MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13857.000463/2009-99

Processo nº	13857.000463/2009-99
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2201-008.065 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	03 de dezembro de 2020
Recorrente	LUCIO MANOEL DE CAMPOS SEABRA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO DO FATO GERADOR. FORMALIZAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO INSTRUÍDO COM TODOS OS ELEMENTOS DE PROVA. COMPROVAÇÃO DO ILÍCITO.

O lançamento tributário é ato administrativo por meio do qual a autoridade fiscal deve *verificar a ocorrência do fato gerador*, o que significa dizer que a autoridade tem o dever de comprovar a ocorrência do fato tal qual descrito na hipótese de incidência tributária, de modo que a exigência do crédito será formalizado em auto de infração que deve estar instruído com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, sendo que a constatação da infração fiscal pode ser realizada tanto através de processo de levantamento interno de informações a partir dos dados constantes dos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil quanto por meio da análise dos documentos apresentados pelo próprio sujeito passivo.

ALEGAÇÃO DE NULIDADE. PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. ANÁLISE PROBATÓRIA NÃO REALIZADA.

Não há se falar em nulidade por preterição ao direito de defesa no que diz com a análise das provas supostamente acostadas aos autos nas hipóteses em que o sujeito passivo acaba não colacionando aos autos quaisquer elementos probatórios que pudessem comprovar suas alegações, sendo que, se o fizesse, a autoridade julgadora deveria apreciá-los e, a partir de então, formar sua livre e motivadamente sua convicção acerca dos fatos discutidos.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. NORMAS COMPLEMENTARES DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE EFICÁCIA NORMATIVA.

As decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa compõem a legislação tributária e constituem normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos apenas nas hipóteses em que a lei atribua eficácia normativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiyama, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração que tem por objeto crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF relativo ao ano-calendário de 2006, constituído em decorrência da apuração de (i) omissão de rendimentos do trabalho com vínculo e/ou sem vínculos empregatício, (ii) omissão de rendimentos recebidos a título de resgate de contribuições à Previdência Privada – PGBL e Fapi, (iii) compensação indevida de imposto de renda retido na fonte, (iv) dedução indevida de despesas médicas e, por fim, (v) compensação indevida de carnê-leão, de modo que o crédito restou apurado no montante total de R$ 53.357,38, incluindo-se aí a cobrança do imposto suplementar, a multa de ofício de 75% e os juros de mora (fls. 11).

De acordo com a *Descrição dos Fatos e Enquadramentos Legais* de fls. 13/18, a autoridade fiscal entendeu pela lavratura do correspondente Auto de Infração com base nos seguintes motivos:

> "**Omissão de Rendimentos do Trabalho com Vinculo e/ou sem Vinculo Empregatício**
>
> Da analise das informações e documentos apresentados pelo contribuinte, e das informações constantes dos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil constatou-se omissão de rendimentos do trabalho com vinculo e/ou sem vinculo empregatício, sujeitos à tabela progressiva, no valor de R$ ********1.2.712,92, recebido(s) pelo titular e/ou- dependentes, da(s) fonte(s) pagadora(s) relacionada(s) abaixo. Na apuração do imposto devido, foi compensado o • Imposto Retido na Fonte (IRRF) sobre os rendimentos omitidos no valor
>
> CONTRIBUINTE INTIMADO ATRAVÉS DO AR RF835155177BR ENTREGUE EM 15/06/2009. NÃO SE MANIFESTOU. LANÇADO A DIFERENÇA DE RENDIMENTO REFERENTE A SHELL DO BRASIL LIDA (CONFORME DIRF APRESENTADA PELA EMPRESA).
>
> [...]
>
> **Omissão de Rendimentos Recebidos a Titulo de Resgate de Contribuições à Previdência Privada, PGBL e Fapi.**
>
> Da análise das informações e documentos apresentados pelo contribuinte, e das informações constantes dos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil,

Documento nato-digital

constatou-se omissão de rendimentos recebidos a titulo de resgate de Contribuições á Previdência Privada, Plano Gerador de Beneficio Livre e aos Fundos de Aposentadoria Programada Individual, sujeitos à tabela progressiva, no valor de R$ *********5.413,26 recebido(s) pelo titular e/ou dependentes, da(s) fonte(s)_pagadora(s), relacionada(s) abaixo. Na apuração do imposto devido, foi compensado . o Imposto de Renda Retido (IRRF) sobre os rendimentos omitidos no - valor de R$ **********1311,98 .

CONTRIBUINTE INTIMADO ATRAVÉS DO AR RH:135155177BR ENTREGUE EM 15/06/2009. NÃO SE MANIFESTOU. LANÇADO O RENDIMENTO RECEBIDO PELA SUA DEPENDENTE MARIA IGNEZ FIGUEIREDO CUNALI SEABRA DA EMPRESA BRADESCO VIDA E PREVIDÊNCIA S.A.

[...]

Compensação Indevida de Imposto de renda retido na Fonte

Da análise das informações e documentos apresentados pelo contribuinte, e das informações constantes dos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, constatou-se a compensação indevida do Imposto de Renda Retido na Fonte, pelo titular e/ou dependentes, no valor de R$ ********21.252,07 referente as fontes pagadoras abaixo relacionadas.

CONTRIBUINTE INTIMADO ATRAVÉS DO AR RF835155177BR ENTREGUE EM 15/06/2009. NÃO SE MANIFESTOU. GLOSADO O IRRF REFERENTE AO BANCO BANESPA S/A POR FALTA DE COMPROVAÇÃO.

[...]

Dedução Indevida de Despesas Médicas.

Glosa do valor de R$ ********21.878,97, indevidamente deduzido a titulo de Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução.

(...)

COMPLEMENTAÇÃO DA DESCRIÇÃO DOS FATOS

CONTRIBUINTE INTIMADO ATRAVÉS JO P2 RF935155177BR ENTREGUE EM 15/06/2009. NÃO SE MANIFESTOU. GLOSADA A DEDUÇÃO DE DESPESAS MEDICAS POR FALTA DE COMPROVAÇÃO.

[...]

Compensação Indevida de Carnê-Ledo.

Da analise das informações e documentos apresentados pelo contribuinte, e das informações Constantes dos sistemas da -Secretária da Receita – Federal do Brasil, constatou-se compensação indevida a titulo de Carnê-Leão, pelo titular e/ou dependentes, no valor de R$ *******1.098,46, referente diferença entre o valor declarado de R$ *******106.264,84, e o efetivamente comprovado R$ *******105.166,38.

CONTRIBUINTE INTIMADO ATRAVÉS DO AR RF835155177BR ENTREGUE EM 15/06/2009. NÃO SE MANIFESTOU. ALTERADO O VALOR CONFORME INFORMAÇÕES CONSTANTES NO BANCO DE DADOS DA SRF."

O contribuinte foi devidamente notificado da autuação fiscal em 03.08.2009 (fls. 28) e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 2/8 em que suscitou, em síntese, (i) que o valor declarado como recebido da Shell é o que teria sido depositado como consta nos extratos

Documento nato-digital

que junta aos autos e sugere equívoco da fonte pagadora, (ii) que os valores glosados são inexpressivos perante o total declarado e pretende aplicação de anistia, bem assim (i) que as compensações estariam corretas e amparadas em legislação vigente.

Com base em tais alegações, o contribuinte solicitou a juntada posterior de documentos os quais seriam importantes para o esclarecimento do exercício do direito de defesa e, ao final, requereu o cancelamento da autuação fiscal.

Na sequência, os autos foram encaminhados para que a autoridade de 1ª instância pudesse apreciar a peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 31/36, a 19ª Turma da DRJ de São Paulo – SP entendeu por julgá-la improcedente, conforme se observa da ementa transcrita abaixo:

> "**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**
>
> Ano-calendário: 2006
>
> OMISSÃO DE RENDIMENTOS.
>
> O contribuinte deve informar todos os rendimentos auferidos durante o ano calendário para apurar o imposto sobre a renda na Declaração de Ajuste do exercício correspondente.
>
> PREVIDÊNCIA PRIVADA.
>
> O resgate de previdência privada, Plano Gerador de Benefício Livre é sujeito à tributação nos termos da Lei 7.713/88Artigo 7º da Lei 9.250/95.
>
> COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE IMPOSTO NA FONTE.
>
> É efetuado o lançamento de ofício ao ser comprovada a compensação indevida de Imposto na fonte.
>
> GLOSA DE DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS.
>
> Somente são dedutíveis as despesas médicas realizadas em conformidade com a legislação e cujos pagamentos tenham sido efetivamente comprovados. O direito às deduções condiciona-se à comprovação não só da efetividade dos serviços prestados, mas também dos correspondentes pagamentos e ainda, que sejam relacionadas ao tratamento do próprio contribuinte ou seus dependentes. Artigo 8º e 35 da Lei nº 9.250/95; artigo 80, §1º, incisos II e III, e artigo 73 do Regulamento de Imposto de Renda (Decreto n° 3.000/99).
>
> COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE CARNÊ LEÃO.
>
> A mera alegação de erro no recolhimento do carnê leão não infirma o lançamento regularmente constituído.
>
> NOVOS ARGUMENTOS E PROVAS.
>
> Os argumentos e provas em favor do contribuinte devem ser trazidos com a impugnação, não podendo o impugnante apresenta-la em outro momento a menos que demonstre motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente, ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. Art. 16 do Decreto 70.235/72
>
> Impugnação Improcedente.
>
> Crédito Tributário Mantido."

O contribuinte foi regularmente intimado do resultado da decisão de 1ª instância em 28.02.2014 (fls. 39) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 41/51, protocolado

Documento nato-digital

em 31.03.2014, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. E, aí, os autos foram encaminhados a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que o recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciar as alegações preliminares e meritórias tais quais formuladas.

Observo, de logo, que o recorrente encontra-se por sustentar as seguintes alegações:

(i) Preliminarmente:

- Que o artigo 9º do Decreto n° 70.235/72 determina quais são os requisitos de uma correta instrução procedimental de um auto de infração, de modo que a autoridade fiscal tem o dever de ofício de aprofundar condignamente na seara investigativa, pois a partir daí é que existe a comprovação do "ilícito", que, aliás, é condição "*sine qua non*" para a exigência do crédito tributário, sendo que, no caso, não foi isso que ocorreu, já que as solicitações para apresentação de documentos não foram específicas, mas, ao contrário, um tanto genéricas; e

- Que os requerimentos por parte da autoridade fiscal foram formulados de forma genérica e as provas apresentadas acabaram não sendo aceitas, de modo que se as provas não foram aceitas e não houve possibilidade de substituição e/ou complementação, decerto que o direito de defesa – que é imprescindível para que seja realizada uma perfeita instrução processual – foi violado e, no final, a comprovação do ilícito à luz do artigo 9º do Decreto n° 70.235/72 não foi realizada, o que teria resultado na nulidade de todo processo por preterição ao direito de defesa, nos termos do artigo 59, inciso II e § 1º do Decreto n° 70.235/72.

(ii) Do mérito:

- Que a autoridade julgadora de 1ª instância não tratou de analisar a essência da questão impugnada, já que se ateve a discutir quesitos procedimentais ou formalidades processuais que não dizem com o cerne da questão, sendo que, ao entender que os documentos anteriormente apresentados pelo autuado não acompanhariam a impugnação, a autoridade acabou provocando preterição ao direito de defesa;

- Que não existe nos autos comprovação de que as omissões de receitas tenham efetivamente ocorrido, sendo que a autoridade acabou utilizando-se de presunção, de modo que no campo das presunções a dúvida deve

Documento nato-digital

prevalecer em favor do réu, conforme se observa da jurisprudência colacionada;

- Que apresentou todos os extratos bancários comprovando todos os depósitos efetuados pela *Shell do Brasil*, sendo que a autoridade, por sua vez, acabou não dispondo sobre quais provas seriam necessárias para que a instrução processual fosse realizada regularmente, restando-se concluir que esta falha contaminou o processo justamente por conta da nulidade; e

- Que o artigo 16, § 4º do Decreto n° 70.235/72 dispõe que o contribuinte pode apresentar novas provas para contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, sendo que a autoridade dispôs que o simples extrato não é suficiente para provar o recebimento de rendimento de pessoa jurídica, já que o contribuinte deveria ter juntado recebidos da imobiliária, do que resulta concluir que houve preterição ao direito de defesa que, aliás, acabou causando nulidade do processo nos termos do artigo 59 do referido Decreto n° 70.235/72.

Com base em tais alegações, o recorrente pleiteia pelo provimento do Recurso Voluntário para que o auto de infração e o consequente débito fiscal sejam cancelados em decorrência do cerceamento ao direito de direito e da falta de atendimento aos preceitos legais atinentes à matérias, principalmente no que diz respeito à correta instrução do processo administrativo e pela falta de comprovação do ilícito.

Pelo que se pode observar, as alegações do recorrente giram em torno da suposta nulidade por preterição ao direito de defesa nos termos do artigo 59, inciso II do Decreto n° 70.235/72, já que, no seu entendimento, a autoridade utilizou-se de solicitações de documentos um tanto genéricas e, no final, não dispôs sobre quais provas poderiam ser apresentadas para que a instrução processual fosse realizada regularmente nos termos do artigo 9º do Decreto n° 70.235/72.

Passemos, então, ao exame das alegações tais quais formuladas.

1. Da alegação de nulidade por preterição ao direito de defesa nos termos dos artigos 9º e 59, II do Decreto n° 70.235/72

De fato, é de se reconhecer, inicialmente, que o artigo 142 do Código de Processo Civil dispõe que o crédito tributário será constituído pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo (i) tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, (ii) determinar a matéria tributável, (iii) calcular o montante do tributo devido, (iv) identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, (v) propor a aplicação da penalidade cabível. Confira-se:

> "**Lei n. 5.172/66**
>
> **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

Documento nato-digital

> 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."

Note-se que o *verificar a ocorrência do fato gerador* tem a ver com o motivo do ato e significa, portanto, que o lançamento deve estar lastreado em provas do acontecimento que dá ensejo ao pagamento do tributo. Em outras palavras, *verificar a ocorrência do fato gerador* equivale à comprovação do fato tal qual descrito na hipótese de incidência tributária. É a própria verificação da subsunção do fato à norma. E é por isso mesmo que se diz que o motivo ou o que motiva o ato de lançamento é, sempre, a constatação de um fato que preenche as características do acontecimento previsto abstratamente na hipótese da regra-matriz de incidência tributária, restando-se consignar, pois, que o lançamento apresentará vício quanto ao motivo nas hipóteses em que a autoridade não verifica a ocorrência do fato gerador a partir da comprovação da subsunção do fato à norma.

Em comentários ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, Luciano Amaro[1] dispõe o seguinte:

> "Afirma, ainda, que o lançamento seria *tendente* a verificar a ocorrência do fato gerador etc. Ora, o Código Tributário Nacional confunde aí o lançamento com as investigações que a autoridade possa desenvolver e que objetivem (*tendam a*) verificar a ocorrência do fato gerador etc., mas que, obviamente, *não configuram lançamento*. A *ação* da autoridade administrativa (investigação) é que objetiva a consecução de *eventual* lançamento. Efetivado o lançamento, porém, este não "tende" para coisa nenhuma, ele *já é o resultado da verificação da ocorrência do fato gerador*, mesmo porque, sem que se tenha *previamente* verificado a realização desse fato, descabe o lançamento. Em suma, o lançamento não tende nem a verificar o fato, nem a determinar a matéria tributável, nem a calcular o tributo, nem a identificar o sujeito passivo. O lançamento pressupõe que todas as investigações eventualmente necessárias tenham sido feitas e que o fato gerador tenha sido identificado nos seus vários aspectos subjetivo, material, quantitativo, espacial, temporal, pois só com essa prévia identificação é que o tributo pode ser lançado. (grifei).

Quer dizer, se a autoridade não dispõe de todas as informações que levam à conclusão da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, a qual, no caso em tela, consubstancia-se no descumprimento de obrigação acessória é que haverá, aí, sim, a necessidade de intimação do sujeito passivo para que os elementos necessários à constituição do crédito seja realizada.

O próprio artigo 9º, *caput* do Decreto n. 70.235/72 tal qual levantado pelo recorrente dispõe que os autos de infração deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. Confira-se:

> "**Decreto n° 70.235/72**
>
> **Art. 9º** A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada

[1] AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

> tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)."

Pelo que se nota, a exigência do crédito será formalizado em auto de infração que deve estar instruído com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, porque, do contrário, haverá a necessidade de abertura de procedimento fiscal para que os auditores possam coletar dados e informações relacionados ao fato gerador e possam comprovar, portanto, a efetiva subsunção do fato à norma jurídica, nos termos do que dispõem os artigos 7º do Decreto n. 70.235/72 e 196 do Código Tributário Nacional[2]. E foi o que ocorreu no caso em apreço.

Em comentários ao artigo 9º, *caput* do Decreto n° 70.235/72, Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López[3] dispõem o seguinte:

> "A atividade funcional exercida pela autoridade fiscal na constituição do crédito tributário é vinculada e obrigatória. Assim, verificada a existência de crédito tributário pela autoridade fiscal, deve esta formalizar a sua exigência por meio do auto de infração ou notificação de lançamento, conforme o caso. A cada ato deve corresponder um único tributo.
>
> O artigo 9º do PAF refere-se a dois modos de formalizar a exigência: por auto de infração ou por notificação de lançamento. O primeiro é de iniciativa do agente fiscal no procedimento de fiscalização. A expressão "auto de infração" pode ser utilizada como sendo o termo lavrado pela autoridade fiscal após constatação de suposta infração da legislação fiscal; o segundo é competência do chefe da repartição fiscal (Delegado ou Inspetor) que, em processo de levantamento interno de informações, apura irregularidades no pagamento do tributo. É o caso, por exemplo, da revisão interna das declarações de rendimentos para fim de tributação de Imposto de Renda.
>
> [...]." (grifei).

O lançamento tributário é considerado ato administrativo plenamente vinculado e, portanto, deve ser lastreado com todos elementos de provas indispensáveis à comprovação do ilícito, sendo que, no caso, todas as infrações aqui discutidas foram apuradas a partir das análises por parte da autoridade fiscal das informações e documentos apresentados pelo próprio recorrente e, também, a partir das informações constantes dos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Com efeito, é de se reconhecer que todas as infrações aqui discutidos foram precedidas de análises das informações e documentos apresentados pelo próprio recorrente e, também, a partir das informações constantes dos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, sendo que, no caso, ou o recorrente acabou não se manifestando quando era intimado para prestar esclarecimentos ou acabou não apresentando comprovação dos respectivos fatos que eram objeto das solicitações fiscais, conforme se pode observar dos documentos denominados *Descrição dos Fatos e Enquadramentos Legais* juntados às fls. 13/18.

---

[2] Cf. Lei n. 5.172/66, Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

[3] NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

Documento nato-digital

Decerto que o lançamento aqui discutido foi regular e devidamente formalizado nos termos da legislação tributária vigente, tendo sido observado tanto os requisitos estabelecidos no artigo 142 do CTN[4] quanto aqueles prescritos no artigo 9º, *caput* do Decreto n° 70.235/72, não havendo se cogitar, portanto, que a autoridade não teria comprovado as infrações tais quais discutidas, do que se conclui, pois, que o recorrente é que acabou não se manifestando quando era intimado para prestar esclarecimentos ou não apresentou elementos comprobatórios suficientes que pudessem comprovar as deduções tais quais realizadas.

Seguindo essa linha de raciocínio, observe-se que o artigo 59 do Decreto n. 70.235/72 tal qual levantado pelo recorrente prescreve duas hipóteses de nulidade dos atos jurídicos administrativos, sendo que enquanto a regra constante do inciso I se refere a pressuposto subjetivo (agente competente) de atos processuais (atos, termos, despachos e decisões), a regra insculpida no inciso II atende a pressuposto processual de ato decisório, porquanto a obediência ao princípio constitucional da ampla defesa é mandatória em todo o processo administrativo fiscal. Confira-se:

> "**Decreto n. 70.235/72**
>
> **Art. 59**. São nulos:
>
> **I** - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
>
> **II** - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa." (grifei).

O que nos interessa efetivamente para o deslinde da questão que ora se analisa é verificar que o inciso II cuida da nulidade decorrente do cerceamento do direito de defesa, que, no âmbito do processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal, sendo essa a razão pela qual as decisões administrativas devem sempre ser proferidas em respeito aos princípios do contraditório e ampla defesa, sob pena de serem consideradas nulas em decorrência da falta de elemento essencial à sua formação.

De acordo com o artigo 59, inciso II do Decreto n° 70.235/72, a existência de qualquer ato precedente estará por violar os princípios do contraditório e ampla defesa e acabará maculando o ato decisório posterior, o qual, aliás, deverá ser considerado ineficaz pelo reconhecimento da nulidade. Nas palavras de Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka[5], a nulidade no processo administrativo apenas deve ser reconhecida por incompetência ou violação ao direito de defesa.

> "[A nulidade no processo administrativo fiscal] Só deve ser reconhecida excepcionalmente, quando verificada: a) incompetência do servidor que lavrou praticou o ato, lavrou termo ou proferiu o despacho ou decisão; ou b) violação ao direito de defesa do contribuinte em face de qualquer outra causa, como vício na motivação dos atos (ausência ou equívoco na fundamentação legal do auto de infração), indeferimento

[4] Cf. Lei n. 5.172/1966. 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.

[5] PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. Direito processual tributário: Processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2014, Não paginado.

Documento nato-digital

> de prova pertinente e necessária ao esclarecimento dos fatos, falta de apreciação de argumento de defesa do contribuinte." (grifei).

É nesse mesmo sentido que dispõem Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López[6]:

> "O artigo 59 trata de nulidade por vício de incompetência, seja dos atos e termos processuais (inc. I), seja dos despachos e decisões (inc. II). Competência é sinônimo de direito próprio e exclusivo, não cabendo à autoridade que possui a atribuição consentir na sua usurpação, ou seja, é, na verdade, patrimônio de seu titular. O defeito relativo à competência do agente ocorre nos casos em que o ato é praticado: 1) por usurpador de função pública, ou seja, ato realizado por pessoa que não esteja regularmente investida de função pública (ato inexistente); 2) com abuso de poder, caso em que se verifica uma exorbitância do agente no exercício de suas funções; 3) com invasão de poderes, hipótese em que, além de atuar fora de sua esfera legítima de atuação, o agente invade a de outrem.
>
> [...]
>
> O inciso II cuida, ainda, da nulidade decorrente de cerceamento do direito de defesa que, no processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal. Daí as decisões administrativas devem ser emitidas sempre em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa sob pena de serem consideradas nulas pela falta de elemento essencial à sua formação. Da mesma forma, a omissão de requisitos essenciais enseja a nulidade do lançamento quando cercearem o direito de defesa do contribuinte." (grifei).

Decerto que a autoridade fiscal tem o dever de buscar a verdade material em razão de estar vinculada à legalidade. É pela verdade material que os fatos e provas são valorados. Aliás, sobre a verdade material Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López[7] dispõem o seguinte:

> "Em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade administrativa tem o dever de buscar a verdade material. O processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independente do alegado e provado (...).
>
> [...]
>
> Contudo, mesmo no processo administrativo fiscal, não se pretende obter a verdade absoluta, quase sempre inatingível. Obtém-se apenas um juízo de verossimilhança ou probabilidade da ocorrência dos fatos, valendo-se da discussão travada de forma dialética no processo. As partes trazem suas provas e o julgador as examina, podendo requerer outras se julgar necessário. As regras processuais vêm no sentido de auxiliar o julgador na condução do processo e na obtenção de um grau de certeza que lhe permita solucionar o litígio. São regras de fixação formal da prova. No processo administrativo,

[6] NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

[7] NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

Documento nato-digital

> há uma maior liberdade na busca das provas necessárias a formação da convicção do julgador sobre os fatos alegados no processo. Essa busca, no entanto, não pode transformá-lo num inquisidor sob pena de prejudicar a imparcialidade (...).” (grifei).

As lições de Gilson Wessler Michels[8] também se mostram de todo relevante:

> “A superação da dicotomia entre verdade formal e verdade material não leva, entretanto, à consagração desta última. Com efeito, a verdade absoluta ainda está no campo da utopia, do ideal, fazendo com que a busca do julgador seja antes pela verossimilhança, ou seja, por uma ordem de aproximação e probabilidade; a busca da verdade material demandaria tempo demais, e o resultado final, mesmo assim, continuaria a ser uma mera aproximação da verdade. Sem que se entre no campo dos novos paradigmas da verdade – veiculados por alguns doutrinadores -, certo é que se tem hoje a ideia de um processo necessariamente pontuado por alguns limites – temporais ou materiais – à cognição probatória, mas que supera a distinção entre verdade formal e verdade material, como meio de assecuração de uma decisão produzida em tempo razoável. No processo administrativo, impõe-se a mesma superação. Com o crescente enrijecimento do procedimento – operado por disposições como a que prevê prazos preclusivos para a apresentação de provas -, há que se reconhecer a superveniência de um formalismo moderado para o PAF, voltado ao reconhecimento de que, mesmo nesta esfera, a verdade material é um mito, e que o julgador, na expressiva maioria das vezes, acaba chegando apenas a um juízo de verossimilhança; e este juízo de verossimilhança fica corroborado pela união, a estas limitações de ordem processual, das várias presunções de direito material embutidas na legislação tributária.” (grifei).

Quer dizer, é pela “verdade material” que a lei concede ao órgão fiscal meios instrutórios amplos para que venha a formar sua livre convicção sobre fatos praticados pelo contribuinte. Todavia, agir em nome da verdade material não equivale a agir em nome da verdade absoluta, porque, como visto, a verdade absoluta encontra-se no campo da utopia, do ideal. Aliás, pela verdade material não se pretende obter a verdade absoluta, quase sempre inatingível. Obtém-se, isso sim, apenas um juízo de verossimilhança ou probabilidade da ocorrência dos fatos.

Seguindo essa linha de raciocínio, acrescente-se, ainda, que o artigo 29 do Decreto n. 70.235/72 dispõe que a autoridade julgadora formará livremente sua convicção quando da apreciação da prova e poderá determinar as diligências que entender necessárias. Veja-se:

> “**Decreto n. 70.235/72**
>
> **Art. 29**. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.”

Trata-se do princípio do livre convencimento motivado do julgador segundo o qual a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos deve ser realizada de forma livre, não se cogitando da existência de critérios prefixados de hierarquia de provas, os quais, aliás, poderiam acabar determinando quais provas apresentariam maior ou menor peso no julgamento da lide.

---

[8] MICHELS, Gilson Wesseler. Processo Administrativo Fiscal: Anotações ao Decreto n.º 70.235, de 06/03/1972. atual. Florianópolis: 2005, Não paginado.

Documento nato-digital

É nesse sentido que dispõem Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López[9]:

> "[...] Por este princípio, a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos é feita, livremente, pelo julgador, não havendo vinculação a critérios prefixados de hierarquia de provas, ou seja, não há preceito legal que determine quais as provas devem ter maior ou menor peso no julgamento da lide.
>
> No momento de prolação da sentença, o julgador poderá, segundo o seu convencimento pessoal, formar a sua livre convicção sobre os elementos trazidos aos autos, podendo, se assim o quiser, adotar as diligências que entender necessárias à apuração da verdade material no que concerne tão somente aos fatos que constituem o processo. Em assim sendo, tem-se que o julgador é soberano na análise das provas produzidas nos autos, devendo decidir conforme o seu convencimento. Mas o livre convencimento não se confunde com arbítrio, não podendo, por exemplo, o julgador discordar simplesmente do previsto na norma legal sem argumentos jurídicos consistentes, nem indeferir provas sem que diga a razão, tampouco desconhecer as presunções e ficções legais aplicáveis ao caso concreto. Pelo princípio da persuasão racional, exige-se que o livre convencimento seja motivado, devendo o julgador declinar as razões que o levaram a valorar uma prova em detrimento de outra. A motivação equivale a uma justificativa, que no nosso entender deverá ser razoável e lógica, de forma a permitir a satisfação do processo administrativo."

No caso concreto, tanto a autoridade lançadora já havia disposto que o recorrente ou não tinha apresentado manifestação quando era solicitado a tanto ou não apresentou comprovação das deduções realizadas indevidamente, como também a própria autoridade julgadora de 1ª instância já havia disposto que o recorrente não apresentou quaisquer provas documentais que fossem capazes de afastas as imputações tais quais formuladas, conforme se pode observar dos trechos abaixo transcritos, extraídos das fls. 33/34 do acórdão recorrido:

> "Como se depreende de tudo o que consta nos autos, o impugnante não instruiu com provas documentais que fossem capazes de afastar as imputações lançadas pela fiscalização.
>
> No que diz respeito aos rendimentos recebidos da Shell do Brasil, o extrato bancário apresentado, isoladamente, não permite cotejar a totalização que supõe representar o montante recebido de modo que pudesse infirmar o valor declarado em DIRF pela pessoa jurídica. Para esse mister caberia apresentar recibos de pagamentos, contratos, registros da imobiliária etc.
>
> Quanto à omissão de valor recebido pela dependente, também não há documentos aptos a comprovar que o valor do rendimento tenha sido oferecido à tributação na Declaração de Ajuste Anual.
>
> As compensações indevidas de imposto retido e a glosa do valor do Carnê Leão também só foram contraditadas por mero argumento. Caberia ao impugnante instruir a defesa com os comprovantes de recolhimento oportuno, mas não o fez."

Com base nessa linha de entendimento, afirma-se que, diferentemente do que o recorrente sustenta, não há se falar, aqui, em preterição ao direito de defesa nos termos do artigo 59, inciso II do Decreto n° 70.235/72, uma vez que o próprio recorrente sequer juntou quaisquer

[9] NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

Documento nato-digital

elementos probatórios que pudessem afastar as imputações discutidas. E mesmo se tivesse colacionado aos autos elementos probatórios visando atestar suas alegações, ainda assim a autoridade estaria livre para apreciá-los e, a partir de então, formaria livremente sua convicção sobre os fatos discutidos, nos termos do que prescreve o artigo 29 do referido Decreto n° 70.235/72.

De todo modo, o que deve restar claro é que as infrações aqui discutidas foram apuradas com observância nos dispositivos normativos que regem a matéria, restando-se concluir, portanto, que lançamento aqui discutido foi regular e devidamente formalizado nos termos da legislação tributária vigente, tendo sido observado tanto os requisitos estabelecidos no artigo 142 do CTN[10] quanto aqueles prescritos no artigo 9º, *caput* do Decreto n° 70.235/72, não havendo se cogitar, portanto, que a autoridade não teria comprovado as infrações tais quais discutidas, do que se conclui, pois, que o recorrente é que acabou não se manifestando quando era intimado para prestar esclarecimentos ou não apresentou elementos comprobatórios suficientes que pudessem comprovar as deduções tais quais realizadas.

Por outro lado, também não há se falar em nulidade por preterição ao direito de defesa nos termos do artigo 59, II do Decreto n° 70.235/72, já que se é certo que o recorrente não juntou quaisquer elementos probatórios que pudessem afastar as imputações discutidas, também é certo que não há qualquer nulidade no que diz com a apreciação das provas supostamente apresentadas porque a autoridade não teve nem o trabalho de fazê-lo, devendo-se destacar, ainda, e de forma não menos importante, que, na verdade, as alegações de nulidade por preterição ao direito de defesa são um tanto genéricas e, de fato, não têm o condão de modificar a realidade dos fatos tais quais descritos pela autoridade julgadora de 1ª instância.

2. Dos precedentes mencionados e da ausência de vinculação

Inobstante o recorrente tenha colacionado jurisprudência que ao menos em tese poderia corroborar sua linha de defesa, o fato é que tais decisões não estão compreendidas na expressão "legislação tributária" constante do artigo 96 do Código Tributário Nacional[11], já que não apresentam eficácia normativa e, por isso mesmo, não constituem normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, nos termos do artigo 100, inciso II do CTN, cuja redação segue transcrita abaixo:

> "**Lei n. 5.172/1966**
>
> **Art. 100**. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
>
> [...]

[10] Cf. Lei n. 5.172/1966. 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.

[11] Cf. Lei n. 5.172/66, Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Documento nato-digital

> **II** - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa." (grifei).

Como se pode notar, apenas as decisões administrativas a que a lei atribua eficácia normativa, ostentando a natureza jurídica de normas complementares, é que compõem a legislação tributária. De fato, as leis sempre apresentam certa margem para dúvidas razoáveis por parte do intérprete, especialmente em razão da inevitável vaguidade dos conceitos utilizados. Por isso que as normas complementares são de grande utilidade, porque, por um lado, acabam afastando a possibilidade de interpretações diferentes por parte de cada um de seus agentes e, por outro lado, fazem com que a atividade de administração e cobrança dos tributos seja exercida de forma plenamente vinculada, como manda o artigo 3º do CTN.

A título de esclarecimentos, note-se que muito embora o artigo 100, inciso II do Código Tributário Nacional prescreva que as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa equivalem a normas complementares das leis, tratados, convecções internacionais e decretos, é de se reconhecer que essa competência só veio a ser exercida pela União através da Lei n. 11.196/2005, que, a rigor, acabou conferindo força vinculante às súmulas aprovadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF.

A aprovação de súmula que retrate julgados reiterados e uniformes da CSRF passou a permitir que os órgãos de julgamento administrativo introduzam no sistema jurídico norma com atributos de generalidade e abstração. Os juízos das Delegacias de Julgamento de primeira instância e da própria Secretaria da Receita Federal deverão obedecer os enunciados sumulados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e fatos semelhantes entre si subsumir-se-ão a entendimentos jurisprudenciais previamente construídos, os quais darão azo a decisões idênticas. Com efeito, a Lei n. 11.196, de 2005, habilitou o órgão de jurisdição administrativa a introduzir enunciados com validade *erga omnes* no sistema jurídico. São atos normativos de caráter infralegal que se enquadram como instrumentos secundários ou derivados, já que são incapazes de, por si só, inovar a ordem jurídica brasileira.

O efeito vinculante introduzido pela Lei n. 11.196/2005 acabou tornando obrigatório o cumprimento do entendimento favorável aos contribuintes pelos órgãos da Administração Tributária, evitando litígios sobre matérias já pacificadas no âmbito dos órgãos colegiados. A partir da edição da súmula vinculante o julgador estará submetido a novas limitações, pois só poderá decidir o litígio conforme sua livre convicção se obtiver êxito em distinguir seu caso daquele que se encontra compreendido pelo enunciado de súmula.

Atualmente, a previsão da edição de súmulas e a atribuição de efeito vinculante pelo Ministro da Economia está prevista no próprio Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda n 343, de 09 de junho de 2015. Confira-se:

> "**PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.**
>
> CAPÍTULO V - DAS SÚMULAS
>
> **Art. 72.** As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.
>
> [...]
>
> **Art. 75**. Por proposta do Presidente do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou de Presidente de Confederação

Documento nato-digital

> representativa de categoria econômica ou profissional habilitada à indicação de conselheiros, o Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à súmula do CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal.
>
> [...]
>
> **§ 2º** A vinculação da administração tributária federal na forma prevista no **caput** dar-se-á a partir da publicação do ato do Ministro de Estado da Fazenda no Diário Oficial da União." (grifei).

Por essas razões, deve restar claro que os precedentes administrativos tais quais colacionados não constituem normas complementares do direito tributário nos termos do artigo 100, inciso II do Código Tributário Nacional e, por isso mesmo, não se enquadram no conceito de legislação tributária constante do artigo 96 do referido Código.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do presente Recurso Voluntário e entendo por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega

Documento nato-digital