



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

**Processo n°** 15453.000833/2009-66  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-007.105 – 2ª Turma  
**Sessão de** 25 de julho de 2018  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** MARCOS ANTONIO CARDOSO DOS SANTOS

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

Exercício: 2008

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO FORMAL. AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO DOS FATOS. LANÇAMENTO PARA COBRANÇA DE RESTITUIÇÃO INDEVIDA DE IRPF.

É nulo por vício formal o lançamento cuja descrição dos fatos não foi devidamente apontada pela autoridade competente.

Hipótese em que se discute lançamento para cobrança de restituição de IRPF cujo pagamento tornou-se indevido em razão da posterior apresentação de declaração retificadora pelo contribuinte que levou a alteração do montante do imposto apurado no ajuste anual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Patrícia da Silva e Ana Paula Fernandes.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo.

## Relatório

Conforme se depreende da notificação de lançamento e da decisão da Delegacia de Julgamento, trata-se de lançamento para cobrança de imposto de renda haja vista a constatação de restituição indevida paga ao Contribuinte no ano de 2009.

Após o trâmite processual, a 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, por unanimidade de votos, anulou o lançamento por vício material haja vista a ausência de descrição do fato e da matéria tributável o que levou ao cerceamento do direito de defesa do contribuinte. O acórdão nº 2402-004.905 recebeu a seguinte ementa:

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

*Ano-calendário: 2007*

*NORMAS GERAIS. DESCRIÇÃO DO FATO GERADOR,  
AUSÊNCIA. VÍCIO NO LANÇAMENTO. MATERIAL.*

*São nulos os despachos e decisões proferidos com preterição do  
direito de defesa.*

*A ausência de clareza na descrição do fato gerador e na matéria  
tributável impede que o contribuinte exerça, de forma plena,  
seus direito à defesa, o que caracteriza vício.*

*O vício constante na descrição do fato gerador é de natureza  
material, pois se refere ao objeto do lançamento.*

*Recurso Voluntário Provido.*

Intimada da decisão a Fazenda Nacional apresentou recurso especial. Citando como paradigmas os acórdãos 2302-00.386 e 2401-00.018 defende a recorrente que o vício caracterizado pela descrição deficiente do fato gerador é vício de natureza formal. A divergência é assim resumida:

*Entretanto, em que pese tenham enfrentado situações  
semelhantes, os acórdãos confrontados chegam a conclusões  
inteiramente distintas. Isso porque, enquanto o acórdão  
recorrido deu provimento do recurso voluntário para anular o  
lançamento tributário por **vício material**, como se o motivo da  
autuação nunca tivesse existido, os **acórdãos paradigmas**  
entenderam que tais vícios na caracterização do fato gerador  
acarretam a nulidade do lançamento por **vício meramente  
formal**.*

*Os acórdãos paradigmas entenderam que, não obstante a  
descrição deficiente dos fatos caracterize nulidade, ela possui*

*natureza meramente formal, tendo vista o desrespeito ao inciso III do art. 10 do Decreto nº 70.235/72.*

Cientificado o contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual, ratificando o despacho de fls. 98/103, dele conheço.

No mérito, como destacado no relatório, o discussão restringe-se a definição acerca da natureza do vício apontada pela decisão recorrida, se material ou formal. No entendimento do Colegiado *a quo* a total ausência de descrição do fato que ensejou o lançamento e a total ausência do apontamento da matéria tributável são vícios materiais no sentido em que geraram cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.

Vale mencionar que estamos diante de lançamento para cobrança de IRPF haja vista restituição indevida recebida pelo Contribuinte. Na decisão da DRJ a situação fática foi didaticamente resumida:

*Foram entregues pelo Contribuinte três DIRPF distintas: a original, entregue em 22/04/2008 (fls. 49/53); a primeira retificadora, entregue em 27/01/2009 (fls. 55/59); e a última retificadora, entregue em 10/09/2009 (fls. 17/21). Na primeira DIRPF Retificadora foi apurado o saldo de imposto a restituir de R\$ 305,16 e esse valor foi restituído ao Contribuinte. Assim, considerando que na última DIRPF Retificadora foi apurado pelo próprio Contribuinte o saldo de imposto a pagar de R\$ 695,58, foi apurada através da Notificação de Lançamento a Restituição Indevida a Devolver de R\$ 305,16.*

*Ressalte-se que a diferença no cálculo do imposto devido existente entre as duas DIRPF retificadoras entregues pelo Contribuinte decorreu da inclusão, na DIRPF entregue em 10/09/2009, de rendimentos tributáveis recebidos da fonte pagadora Campos & Santos Consultoria e Projetos de Engenharia Ltda, que não haviam sido informados pelo Contribuinte na DIRPF anterior.*

Temos então, no caso concreto, que a cobrança do imposto foi gerada em razão das diferentes declarações retificadoras apresentadas pelo contribuinte, em especial pela apresentação da terceira declaração onde foram apresentados novos valores tributáveis. Ou seja, foi a própria ação do contribuinte que motivou a cobrança da 'devolução' do valor que lhe havia sido originalmente restituído.

Acredito que por essa razão a 'notificação' tenha sido tão sucinta quanto à descrição dos fatos, afinal esses já eram de conhecimento do contribuinte. Citado documento, indicando a declaração retificadora entregue em 10/09/2009 e a declaração anterior de 27/01/2009, assim dispôs: *"Fica o contribuinte acima identificado, com base no § 2º do art. 147 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), nos arts. 835, §§ 1º e 2º, e 839 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), e nos arts. 9º, caput, 11 e 23, caput, III e §2º, III do Decreto nº 70.235, de 1972, com as alterações dadas pelos art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993, art. 67 da Lei nº 9.532, de 1997 e art. 113 da Lei nº 11.196, de 2005, notificado a recolher no prazo de trinta dias, contado do recebimento desta notificação, a importância de R\$305,16, correspondente à restituição recebida indevidamente que deverá ser acrescida de juros de mora, conforme demonstrado acima."*

Neste cenário, inicialmente, me manifestaria pela ausência de nulidade, pois não vislumbro aqui qualquer vício nos elementos intrínsecos do lançamento.

Entretanto, diante da matéria devolvida a este Colegiado, para definição da natureza do vício - se formal ou material - devo analisar a questão sob o foco da existência de erro na norma utilizada para construção do lançamento, melhor dizendo, se a ausência da descrição do fato maculou a norma introduzida desobedecendo os critérios da regra matriz prevista no dispositivo legal aplicável. Havendo essa hipótese, estaremos diante de vício material.

Tal entendimento se baseia nas lições do Professor Paulo de Barros Carvalho o qual já foi utilizado nesta Câmara Superior no Acórdão 9202-004.329 da lavra do Conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior o qual peço vênia para transcrever:

*Quanto à distinção entre vício formal e material, alinhio-me aqui à corrente que os distingue baseado nas noções de norma introdutora e norma introduzida, de lição de Paulo de Barros Carvalho e muito bem resumida pela Conselheira Celia Maria de Souza Murphy, no âmbito do Acórdão 2101-002.191, de lavra da 1ª. Turma Ordinária da 1ª. Câmara da 2a. Seção de Julgamento e datado de 15 de maio de 2013, expressis verbis:*

*"(...)*

*O tema dos vícios material e formal está intrinsecamente relacionado com o processo de positivação do direito.*

*Tomamos por premissa que o direito positivo é um sistema de normas, regidas por um princípio unitário, no qual normas jurídicas, seus elementos, relacionados entre si, são inseridas e excluídas a todo instante. As normas jurídicas são inseridas no sistema do direito positivo de acordo com regras que o próprio sistema produz. É uma norma que estipula qual é o órgão autorizado a inserir normas no sistema do direito positivo e qual o procedimento para que isso se faça.*

*Toda norma jurídica introduzida no sistema do direito positivo o é por meio de uma norma introdutora. As normas sempre andam aos pares: norma introdutora e norma introduzida, tal como leciona Paulo de Barros Carvalho.*

*A norma introdutora espelha o seu próprio processo de produção; a introduzida regula a uma conduta (que pode ser, inclusive, a produção de outra norma). Nesse sentido, seguindo os ensinamentos de Kelsen, são de direito formal as normas que cuidam da organização e do processo de produção de outras normas; de*

*direito material são as normas que determinam o conteúdo desses atos, isto é, regulam o comportamento humano propriamente dito.*

*O lançamento, norma jurídica que é, não foge à regra: compõe-se de norma introdutora e norma introduzida. Na norma introdutora fica demonstrado o procedimento que o agente público, autorizado a inserir no ordenamento jurídico a norma individual e concreta que aplica a regra-matriz de incidência tributária, seguiu para produzi-la. A norma introduzida é a própria aplicação da regra-matriz. A primeira norma trata da forma; a segunda, da matéria.*

*No lançamento, a norma introdutora tem a ver com o procedimento ao qual alude o artigo 142 da Lei n.º 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) e as normas de Direito Administrativo, que se completa com a norma introduzida, que efetivamente aplica a regra-matriz de incidência.*

*Feitas essas considerações, resta analisar em que ponto se identifica o vício do lançamento perpetrado no presente processo, se no processo de produção do ato administrativo do lançamento ou se na aplicação da regra-matriz de incidência tributária. Se na norma introdutora, trata-se de erro formal; se na norma introduzida, é erro material.*

(...)

*A regra-matriz de incidência, como ensina Paulo de Barros Carvalho, é norma jurídica em sentido estrito que institui o tributo, e compõe-se de antecedente e conseqüente. No antecedente, temos os critérios material, espacial e temporal. No conseqüente, os critérios pessoal (sujeitos ativo e passivo) e critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). Analisamos, a seguir, a aplicação de cada um deles no lançamento em debate.*

(...)"

No presente caso, embora tenha havido uma precária descrição dos fatos, pelos elementos envolvidos (declarações retificadoras apresentadas pelo próprio contribuinte) tal vício não assume uma dimensão suficiente a ponto de macular o critério material da hipótese de incidência do tributo em sua essência. A autoridade competente delimitou de forma satisfatória todos os elementos que compõem a regra matriz do IRPF, ocorrendo apenas uma impropriedade formal quando da redução a termo destes elementos.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional para anular o lançamento por vício formal.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

