



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

Processo n° 16832.000150/2009-15
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 1402-00.859 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de janeiro de 2012
Matéria EMBARGOS
Embargante PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL
Interessado TOP RIO COMERCIO DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS E BEBIDAS LTDA

Por unanimidade de votos,

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. DÚVIDA QUE MERECE SER SANADA. EMBARGOS CONHECIDOS. O Carf confirmou a decisão da DRJ de origem que anulou o lançamento sob o entendimento de que “a não apresentação da relação dos depósitos, de forma individualizada, para que o titular dos recursos comprove a origem, importa em falta de descrição adequada dos fatos e impossibilita que o autuado possa exercer seu direito de defesa, com a finalidade de comprovar a origem de cada um dos depósitos bancários.” Questiona da PFN se tal decisão caracteriza vício formal ou material. Tenho que a dúvida é pertinente. Conheço dos embargos.

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. INTIMAÇÃO DE QUE TRATA O ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996, PARA O CONTRIBUINTE COMPROVAR A ORIGEM DOS DEPÓSITOS, SOB PENA DE PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. ASPECTO NECESSÁRIO À FORMAÇÃO DA PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA QUE ANTECEDE AO LANÇAMENTO.

Não se pode confundir vícios formais ou materiais inerentes ao lançamento, com requisitos necessários para caracterizar a presunção de omissão de receita.

A intimação prévia para o contribuinte comprovar a origem dos depósitos bancários é condição essencial para que se forme a presunção de omissão de rendimentos ou de receita. Uma vez caracterizada a presunção de omissão de receita tem-se o lançamento que pode conter vícios formais ou vícios materiais. No caso dos autos não se está diante de lançamento que não atenda

aos requisitos do artigo 10 do Decreto 70.235, de 1972, mas sim de situação cuja presunção de omissão de receita não se caracterizou.

A situação dos autos revela vícios prévios ao lançamento que impediram a formação da presunção de omissão de receita. E sem presunção de omissão de receita não há lançamento válido, não por questões atinentes à forma, mas sim por inexistência de situação que caracterize a infração. A infração só estaria presente se caracterizada, de forma válida, a presunção de omissão de receita.

A inexistência de intimação válida, necessária à formação da presunção de omissão de rendimentos ou de receita, não caracteriza vício formal ou material, mas sim indica situação em que não se formou a presunção de omissão de receita necessária para justificar lançamento de crédito tributário. É engano imaginar que toda a decisão que cancela lançamento está baseada, obrigatoriamente, numa das situações que caracteriza vício formal ou material.

Embargos Conhecidos e Acolhidos. Obscuridade Sanada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, conhecer e acolher os embargos interpostos pela PFN, para sanar a obscuridade e, no mérito, ratificar o acórdão 1402-00.296, de 09/11/2010, para manter a decisão do Colegiado no sentido de negar provimento ao recurso de ofício; e por maioria de votos, esclarecer que se trata de improcedência do lançamento pela inobservância estrita do procedimento para aplicação da presunção de omissão de receitas, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Antônio José Praga de Souza e Frederico Augusto Gomes de Alencar que entenderam se tratar de vício formal, haja vista que houve a intimação para justificar a origem dos depósitos bancários, medida que integra o processo de lançamento de ofício, sendo que tais depósitos foram identificados pelo total diário ao invés de individualmente. O Conselheiro Antônio José Praga de Souza apresentará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima – Presidente

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Albertina Silva Santos de Lima. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Contra a contribuinte TOP RIO COM GÊNEROS ALIMENTÍCIOS BEBIDAS, empresa optante pelo Simples, foram lavrados os autos de infração de fls. 56/105, referentes ao ano-calendário de 2005, para cobrança do IRPJ (fls. 56/65) e tributações reflexas do de PIS (fls. 66/75); CSLL (fls. 76/85); COFINS (fls. 86/95) e INSS (fls. 96/105), exigindo-se o crédito tributário de R\$ 3.872.102,02.

A 7ª. TURMA DA DRJ RIO DE JANEIRO I julgou improcedente a exigência, recorrendo de ofício.

O recurso foi apreciado por esta Turma na sessão de 9/11/2010, sendo proferido o acórdão 1402-00.296, assim ementado:

RECURSO DE OFÍCIO. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO INDIVIDUALIZADOS. INEXISTÊNCIA DE DESCRIÇÃO ADEQUADA DOS FATOS. LANÇAMENTO CANCELADO PELA DRJ. RECURSO DE OFÍCIO IMPROVIDO. Nos casos de presunção de omissão de rendimentos decorrente de depósitos bancários de origem não justificada, nos termos do art. 42 da Lei n. 9.430, de 1996, o lançamento deve ser precedido de intimação contendo, de forma individualizada, cada um dos depósitos cuja origem deve ser comprovada. A não apresentação da relação dos depósitos, de forma individualizada, para que o titular dos recursos comprove a origem, importa em falta de descrição adequada dos fatos e impossibilita que o autuado possa exercer seu direito de defesa, com a finalidade de comprovar a origem de cada um dos depósitos bancários.

Recurso de ofício negado.

Cientificada, a douta PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL apresentou Embargos de Declaração (copia às fls. 399).

Aduz a embargante que há obscuridade no aresto quanto a natureza da nulidade do acórdão: se por vício formal ou material.

Mediante despacho de 12/12/2011, este relator propôs o acolhimento dos embargos para reapreciação da matéria pelo colegiado.

É o sucinto relatório.

Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Relator.

Os embargos da PFN são tempestivos e diante do disposto no artigo 173, II, do CTN, que reabre o prazo para novo lançamento em caso de vício formal, é de se conhecer dos embargos para esclarecer as dúvidas suscitadas.

Tanto a decisão de 1ª instância, quanto o acórdão embargado foram no sentido de que a não intimação prévia e regular do contribuinte para comprovar a origem dos depósitos bancários não caracterizam a presunção de receita ou de rendimentos de que trata o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Isso está refletido no voto condutor do acórdão embargado, conforme a seguir transcrito:

Da análise das planilhas de fls. 36/43, que embasaram a lavratura dos autos de infração de fls. 63/105, constata-se que os quadros demonstrativos dos créditos, que instruíram o termo de intimação, solicitando a comprovação da origem dos depósitos, eram compostos de montantes consolidados diários, sendo que inexistem nos autos informações sobre quais os depósitos bancários que totalizaram os aludidos valores.

Assim, a falta de discriminação dos depósitos bancários que compuseram os valores considerados de origem não comprovada, de forma individualizada, inviabilizou que a contribuinte ao menos tivesse oportunidade de, caso a caso, identificar a procedência dos respectivos créditos, a fim de exercer seu direito de defesa.

Neste sentido, para viabilizar o direito de defesa, o artigo 10, III, do Decreto nº 70.235, de 1972, dispõe que o auto de infração deve conter, obrigatoriamente, a descrição do fato. Em assim sendo, nos casos de presunção de omissão de rendimentos decorrente de depósitos bancários de origem não justificada, nos termos do art. 42 da Lei n. 9.430, de 1996, o lançamento deve relacionar, de forma individualizada, cada um dos depósitos que formam a base de cálculo da exigência do crédito tributário, sob pena de não se caracterizar a presunção.

Cada depósito bancário não justificado constitui uma infração, razão pela qual deve estar precisamente identificada com valor e data, para que o sujeito passivo possa apresentar defesa.

Desta forma, se a lei exige que a comprovação da origem dos valores se dê de forma individualizada, não pode a fiscalização apresentar tão somente o somatório dos valores considerados não justificados, sem especificar o montante correspondente a cada um.

Tal procedimento importa em falta de descrição adequada da infração e impossibilita que o autuado possa opor resistência, de forma individualizada, em relação a cada depósito bancários que compõe a base de cálculo da exigência do crédito tributário.

A PFN, de forma tempestiva, opôs embargos alegando ter dúvidas quanto à natureza do vício contido no lançamento, se formal ou material.

Ocorre que a intimação prévia para o contribuinte comprovar a origem dos depósitos bancários é condição essencial para que se forme a presunção de omissão de rendimentos ou de receita. Uma vez caracterizada a presunção de omissão de receita tem-se o

lançamento que pode conter vícios formais ou vícios materiais. A identificação do autuado, a descrição do fato, a disposição legal que incide sobre o fato descrito, o crédito apurado e a assinatura do autuante são elementos que dizem respeito aos aspectos materiais da autuação. Não existe autuação, sob os aspectos materiais, se não houver a indicação do nome do autuado, a descrição do fato, a identificação da norma que incide sobre o fato descrito e a assinatura do autuante. Esta, a assinatura, por exemplo, tem por finalidade demonstrar que o ato foi praticado por agente dotado de legitimidade legal para tal.

Por outro lado, as falhas quanto à identificação do local, data e intimação do sujeito passivo caracterizam vícios formais. Contudo, não se pode confundir vícios formais ou materiais inerentes ao lançamento, com requisitos necessários para caracterizar a presunção de omissão de receita.

No caso dos autos não se está diante de lançamento que não atenda aos requisitos do artigo 10 do Decreto 70.235, de 1972, mas sim de situação cuja presunção de omissão de receita não se caracterizou. Tal fato antecede ao lançamento. Só é possível fazer lançamento com base no artigo 42 da Lei nº 9.439, de 1996, se houver presunção de omissão de receita. Todavia, no caso dos autos se está diante de vícios prévios ao lançamento que impediram a formação da presunção de omissão de receita. E sem presunção de omissão de receita não há lançamento válido, não por questão de vício atinente à forma, mas sim por inexistência de infração. Aqui a infração só estaria presente se caracterizada, de forma válida, a presunção de omissão de receita. É engano imaginar que toda a decisão que cancela lançamento está baseada, obrigatoriamente, numa das situações que caracteriza em vício formal ou material.

O artigo 173, II, CTN, única hipótese prevista em nosso direito que suspende a decadência, trata de vício relacionado ao ato do lançamento. No entanto, a falta de intimação válida de que trata o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, é questão que antecede ao lançamento. No caso em exame, a inexistência de intimação válida não é vício contido no auto de infração, mas sim indica situação onde não se formou a presunção de omissão necessária para justificar lançamento de crédito tributário.

ISSO POSTO, conheço e acolho os embargos interpostos pela PFN, para sanar a obscuridade e, no mérito, ratificar o acórdão 1402-00.296, de 09/11/2010, para manter a decisão do Colegiado no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

É o voto

(assinado digitalmente)
Moisés Giacomelli Nunes da Silva

Declaração de Voto

Os embargos da PFN são tempestivo e atendem os preceitos regimentais (art. 64, inciso I do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 256/2009).

Analisando as alegações da embargante, devo reconhecer que há mesmo obscuridade no voto condutor do acórdão quanto a natureza da improcedência do lançamento, especialmente se a causa foi vício formal ou material.

Tal aspecto é relevante para determinar se há possibilidade de refazer o lançamento, corrigindo o erro, no prazo de 5 anos contados da decisão definitiva que reconhecer a nulidade, conforme dispõe o art. 173, inciso II, do CTN.

Tanto a decisão de 1ª instância quanto o acórdão embargado foi no sentido de que há falha na descrição dos fatos. Isso está refletido no voto condutor do acórdão embargado, conforme a seguir transcrito:

Da análise das planilhas de fls. 36/43, que embasaram a lavratura dos autos de infração de fls. 63/105, constata-se que os quadros demonstrativos dos créditos, que instruíram o termo de intimação, solicitando a comprovação da origem dos depósitos, eram compostos de montantes consolidados diários, sendo que inexistem nos autos informações sobre quais os depósitos bancários que totalizaram os aludidos valores.

Assim, a falta de discriminação dos depósitos bancários que compuseram os valores considerados de origem não comprovada, de forma individualizada, inviabilizou que a contribuinte ao menos tivesse oportunidade de, caso a caso, identificar a procedência dos respectivos créditos, a fim de exercer seu direito de defesa.

Neste sentido, para viabilizar o direito de defesa, o artigo 10, III, do Decreto nº 70.235, de 1972, dispõe que o auto de infração deve conter, obrigatoriamente, a descrição do fato. Em assim sendo, nos casos de presunção de omissão de rendimentos decorrente de depósitos bancários de origem não justificada, nos termos do art. 42 da Lei n. 9.430, de 1996, o lançamento deve relacionar, de forma individualizada, cada um dos depósitos que formam a base de cálculo da exigência do crédito tributário, sob pena de não se caracterizar a presunção.

Cada depósito bancário não justificado constitui uma infração, razão pela qual deve estar precisamente identificada com valor e data, para que o sujeito passivo possa apresentar defesa.

Desta forma, se a lei exige que a comprovação da origem dos valores se dê de forma individualizada, não pode a fiscalização apresentar tão somente o somatório dos valores considerados não justificados, sem especificar o montante correspondente a cada um.

Tal procedimento importa em falta de descrição adequada da infração e impossibilita que o autuado possa opor resistência, de forma individualizada, em relação a cada depósito bancários que compõe a base de cálculo da exigência do crédito tributário.

(Grifei)

Pois bem. Os artigos 59 a 61 do PAF estabelecem:

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade. (grifei).

Por seu turno o artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, quanto a prazo para novo lançamento em face de nulidade por vício formal, dispõe:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:(...)

II. da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Este Conselho possui inúmeros julgados confirmando a ocorrência de vício formal e a possibilidade de novo lançamento em casos análogos. Cite-se os seguintes acórdãos:

DECADÊNCIA – DECLARAÇÃO DE NULIDADE POR VÍCIO FORMAL – TERMO INICIAL – PRAZO – O direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos, contados da data em que se torna definitiva a decisão que tenha anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado (art. 173, inciso II, do CTN). Recurso Especial do Procurador Provido. Acórdão CSRF/04-00.862 de 26/05/2008.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE – VÍCIO FORMAL. - É nulo o ato administrativo eivado de vício de forma, já que devendo ser editado com a demonstração dos fundamentos e dos fatos jurídicos que o motivou. Inobservados os

requisitos formais, há de ser considerado nulo, não acarretando nenhum efeito. (Processo Administrativo Fiscal arts. 10 e 11). Acórdão CSRF/03-04.924 de 21/08/2006.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - LANÇAMENTO - NULIDADE - VÍCIO FORMAL - Quando a autoridade lançadora não entrega ao sujeito passivo os quadros que demonstram os cálculos realizados para a apuração do valor tributado como receita omitida, agravado pela impossibilidade de ter vistas aos autos durante o prazo para impugnação, caracteriza vício formal e cabe a decretação da nulidade o lançamento. Acórdão 101-92353 de 15/10/1998.

ERRO DE DIREITO - INADEQUAÇÃO DA DESCRIÇÃO FÁTICA COM A DESCRIÇÃO LEGAL - NULIDADE FORMAL - LANÇAMENTO DE OFÍCIO INSUBSISTENTE - Uma vez verificado o descompasso ou erro de descrição dos fatos auditados perante o dispositivo legal invocado como infringido pela autoridade lançadora, não se pode dar guarida a tal vício formal, que contamina, irremediavelmente, o lançamento, em dissonância ao quanto determinado pelo art. 10, inciso IV do Decreto 70.235/72. Portanto, insubsistente o lançamento de ofício. Recurso Voluntário Provido. Acórdão 108-09705 de 17/09/2008.

O limite entre o vício formal e o vício material é tênue. No presente caso os lançamentos foram motivados, a infração foi adequadamente identificada, há descrição dos fatos e demonstrativo da determinação da exigência, porém a intimação para justificar a origem dos depósitos bancários foi insuficiente, haja vista não ter sido individualizada, o que caracteriza o vício formal.

Quanto a caracterização de vício material, transcrevo o posicionamento manifestado pelo Marcos Neder e Maria Tereza Martinez na obra *Processo Administrativo Fiscal Comentado*, 3ª. Edição (2010), pag. 206/207:

“A Descrição do Fato

Descrição é ato ou efeito de descrever. Descrever é contar, pormenorizadamente, o fato. Por meio da descrição, relevam-se os motivos fático e legal que levaram à autuação, estabelecendo a conexão entre os meios de prova coletados e/ou produzidos e a conclusão chegada pela autoridade fiscal. Seu objetivo é convencer o julgador da plausibilidade legal da autuação, demonstrando a relação entre a matéria constatada no auto com a hipótese descrita na norma jurídica.

Os enunciados que atendem aos requisitos "III" (descrição dos fatos) e "IV" (disposição legal infringida) do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 formam a motivação do lançamento, que nada mais é que a descrição dos motivos que desencadeiam o surgimento da obrigação tributária em concreto, tornando possível identificar os sujeitos e quantificar o crédito tributário. Assim, a motivação elaborada pelo auditor é requisito de natureza formal do lançamento, enquanto a existência de motivo fático e legal vincula-se ao conteúdo do ato.

A indicação da disposição legal infringida é elemento essencial à lavratura do auto de infração, porém, a jurisprudência administrativa tem admitido que eventuais incorreções no enquadramento legal no auto de infração podem ser superadas quando descritos com precisão quais os fatos que deram margem à tipificação legal e à autuação.

Por outro lado, a errônea compreensão dos fatos ocorridos ou do direito aplicável pelo auditor é vício que dificilmente poderá ser sanado no curso do processo, pois incide no motivo do ato. Não é vício formal na descrição, mas no próprio conteúdo do ato. Não adianta a repetição do lançamento pela autoridade com a finalidade de aproveitamento do ato anterior pela sua convalidação, pois remanesce na nova norma individual e concreta introduzida a mesma anomalia. A correção só poderá ser empreendida por meio da invalidação do lançamento original e a formalização de nova exigência fiscal, se ainda dentro do prazo decadencial.

(...)

Ressalte-se que a lei traz a descrição dos fatos como elemento obrigatório do auto de infração, e, se constar de termo avulso (v.g., folha de continuação do auto de infração), deve-se fazer referência expressa desse fato no auto de infração. A ausência de correlação entre as duas peças pode levar à alegação de não conhecimento dos motivos da autuação pelo contribuinte e à nulidade do lançamento. (grifei).

No presente caso não há que se falar em “*errônea compreensão dos fatos ocorridos ou do direito aplicável pelo auditor*”, também não se trata de vício na motivação do ato, muito menos há falta de correlação do termo de descrição dos fatos com os demonstrativos de determinação da exigência. **Portanto, à luz da legislação, jurisprudência e doutrina, estamos diante de um vício formal.**

In casu, repito a “falta de descrição adequada da infração e impossibilita que o autuado possa opor resistência, de forma individualizada, em relação a cada depósito bancários que compõe a base de cálculo da exigência do crédito tributário”.

De fato, a ausência ou insuficiência na descrição dos fatos é vício material, pois, fere o núcleo da regra matriz de incidência, implicando em descumprimento do disposto no art. 142 do CTN. Mas não é essa a situação versada nos autos, cuja descrição da infração tributada, bem com a determinação dos tributos devidos está adequada. Logo, não há que se falar em vício material, muito menos erro na constituição do crédito tributário ou incorrência do fato gerador.

Por fim, assevero que a constituição do crédito tributário é uma procedimento complexo e não um ato estanque (vide art. 142 do CTN). Logo, a intimação do contribuinte para justificar a origem dos depósitos bancários faz parte do procedimento para lavratura do auto de infração. Alias indispensável à aplicação da presunção legal de que trata o art.42 da Lei 9.430/1996. No caso em pauta, temos a intimação porém, deixou-se de observar uma formalidade estabelecida na Lei, qual seja, a individualização dos depósitos bancários. Daí a conclusão pelo vício formal.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer e acolher os embargos interpostos pela PFN, para sanar a obscuridade e, no mérito, ratificar o Acórdão 1402-00.296, de 9/11/2010, mantendo a decisão do Colegiado no sentido de negar provimento ao recurso de ofício, porém esclarecendo tratar-se de vício formal.

(assinado digitalmente)
Antonio Jose Praga de Souza