados à exteriorização do ato administrativo do lançamento e não na aplicação da norma de incidência da exigência tributária.

De se observar que não se está diante de questão relacionada ao motivo, visto que a apuração relativa ao Acréscimo Patrimonial a Descoberto, objeto da presente discussão, ao

deixar de apresentar o Demonstrativo de Variação Patrimonial, incorreu em erro procedimental, o que, em absoluto, quer dizer que os fatos geradores não ocorreram ou, como dito acima, ao menos parcela deles.

Nessa perspectiva, o que se tem no presente caso é deficiência de motivação que se inclui entre os vícios de formalização. Contudo, ainda que o defeito verificado na autuação esteja relacionado a aspectos de forma, como foi constada a ocorrência de cerceamento à defesa do Sujeito Passivo, não há como convalidar o lançamento, sendo necessária a prática de novo ato.

Desse modo, conquanto reconheça existir deficiência na discriminação dos fatos geradores englobados na apuração do Acréscimo Patrimonial a Descoberto, considero que o vício que macula essa parte do lançamento é de natureza formal e não material.

Nas Contrarrazões, argumenta-se que deve ser mantida a decisão de piso nos termos em que foi prolatada, afirmando que os argumentos que visam a sua alteração não se sustentam em razão dos fundamentos apresentados.

Não merece razão o sujeito passivo, haja vista que a parte do lançamento desonerado pela DRJ diz respeito aos valores decorrentes de Depósitos Bancários de Origem não comprovada, os quais não se relacionam ao objeto do Recurso Especial, este voltado à alteração do resultado do julgamento no CARF quanto ao Acréscimo Patrimonial a Descoberto.

Forte no exposto, VOTO por CONHECER do Recurso Especial para DAR-LHE provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Redator Designado

Em que pese o costumaz acerto, bem como os lógicos argumentos expostos pelo Relator em seu voto, com a devida vênia, ousou dele discordar.

Do vício no lançamento. Nulidade material

Conforme relatado, o acórdão recorrido cancelou a parcela do lançamento referente ao acréscimo patrimonial a descoberto por cerceamento do direito de defesa do contribuinte, por afronta ao art. 142 do CTN, em razão da não observância dos procedimentos adequados à apuração de variação patrimonial a descoberto.

Como cediço, o art. 173, II do CTN, estipula que o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário se extingue após 5 (cinco) anos da data em que se tornar definitiva a decisão que anulou, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Resta, pois, a questão: a anulação da parcela do lançamento relativa ao APD por cerceamento do direito de defesa foi decorrência de vício formal ou material do lançamento?

Posto que, se o vício for de natureza formal, é possível a contagem do prazo decadencial nos termos do art. 173, inciso II, do CTN, caso contrário, apenas poderia haver relançamento caso existisse prazo decadencial contado nos termos do art. 150, § 4º ou 173, I, ambos do CTN, a depender da existência ou não de pagamento prévio.

Neste sentido, é oportuno analisar o voto do julgador Rafael Vidal de Araújo, conselheiro da Câmara Superior de Recursos Fiscais, proferido no acórdão nº 9101-002.713 (03/04/2017), *in verbis*:

Para o Direito Tributário, essa questão de compreender e identificar se o vício é formal ou material tem grande relevância, porque o Código Tributário Nacional CTN, nos casos de vício formal, prolonga o prazo de decadência para constituição de crédito tributário, nos termos de seu art. 173, II:

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.

Os prazos de decadência tem a função de trazer segurança e estabilidade para as relações jurídicas, e é razoável admitir que o prolongamento desse prazo em favor do Fisco, em razão de erro por ele mesmo cometido, deve abranger vícios de menor gravidade.

Com efeito, o sentido do CTN não é prolongar a decadência para todo o tipo de crédito tributário, mas apenas para aqueles que tenha sido anulados por ocorrência de "vício formal" em sua constituição.

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 valores. 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.

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

Acórdão nº 910100.955

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000 NULIDADE DO LANÇAMENTO.

VÍCIO MATERIAL. 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 art. 142 do Código Tributário Nacional — CTN, por serem elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto, antecedem e são preparatórios à formalização do crédito tributário, 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.

[...] Voto [...]

Como visto, há um ponto comum em todos os mestres citados: o lançamento substitutivo só tem lugar se a obrigação tributária já estiver perfeitamente definida no lançamento primitivo. Neste plano, haveria uma espécie de proteção ao crédito público já formalizado, mas contaminado por um vício de forma que o torna inexecutível.... Bem sopesada, percebe-se que a regra especial do artigo 173, II, do CTN, impede que a forma prevaleça sobre o fundo. [...] [...]

4.0 VÍCIO FORMAL NÃO ADMITE INVESTIGAÇÕES ADICIONAIS

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

Deveras, como visto anteriormente, a adoção da regra especial de decadência prevista no artigo 173, II, do CTN, no plano do vício formal, que autoriza um segundo lançamento sobre o mesmo fato, exige que a obrigação tributária tenha sido plenamente definida no primeiro lançamento. Vale dizer, para usar as palavras já transcritas do Mestre Ives Gandra Martins, o segundo lançamento visa "preservar um direito já previamente qualificado, mas inexecutível pelo vício formal detectado".

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

O fato é que se houver inovação na parte substancial do lançamento (seja através de um lançamento complementar, seja através do resultado de uma diligência), não há como sustentar que a nulidade então existente decorria de vício formal.

Percebe-se, do voto acima transcrito, que os critérios relevantes para determinar se a nulidade foi de caráter formal ou material são: os vícios formais são aqueles relacionados aos elementos extrínsecos ao lançamento, ao passo em que os vícios materiais são aqueles relacionados aos elementos intrínsecos ao mesmo.

São entendidos como elementos intrínsecos ao lançamento os critérios os elementos vinculados ao conteúdo do auto de infração, tendentes a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o

sujeito passivo, em síntese, os elementos constitutivos necessários ao lançamento, nos moldes previstos no art. 142 do CTN, abaixo transcrito:

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (Grifou-se)

Neste sentido, merece uma análise mais profunda o art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, que elenca uma série de requisitos cuja ausência podem implicar em nulidade do auto de infração, *in vebis*:

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.

Percebe-se que neste artigo existem algumas condições para o lançamento extrínsecas à materialidade tributária, dentre eles o local, a data e a hora da lavratura, a assinatura do autuante e a indicação do cargo, função ou número de matrícula, elementos essenciais mas que não se confundem com a materialidade tributária, posto que todos os critérios necessários para que o contribuinte identifique o tributo devido e exerça sua ampla defesa estão contidas no lançamento.

Por sua vez, o mesmo decreto elenca alguns elementos intrínsecos à determinação da materialidade tributária, dentro os quais se destaca a descrição do fato, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, condições que, sem sua presença, resta configurado o cerceamento ao direito de defesa.

Neste sentido, é relevante o critério utilizado pela jurisprudência para verificar se a nulidade é de caráter formal ou material, qual seja, a averiguação da possibilidade de refazer o lançamento sem alterar em nada o seu conteúdo: se for possível refazer o lançamento sem alterar seu conteúdo, há nulidade formal, caso não seja, a nulidade é de caráter material.

Merece destaque os precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais neste sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 1997 NULIDADE. **CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E AUSÊNCIA DE REQUISITOS FUNDAMENTAIS NO AUTO DE INFRAÇÃO. É nulo por vício material o lançamento que não atende os requisitos de ordem pública contidos nos artigos 142 do Código Tributário Nacional e 10 do Decreto n. 70.235/72 (PAF).** (CSRF – 1ª Turma Acórdão nº 9101-004.215, de 4/6/2019)

NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL. **Vício formal**

é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. O procedimento para sanear o erro incorrido na atividade de lançamento implicou na identificação da própria matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo, que não constavam do primeiro lançamento. **A ausência desses elementos configura vício grave, não só porque dizem respeito à própria essência da relação jurídico-tributária, mas também porque inviabilizam o direito de defesa e do contraditório. Não cabe falar em convalidação do ato de lançamento se está havendo inovação na parte substancial desse ato. Além disso, o Decreto nº 70.235/72, em seus artigos 59 e 60, deixa bastante claro que não cabe saneamento de vício** (para fins de convalidação do ato) nos casos de nulidade por preterição do direito de defesa. Não há como reconhecer a ocorrência de vício formal. A regra do art. 173, II, do CTN não é aplicável à situação sob exame para fins de alongar o prazo decadencial em favor do Fisco. (CSRF Acórdão nº 9101-002.713, 3/4/2017)

No presente caso, a Turma recorrida esclareceu que nulidade foi ocasionada por cerceamento do direito de defesa, em razão da ausência do Demonstrativo de Variação Patrimonial **mensal** do ano-calendário de 2012, o que representaria descumprimento do art. 142 do CTN, pois a autoridade lançadora tomou como acréscimo patrimonial meramente os valores dos bens declarados na DIPRF em 31/12/2012.

Ademais, conforme relatado, o acórdão recorrido apontou que parcela relevante do APD (R\$ 11.291.232,32) teria sido considerada, equivocadamente, pelo autuante como aplicações, quando seriam, em verdade, origens/recursos a lastrear aplicações/dispêndios ocorridos no ano calendário de 2012.

Neste sentido, verifica-se de pronto que as correções acima implicariam numa mudança completa do lançamento. É dizer, não é possível refazer o lançamento sem alterar seu conteúdo.

Isto porque o acréscimo patrimonial a descoberto representa gastos e/ou aplicações incompatíveis com a renda declarada. Assim, o fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos deve ser apurado mensalmente, considerando-se todos os ingressos e dispêndios realizados no mês pelo contribuinte. A lei autoriza a presunção de omissão de rendimentos, desde que a autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações mensais incompatíveis com a renda declarada disponível (tributada, não tributada ou tributada exclusivamente na fonte).

Portanto, ao não realizar o fluxo financeiro de forma mensal, bem como ao considerar equivocadamente como aplicações valor relevante que deveria ter sido considerado como ingressos de recursos (o que, por si só, já eliminaria o APD), percebe-se um erro na construção do lançamento capaz de cercear o direito de defesa do contribuinte, por afronta ao art. 142 do CTN, o qual estabelece a completa e correta identificação da matéria tributável pelo lançamento e a correta apuração do tributo devido, *verbis*:

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

No caso, o lançamento deveria observar as normas relativas à tributação do APD. Neste sentido, a escolha do método adotado pela autoridade fiscal não representou a melhor forma de aplicação das normas atinentes à apuração do crédito tributário devido. Pelos motivos acima, entendo que houve erro na construção do lançamento, o que acarretou na consequente apuração equivocada do crédito tributário.

Consequentemente, a ausência do demonstrativo de fluxo mensal para apuração do APD é elemento que prejudica o pleno exercício do direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório do Contribuinte.

Neste sentido, entendo que a citada falha na apuração do crédito tributário (não apenas mero erro de cálculo, mas sim por erro na aplicação da metodologia de apuração), maculam o lançamento de tal forma que não comporta a sua correção.

Com isso, resta demonstrado o vício material consistente em erro na construção do presente lançamento, já que a apuração equivocada do crédito tributário, sem considerar as normas aplicáveis ao APD, eivou o lançamento de vício material insanável, pois não se pode, agora, refazer o lançamento sem alterar seu conteúdo.

Desta forma, o vício material insanável é evidente, sendo de rigor o cancelamento desta parte do auto por erro na sua construção.

Portanto deve ser mantido o acórdão recorrido.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim