



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13603.000838/2004-98
Recurso nº 156.067 Voluntário
Acórdão nº **2802-00.822 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 12 de maio de 2011
Matéria IRPF
Recorrente RICARDO JACOB DE MACEDO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1994

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. REVOGAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Sendo um ato administrativo vinculado, o lançamento tributário admite anulação ou reforma pela Administração, mas não admite a sua revogação por conveniência ou oportunidade. No caso dos autos, sem efeito o despacho administrativo que revogou o despacho decisório que anulou o lançamento tributário.

RESTITUIÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO NULO.

A nulidade do lançamento declarada pela autoridade tributária propaga o vício à inscrição em dívida ativa, ao parcelamento e ao pagamento do débito que tiveram exclusivamente o lançamento anulado como causa. O pagamento de tributos apurados em auto de infração que veio a ser anulado pela autoridade tributária deve ser tratado como indébito tributário. Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos DAR PROVIMENTO ao recurso nos termos do voto do relator.

(Assinado digitalmente)

Jorge Claudio Duarte Cardoso – Presidente e Relator.

EDITADO EM: 16/05/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Claudio Duarte Cardoso (Presidente), Sidney Ferro Barros, Lúcia Reiko Sakae, Carlos André Ribas de Mello, Dayse Fernandes Leite e German Alejandro San Martín Fernández.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da 5ª Turma da DRJ Belo Horizonte que indeferiu pedido de restituição de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) do exercício 1994, ano-calendário 1993.

Descrevo, em ordem cronológica, os fatos objeto desses autos:

PROCESSO 10680.011905/96-63

1.memorando de fls. 52 descreve que foi emitida uma notificação de lançamento para cobrança de imposto de renda do ano-calendário 1993, sendo essa notificação anulada por vício formal pela DRJ Belo Horizonte (processo 10680.011905/96-63) por não satisfazer as exigências contidas no art. 142 do CTN, bem como do art. 11 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e o art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 94/97 (*sic*);

PROCESSO 10680.0066790/98-89

2. em 30-06-1998 foi formalizado um auto de infração (cópia às fls. 48/50) para constituição e cobrança do crédito tributário a que se referia a notificação anulada, esse auto de infração foi formalizado no processo 10680.0066790/98-89 e no campo “descrição dos fatos” a autoridade fiscal informa que as alegações e os documentos apresentados na impugnação da notificação anulada foram considerados nessa nova revisão de sua Declaração de Ajuste Anual (fls. 49);

3. nesse auto de infração foram apurados: aumento dos rendimentos tributáveis recebidos de pessoas jurídicas (de 106.491,55 para 111.065,01), glosa integral de contribuição previdenciária oficial (612,44) e parcial de despesas médicas (de 26.671,37 para 14.986,37) e de contribuições e doações (de 6.396,32 para 475,80) e pequeno aumento no valor do IRRF (de 12.141,69 para 12.142,07), resultando em aumento do imposto a pagar de 1.418,53 Ufir para 7.16,00 Ufir acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora;

3. o processo 10680.011905/96-63 foi apensado ao de nº 10680.0066790/98-89 (fls. 51);

4. a ciência do auto de infração e da decisão anulatória da notificação de lançamento ocorreu em 15-07-1998 (fls. 52/53), com nova notificação por via postal 22-07-1998 na qual se informa que a ciência do auto de infração ocorreu em 15-07-1998 (fls. 54/55);

5. ocorreu a revelia quanto ao auto de infração, tendo sido lavrado termo de revelia em 21-08-1998 (fls. 56) e houve a inscrição em Dívida Ativa da União em 19-11-1998 (fls. 64);

6. Na Procuradoria da Fazenda Nacional o contribuinte parcelou a dívida, esse parcelamento, após pagamento de várias parcelas foi rescindido por inadimplência, consta às fls. 64 que a dívida foi ajuizada com petição de arquivamento emitida, 29 pagamentos realizados e do valor inscrito (9.746,93 Ufir) havia saldo remanescente de 615,85 Ufir, valor esse consolidado em R\$1.770,30;

6. houve uma petição na PFN que segundo despacho de expediente no processo 10680.06679/98-89 (cópia às fls. 63 destes autos) seriam contra-razões ao lançamento controlado no processo 10680.011905/96-63 (o que controla a notificação de lançamento anulada por vício formal); no despacho decisório expedido em 04-11-2004 (cópia às fls. 102/103) consta que essa petição juntava ao processo documentos que haviam sido apresentados anteriormente quando da impugnação do primeiro lançamento;

7. o processo retornou à Delegacia da Receita Federal (DRF), onde recebeu um despacho decisório (cópia às fls. 04/05) de anulação do lançamento sob o fundamento de que “é nulo o lançamento cuja notificação não contém as informações exigidas no art. 142 da Lei nº 5.172/66 (CTN) e o art. 11 do Decreto nº 70.235/72”;

PROCESSO 13603.000838/2004-98

8. após tomar conhecimento do despacho decisório citado logo acima, o contribuinte requereu, em 09-06-2004, restituição do que pagou no parcelamento (fls. 01/03);

PROCESSO 10680.006679/98-89

9. em 04-11-2004, no processo 10680.006679/98-89, é proferido novo despacho da DRF (fls. 45/46 e 102/103), que revoga o despacho anterior (item 7 acima) e ordena a juntada desse despacho decisório ao processo de restituição (13603.000838/2004-98);

PROCESSO 13603.000838/2004-98

10. em 17-11-2004 é indeferido o pedido de restituição sob o fundamento de que “o despacho decisório que anulava indevidamente o lançamento suplementar do ex. 94, foi anulado por novo despacho, constante de fls. 43 e 44, o que revalidou o lançamento suplementar do ex. 94, efetuado em 30-06-98, e a conseqüente inscrição em dívida ativa (fls. 65/66);

11. ciente dessa decisão em 29-11-2004 (fls. 67), houve a manifestação de informalidade, em 09-12-2004 (cópia às fls. 71/76)

12. o recorrente manifesta inconformidade contra o despacho da DRF e a DRJ decidiu que está correta a Delegacia da Receita Federal em anular o Despacho decisório (fls. 4 e 5) por meio do Despacho Decisório às fls. 45 e 46, eis que o lançamento suplementar às fls. 48 a 50 não merecia ser anulado, pois foi feito em observância às normas legais e regulamentares, especialmente às formalidades exigidas nos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e seu rito respeitou o contraditório e a ampla defesa.

13. fundamentaram a decisão da DRJ os art. 53 a 55 da Lei nº 9.784/1999, a Súmula 473 do STF e o art. 142 do CTN.

14. Ciente da decisão de primeira instância em 14-12-2006 (fls. 90), o recorrente apresentou recurso voluntário em 12-01-2007 (fls. 91), no qual apresenta os seguintes argumentos:

- a) foi indevidamente lavrado auto de infração relativo ao IRPF do exercício 1994 contra o qual formulou

manifestação de inconformidade, tudo constante do processo 10680.006679/98-89;

- b) devido à morosidade do julgamento e objetivando colocar-se regular perante a Receita Federal e evitar maiores transtornos com diversas cobranças, solicitou parcelamento do débito relativo ao indevido lançamento (processo 10680.004034/00-99), o qual foi integralmente quitado;
- c) seis anos após o pedido de reconsideração do processo 10680.006679/98-89, recebeu o despacho decisório datado de 24-03-2004 que declarou nulo o lançamento suplementar, em decorrência dessa decisão, apresentou pedido de restituição dos valores indevidamente pagos, gerando o presente processo;
- d) em função do seu pedido de restituição, recebeu em 20-11-2004, novo despacho decisório que indeferiu o pedido em razão de uma decisão que revogou o inteiro teor do despacho decisório datado de 24-03-2004 e determinou que o processo fosse enviado à PGFN para cobrança do saldo remanescente;
- e) a alteração da decisão de 24-03-2004 por outra decisão monocrática da mesma autoridade que proferiu a decisão anterior, sem demanda ou previsão legal, fere diversos princípios do sistema jurídico nacional;
- f) o parágrafo único do art. 42 do decreto 70.235/1972 estabelece que são definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício, o que torna definitiva a decisão de primeira instância exarada em 24-03-2004, impossibilitando sua reforma após mais de 7 meses de seu trânsito em julgado pelo decurso do prazo de trinta dias para recurso;
- g) o ato de revisão realizado também viola o art. 45 do decreto 70.235/1972, o qual determina que a autoridade administrativa exonere o sujeito passivo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio;
- h) o embasamento legal da decisão foi a Súmula 473 do STF e o art. 53 da Lei nº 9.784/1999 demonstra a existência de coisa julgada, pois esses dispositivos estabelecem como limite para a revisão do ato o respeito aos direitos adquiridos;
- i) a alteração da decisão administrativa somente é possível em casos de (i) vício de legalidade o que não ocorreu na decisão de 24-03-2004 pois houve regular tramitação, decisão fundamentada e baseada na interpretação da

autoridade naquele momento, sem qualquer maculação na lei; ou (ii) por conveniência e oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, que nesses autos é o direito à definitividade da decisão devido à garantia legal da coisa julgada administrativa;

- j) a decisão administrativa definitiva e com trânsito em julgado tem efeito vinculante para a Administração e sua alteração não pode fundamentar o indeferimento de pedido de restituição (transcreve julgados fls. 94/96);
- k) o princípio *do non reformatio in pejus* impede que a autoridade administrativa extrapole os limites do pedido de restituição para rever o despacho decisório de 24-03-2004 após mais de sete meses de sua expedição sem demanda ou recurso voluntário ou de ofício;
- l) o princípio da estrita legalidade impede a revisão do despacho de 24-03-2004, pois expedido com total observância de todos os requisitos legais e sem qualquer vício de legalidade;
- m) nem a decisão da DRF nem o acórdão da DRJ apontaram qual o vício praticado pela Administração que tornou ilegal a decisão original, bem como o julgador de primeira instância às fls. 88 usa as expressões “equivocada” e “corrigir o equívoco”, o que demonstra a inexistência de vício de legalidade, houve sim uma interpretação da norma que o relator da DRJ julgou equivocada;
- n) não poderia a mesma autoridade reformar sua decisão, pois compete às DRJ o julgamento em primeira instância;
- o) o lançamento original foi absurdo pois glosou totalmente as despesas médicas, considerando-se extemporâneos os recibos apresentados, ao invés de promover uma revisão que cancelou uma decisão justa deveria ser apurada a situação real em nome do princípio da verdade material.
- p) Requer a anulação da decisão de 04-11-2004 e a manutenção da situação anterior e a restituição dos valores constantes desses autos;
- q) Na hipótese de não ser deferido o pedido acima, requer a revisão do lançamento suplementar, com a apreciação da contra-razões apresentadas e a constatação de que não há diferença de imposto a ser cobrada.

Incluído em pauta de julgamento na sessão de março de 2011, pela Conselheira relatora Valéria Pestana Marques, houve deferimento do pedido de vistas formulado por esse Conselheiro na fase de debates que antecede ao início das votações.

Com o término do mandato da Conselheira Valéria Pestana Marques o processo foi redistribuído a esse Conselheiro, na qualidade de relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Claudio Duarte Cardoso, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele deve-se tomar conhecimento.

Dentre os vários argumentos trazidos pelo recorrente, começo a apreciação daqueles que se reportam à definitividade da coisa julgada administrativa, à proibição da *reformatio in pejus*, aos limites da competência em matéria recursal e à exclusividade da competência.

Se em um primeiro momento houve a instauração do contencioso administrativo com a impugnação contra uma notificação de lançamento, é certo também que esse contencioso encerrou-se com a decisão da DRJ Belo Horizonte que anulou o lançamento por vício formal.

O novo lançamento foi realizado por um auto de infração e contra esse instrumento não houve impugnação tempestiva, aqui reside a definitividade da constituição do crédito tributário.

Tanto o despacho decisório que anulou esse lançamento como segundo despacho decisório que o revogou não fazem parte do contencioso administrativo, não são regidos pela normas do Decreto 70.235/1972.

São atos regidos pelas normas dos atos administrativos em geral. Não obstante, ao tratar de alteração do lançamento, devem respeitar os limites impostos pelos art. 149 e 145 do CTN.

Dessa forma, não assiste razão ao recorrente ao buscar refutar o despacho decisório de 04-11-2004 com base em argumentos próprios do contencioso administrativo ou de matéria recursal.

Embora a questão principal seja o pedido de restituição, a questão incidental é que permeia a maior parte do litígio. Qual seja: a possibilidade de a Administração alterar o despacho decisório que anulou o lançamento por vício formal.

Entendo que, em tese, é possível que a autoridade competente para promover o lançamento possa revê-lo e anulá-lo com base na comprovada ocorrência das hipóteses motivadoras da revisão de ofício (art. 149 do CTN).

Esse ato de revisão pode, em tese, ser anulado com fundamento na Lei nº 9.784/1999, quando identificado que a decisão anterior continha vício de ilegalidade, desde que respeitado o prazo decadencial de cinco anos.

Entretanto, diferentemente de outros atos administrativos, o lançamento tributário é um ato estritamente vinculado e não permite sua revogação ou, no caso desses autos, a revogação por conveniência e/ou oportunidade do despacho que anulou o lançamento por vício formal.

Diante da atipicidade do caso ora tratado, sou levado a presumir que a autoridade fiscal pretendeu anular o despacho decisório que anulou o lançamento, porém não foi essa a decisão que proferiu, pois descreveu que o art. 53 da Lei nº 9.784/1999 conjuntamente com a Súmula 473 do STF determinam que a administração pode anular os atos, quando eivados de ilegalidade, e revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, porém ao decidir optou por revogar o despacho decisório anterior.

Ao agir dessa forma, não se fundamentou na existência de ilegalidade no despacho anterior, logo adotou em matéria de lançamento tributário um ato discricionário, um que não é permitido.

Assim, considero que o despacho de 04-11-2004 não é hábil para fins de tornar sem efeito o despacho que anulou o lançamento por vício de forma.

Ademais, diversamente do que ocorre com a decretação de anulação, cujo efeito retroage à origem do ato nulo, na revogação os efeitos são *ex nunc*. No caso dos autos, o restabelecimento do auto de infração a contar de 04-11-2004 não é lícito, pois nesse momento já teria expirado o prazo decadencial para feitura do lançamento referente ao ano-calendário 1993, ainda que contado esse prazo de cinco anos da decisão anulatória (por vício formal) proferida pela DRJ em 24-06-1997 (fls 102).

Frise-se que não está em julgamento o exame da correção da decisão que anulou o lançamento (fls. 04/05), o objeto do presente litígio é o direito creditório referente ao tributo pago no bojo do parcelamento da dívida constituída pelo auto de infração anulado.

Voltemos a atenção agora para o pedido de restituição referente ao tributo pago em decorrência do lançamento declarado nulo.

Embora o parcelamento seja modalidade de confissão de dívida, seus contornos no direito tributário possuem certos limites, entre os quais: (a) o que se confessa são fatos e não a consequência jurídica; (b) a obrigação tributária decorre de lei e não da vontade do particular.

Não paira dúvida que o parcelamento efetuado foi motivado pelo auto de infração que posteriormente veio a ser anulado, assim a confissão tem por suporte fático algo nulo, logo tenho como irrefutável que a declaração de nulidade do auto de infração eivou de vício não só a inscrição em dívida ativa como a própria confissão de dívida consubstanciada no parcelamento.

Embora não haja nos autos a data exata em que foi efetuado o parcelamento, é possível concluir ter sido realizado após a inscrição em dívida ativa ocorrida em 1998 – o primeiro pagamento informado pelo recorrente é de 16/04/1999, portanto já passado o prazo de decadência do §4º do art. 150 do CTN. De forma que, não fosse o auto de infração, ainda válido naquela ocasião (ainda não anulado), o crédito tributário teria sido extinto por decadência.

Destarte, com a anulação do instrumento de constituição do crédito tributário o que se pagou fruto desse parcelamento é um indébito tributário.

Labuta nesse mesmo sentido o princípio da proteção da confiança do contribuinte.

Essa solução harmoniza-se com o que, recentemente, decidiu o STJ na sistemática dos recursos repetitivos (REsp 1.133.027).

Vejamos excertos do voto-vista e condutor do acórdão no REsp 1.133.027, proferido pelo Ministro Mauro Campbell Marques.

Ora, não é segredo que a concessão de parcelamento com confissão de dívida constitui para todos os efeitos o crédito tributário, equivalendo às declarações tributárias contidas em GFIP, GIA, DCTF e instrumentos congêneres (v.g. REsp 1.187.995 / DF, Segunda Turma, Rel Min. Eliana Calmon, julgado em 8.6.2010). No entanto, mesmo o crédito tributário constituído por qualquer documento de confissão de dívida ou lançamento por parte da Administração tributária, pode ser revisto por força do art. 145, do CTN, a saber:

(...)

Nem se diga que a posterior confissão por parte do contribuinte teria convalidado os autos de infração lavrados ou constituído novamente o crédito tributário sem vício algum.

Efetivamente, a confissão de dívida para fins de parcelamento não tem efeitos absolutos, não podendo reavivar crédito tributário já extinto ou fazer nascer crédito tributário de forma discrepante de seu fato gerador, a ver:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL – EXECUÇÃO FISCAL – PRESCRIÇÃO – OCORRÊNCIA – HONORÁRIOS – EQUIDADE.

1. Nos termos do art. 174, parágrafo único, do CTN, a prescrição interrompe-se por qualquer ato, judicial ou extrajudicial, que constitua em mora o devedor, como exemplo, o preenchimento de termo de confissão de dívida para fins de parcelamento do débito; entretanto, o parcelamento do débito acordado após o decurso do prazo prescricional não tem o condão de restabelecer o direito de o Fisco exigir o crédito extinto pela prescrição.

(...)

Agravo regimental improvido (AgRg nos EDcl no REsp 1.183.329/MG, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 22.6.2010).

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. IRREGULARIDADE DA CDA. OCORRÊNCIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE SÓCIOS, DIRETORES E/OU GERENTES. INEXISTÊNCIA. PRECEDENTES.

1. É ilíquida a CDA erigida em função de saldo de débito fiscal confessado pelo contribuinte, cujo parcelamento não foi totalmente adimplido, mas no qual se insere a cobrança de contribuição declarada inconstitucional.

2. Consoante iterativa jurisprudência desta Corte, a responsabilidade substitutiva, prevista no art. 135, III, do CTN, para sócios, diretores ou gerentes só ocorre quando comprovada a prática de ato ou fato com excesso de poderes ou infração de lei, do contrato social ou estatuto, ou, ainda, se houver dissolução irregular da sociedade.

3. Recurso especial conhecido e provido (REsp 258.565/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, julgado em 20.8.2002).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL– IMPOSTO DE RENDA – BENEFÍCIOS RECEBIDOS DE ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA – LEI 7.713/88 – ISENÇÃO – VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC – FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE: SÚMULA 284/STF – AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO – SÚMULA 211/STJ – DISSÍDIO NÃO CONFIGURADO – PARCELAMENTO – CONFISSÃO DE DÍVIDA –DISCUSSÃO JUDICIAL DO DÉBITO.

(...)

4. Hipótese em que houve confissão de dívida e acordo de dois parcelamentos subsequentes não honrados pelo contribuinte. Nessas circunstâncias, não é possível impedir a discussão judicial do que lhe está sendo cobrado pelo Fisco em execução fiscal. Além disso, trata-se de obrigação decorrente de lei, não se podendo conceber a cobrança acima do devido, mesmo que haja uma confissão de dívida.

5. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, não provido (REsp 852.040/CE, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 1.4.2008).

A melhor doutrina não destoa do posicionamento que ora adoto, admitindo que o erro de fato é vício apto a ensejar a invalidade da confissão, porque não pode criar obrigação tributária para além do fato gerador efetivamente ocorrido. Cito, para exemplo, os dizeres de Hugo de Brito Machado (in, "Confissão Irretratável de Dívida Tributários nos Pedidos de Parcelamento ". RDDT n. 145, out/07, p. 47)

Por esta outra ótica, agora sim aplicável a jurisprudência da Primeira Turma invocada pelo Relator Min. Luiz Fux, no sentido de que a matéria de fato constante de confissão de dívida pode ser invalidada quando presente defeito causador de nulidade do ato jurídico (v.g. erro, dolo, simulação e fraude). Transcrevo o principal precedente dessa linha argumentativa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 535, II E AO ART. 458, II, DO CPC NÃO CONFIGURADA. CONFISSÃO DE DÍVIDA. REVISÃO JUDICIAL. LIMITES. VIOLAÇÃO AO ART. 267, VI, DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA.

(...)

3. A confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, no que se refere aos seus aspectos jurídicos. Todavia, no que se refere à matéria de fato, a confissão do contribuinte somente pode ser invalidada quando presente defeito causador de nulidade do ato jurídico.

4. Não viola o art. 267, VI, do CPC o acórdão que extingue o processo com julgamento do mérito, pela improcedência do pedido.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido (REsp. n.927.097/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 8.5.2007).

Desta forma, em homenagem ao princípio da verdade material e, por vislumbrar na hipótese a existência de defeito causador de nulidade do ato jurídico - qual seja: erro de fato, entendo que a confissão deve ser invalidada, preservando-se o bem decidido nas instâncias ordinárias que anularam os autos de infração eivados de nulidade."

O recorrente listou 29 pagamentos (fls. 03), juntou apenas 14 documentos de arrecadação (fls. 02/04, 18, 20, 24, 27/30) e, por sua vez a Unidade Preparadora juntou comprovante de autenticação de 15 pagamentos (fls. 10/17, 21/23, 25/26 e 31), verifica-se que os pagamentos referentes ao parcelamento em foco foram feitos sob o código de receita 3543 e número de referência 6019800190754 (nº da inscrição em dívida ativa da União).

Cabe, portanto, reconhecer o direito à restituição dos valores pagos no parcelamento sob o código 3543 e número de referência 6019800190754 cujo pagamento for confirmado pela Unidade da Receita Federal com a devida atualização (inciso II do §1º do art. 72 da Instrução Normativa RFB nº 900/2008).

Diante do exposto, meu voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Jorge Claudio Duarte Cardoso

Processo nº 13603.000838/2004-98
Acórdão n.º **2802-00.822**

S2-TE02
Fl. 110
