



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

Processo n° 18470.720458/2011-79
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-002.463 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de setembro de 2018
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente CARLOS HENRIQUE CUNHA FRIDMAN
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2008

NULIDADE. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA

O lançamento de ofício é nulo, quando houver preterição do direito de defesa, conforme o artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

O procedimento fiscal sobre omissão de receita de depósitos bancários de origem não comprovada, necessariamente, exige a intimação prévia do contribuinte, a fim de que justifique, mediante documentação hábil e idônea, a procedência dos recursos, segundo o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996. A ausência de intimação prévia constitui vício insanável, resultando na nulidade do lançamento de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. A conselheira Ester Marques Lins de Sousa acompanhou o relator pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

ESTER MARQUES LINS DE SOUSA - Presidente.

(assinado digitalmente)

RAFAEL GASPARELLO LIMA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (presidente), Eva Maria Los, Luis Fabiano Alves Penteado, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar e Gisele Barra Bossa.

Relatório

O acórdão nº 12-72.624, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento do Rio de Janeiro julgou procedente em parte a impugnação administrativa, conforme se extrai da sua ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2006

*LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. NULIDADE.
CERCEAMENTO DO DIREITO À DEFESA. INOCORRÊNCIA.*

Atendendo o lançamento às determinações do art. 142 do CTN e tendo sido cientificado o contribuinte nos prazos dispostos na legislação tributária, não cabe a alegação de decadência. Como também, não procede a arguição de cerceamento do direito à defesa se o contribuinte recebeu integralmente os demonstrativos, termos e autos de infração, com a apresentação dos motivos e das razões para o lançamento, adicionado ao fato da concessão do prazo legal para a apresentação de sua impugnação.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

*OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITO BANCÁRIO.
PRESUNÇÃO LEGAL. SIMPLES*

A Lei n.º 9.430/1996 autoriza a presunção de omissão de receitas a partir da existência de créditos bancários de origem não comprovada, com as exclusões determinadas pela legislação tributária.

*OMISSÃO DE RECEITA. FALTA E/OU INSUFICIÊNCIA DE
RECOLHIMENTO. SIMPLES.*

Verificado a falta ou a insuficiência de recolhimento em decorrência de omissão de receita comprovada, é cabível o lançamento da diferença não recolhida com os acréscimos legais.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2006

*CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. COFINS. CSLL. SIMPLES.
DECORRÊNCIA DA OMISSÃO DE RECEITA APURADA NO
IRPJ*

A omissão de receita apurada caracterizada por créditos bancários sem a comprovação da origem é base de cálculo das contribuições no Simples.

Assim, verificada a omissão de receita é devido o lançamento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Resumidamente, o acórdão recorrido narrou os fatos que proporcionaram a imposição fiscal:

Trata o presente processo do auto de infração de fls. 1.189 a 1.255, lavrado pela DEFIS/RJO, no qual consta a exigência de:

Imposto de renda da pessoa jurídica – IRPJ, cód. 7104, no valor de R\$ 83.476,06, multa de ofício e juros de mora;

Contribuição para o programa integração social – PIS, cód. 7200, no valor de R\$ 61.108,82, multa de ofício e juros de mora;

Contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL, cód. 7307, no valor de R\$ 84.723,17, multa de ofício e juros de mora;

Contribuição para financiamento da seguridade social – COFINS, cód. 7403, no valor de R\$ 248.953,84, multa de ofício e juros de mora; e

Contribuição para a seguridade social – INSS, cód. 7500, no valor de R\$ 717.392,80, multa de ofício e juros de mora.

De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 1.191 a 1.193 e do termo de verificação fiscal de fls. 1.175 a 1.188, os lançamentos se devem a apuração da omissão de receitas da atividade da pessoa jurídica BH Serviços de Cobrança S/C Ltda. ME, CNPJ nº 06.911.752/0001-90, em razão da existência de depósitos de origem não comprovada no período de janeiro a dezembro de 2006.

A autuação foi lavrada em desfavor do sócio-gerente da PJ, em virtude da mesma não mais possuir personalidade jurídica, haja vista que teve sua atividade encerrada, razão pela qual o seu CNPJ foi baixado.

Cientificado pessoalmente em 07/02/2011, conforme assinaturas apostas as fls. 1.188, 1.190, 1.217, 1.227, 1.237, 1.247 e 1.267, o interessado apresentou em 03/03/2011 impugnação de fls. 1.275 a 1.288, acompanhada dos documentos de fls. 1.289 a 1.927, na qual, alega, em síntese, a tempestividade, e:

1) a decadência dos créditos tributários, cujos fatos geradores ocorreu em janeiro de 2006, tendo em vista que os tributos de que trata a autuação estão sujeitos ao lançamento por homologação, nos termos do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, haja vista que a empresa é optante pelo SIMPLES e efetuou o recolhimento do valor devido;

2) que a empresa BH durante o ano calendário de 2006, exerceu única e exclusivamente as atividades de cobranças de títulos por conta e ordem de terceiros, ou seja, títulos de créditos em geral;

3) que a empresa BH não deixou de fazer os registros contábeis de todas as operações de depósitos bancários e créditos, ou seja, cobrança de duplicatas, cheques e outros, conforme consta de seu razão contábil que apresenta;

4) conforme estabelecido na cláusula "a" dos contratos de prestação de serviços de cobranças, pela realização da mesma era devido pelos clientes a título de comissão, valor equivalente a 2% sobre o montante efetivamente recebido;

5) com base na escrituração contábil e nos extratos das contas correntes mantidas juntos as instituições financeiras, apurou que o total de depósitos/créditos bancários, exceto recebimentos a título de cobrança de títulos, monta da importância de R\$ 7.903.519,04, conforme relatório analítico, e não R\$ 8.718.281,41, conforme apurado pela fiscalização;

6) também não teria sido considerado pela autoridade fiscal, as devoluções de cheques no montante de R\$ 1.674.447,60, as quais podem ser facilmente constatadas em sua escrituração contábil, nos extratos bancários e relação analítica de cheques devolvidos, cujo resumo está a seguir transcrito:

MÊS	CHEQUES DEVOLVIDOS
jan/06	42.003,13
fev/06	35.754,46
mar/06	124.046,02
abr/06	55.992,84
mai/06	109.693,03
jun/06	289.946,44
jul/06	203.403,68
ago/06	90.497,70
set/06	317.177,43
out/06	80.522,20
nov/06	83.709,36
dez/06	241.701,31
TOTAL	1.674.447,60

7) Desse modo, a base de cálculo reajustada, para fins de apuração das receitas auferidas durante o ano calendário de 2006, sobre a qual se deve aplicar o percentual de 2% (comissão cobrada), seria a seguinte:

NATUREZA	VALOR- R\$
(a) Valor dos depósitos/créditos	7.903.519,64
(b) Cheques devolvidos não considerados	(1.674.447,60)
Base de Cálculo reajustada (a-b)	6.229.072,04

8) O rendimento auferido pela empresa BH, a título de prestação de serviços nas cobranças foi de 2%, taxa essa, já admitida pela autoridade administrativa no item 24 do termo de verificação fiscal, a qual foi aplicada aos recebimentos de duplicatas, devendo também ser aplicada sobre o montante de R\$ 6.229.072,04, e não tributar, tomando-se como base de cálculo, os valores integrais sem quaisquer deduções, dos depósitos/créditos.

Requer a realização de perícia contábil, nomeando assistente técnico, formulando quesitos a serem respondidos pelo perito designado, e, por fim, o cancelamento da autuação.

Por meio da Resolução nº 306, de 26/11/2013, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I, por maioria de votos, converteu o julgamento em diligência, para que fossem os autos devolvidos a autoridade preparadora para esclarecimento dos seguintes pontos e adotadas as seguintes providências:

1) Se foi dada ciência ao contribuinte dos Demonstrativos de fls. 1.154 a 1.166, no qual constam os valores discriminados dos depósitos bancários que se referem à liquidação de cobrança, totalizando R\$ 4.139.142,28, e em caso negativo, providenciar a ciência, abrindo prazo para o contribuinte, querendo, aditar razões de defesa;

2) Se foi dada ciência ao contribuinte dos Demonstrativos de fls. 1.167 e 1.168, nos quais foram indicados valores considerados como omissões de receita, subtotalizados por mês e totalizado no ano de 2006 em R\$ 8.718.281,41, e em caso negativo, providenciar a ciência, abrindo prazo para o contribuinte, querendo, aditar razões de defesa;

3) Encaminhar ao contribuinte planilha contendo a relação dos depósitos bancários individualizados, totalizados por mês, que foram objeto de lançamento, isto é, a relação dos créditos que totalizaram R\$ 13.084.568,18, com a exclusão das transferências entre contas no valor total de R\$ 190.000,00 e das duplicatas cobradas no montante de R\$ 4.139.142,28, abrindo prazo para o contribuinte, querendo, aditar razões de defesa.

Em resposta a diligência determinada foi juntado aos autos o relatório fiscal de fls. 1.944 a 1.946, bem como cópia do demonstrativo no qual constam os valores dos depósitos bancários referentes à liquidação de cobrança, no valor de total R\$ 4.139.142,28, constante das fls. 1.154 a 1.166, do demonstrativo no qual constam os valores considerados como omissão de receita, no valor total de R\$ 8.718.281,41, constante de fls. 1.167 e 1.168, e de planilhas contendo a relação dos depósitos bancários individualizados, totalizados por mês, que foram objeto do lançamento, que totalizam R\$ 13.084.568,18, constantes de fls. 33 a 61 e 167 a 190.

Deste relatório fiscal e de seus anexos o impugnante foi cientificado em 03/10/2014, conforme AR de fl. 1.947, apresentando em 24/10/2014, o aditamento a impugnação de fls. 1.953 a 1.955, no qual alega que:

1) a autoridade fiscal formalizou a exigência em desacordo com o disposto no artigo 39, do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, não apresentando os valores individualizados no lançamento, em desconformidade com o disposto no art. 42, da Lei nº 9.430/96, que estabelece que os depósitos e créditos devem ser analisados individualmente;

2) os fatos detalhados e individualizados no relatório fiscal produzido em cumprimento da diligência determinada não constavam do lançamento original e que o lançamento não pode ser complementado, majorado ou alterado após o decurso do prazo decadencial, pois o saneamento de lançamento realizado com erro, caracterizaria o cerceamento do direito de defesa desde a constituição do lançamento.

Por fim, requer o cancelamento da autuação e o arquivamento definitivo do processo administrativo fiscal.

Efetuei a juntada da ficha Analisa Valores – Pagamento, do Sistema Fiscalização Eletrônica – SIEF, no qual comprova o pagamento efetuado em 31/07/2008 pela BH Serviços de Cobranças Ltda a título de Simples Federal, da competência de janeiro de 2006.

O contribuinte interpôs seu recurso voluntário, argumentando a nulidade do lançamento de ofício e reiterando os mesmos argumentos da primeira impugnação administrativa (fls. 1.275 a 1.288) e do seu complemento (fls. 1.952 a 1.955).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Gasparello Lima, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo, havendo os demais pressupostos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

O acórdão recorrido, por maioria, confirmou a exigência tributária, explicitando a inexistência de qualquer nulidade do lançamento de ofício. Entretanto, a declaração de voto fundamentou sua divergência quanto à nulidade da imposição fiscal:

A ação fiscal versa sobre omissão de receitas de empresa, que optou pela sistemática do Simples, relativas ao ano-calendário de 2006, devido a não comprovação da origem de depósitos junto a diversas instituições financeiras, tendo por base os extratos bancários, que totalizaram R\$ 13.084.568,18.

Foi constatado pelos membros da 5ª Turma da DRJ/RJ que as planilhas as quais consta a ciência da interessada não possuem a individualização dos depósitos lançados de ofício.

Através da Resolução nº 306, de 26 de novembro de 2013, a 5ª Turma da DRJ/RJ solicitou que a fiscalização se pronunciasse a respeito da ciência dos demonstrativos de depósito bancários insertos nas fl. 1.154 a 1.166, e nas fl. 1.167 e 1.168l. A mesma Resolução dispõe que se fosse constatado que o contribuinte não tivesse sido cientificado dos demonstrativos deveria ser dada a ciência ao contribuinte de tal documentação.

No relatório de diligência fiscal, datado de 30/09//2014, o autuante informa que não consta do feito nenhum documento que

permita afirmar que os documentos de fl. 1.154 a 1.168 foram encaminhados ao contribuinte durante a fiscalização.

Tendo em vista a constatação de tal fato, os demonstrativos foram encaminhados ao contribuinte para ciência e para este aditasse razões de defesa.

A ciência da interessada ocorreu em 03/10/2014 (fl.1946 e 1947).

Como se vê, houve um saneamento do lançamento em 03/10/2014, buscando a justá-lo ao prescrito na lei que rege o tema.

Primeiramente, há que se comentar sobre tal saneamento. Na minha opinião tal ato de ajuste somente poderia ter sido feito dentro do prazo decadencial. Atente-se que os fatos geradores se referem ao ano-calendário de 2006 e o saneamento do lançamento somente ocorreu em outubro de 2014, quando já havia sido extinto o direito da RFB de lançar, conforme previsto no parágrafo único do art.149 do CTN.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou

omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Portanto, qualquer tipo de revisão do lançamento tem que ser feita enquanto há possibilidade de a Fazenda Pública efetuar o lançamento de ofício. Como tal revisão foi efetuada após o prazo decadencial, não considero como válido o saneamento feito e considero que não foi dada ciência ao contribuinte das planilhas definitivas que embasaram o lançamento.

Com relação a validade do lançamento em comento, sem considerar o saneamento efetuado, há que se recorrer ao artigo 42 da Lei n.º 9.430/96, que assim dispõe:

Art. 42. *Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, **regularmente intimado**, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

Portanto, são considerados como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito ou investimento mantido junto à instituição financeira que não tenha sido comprovada a origem dos recursos, desde que regularmente intimado.

O artigo 42, § 3º da Lei n.º 9.430/96 prevê que os créditos sejam analisados individualmente.

No processo em comento, a ciência das planilhas contendo os depósitos bancários, devidamente individualizados que serviram de base para o lançamento somente ocorreu em 03/10/2014 (fl.1946 e 1947).

Na verdade os citados demonstrativos deveriam ter sido apresentados aos interessados através de termo antes do término da fiscalização.

O citado dispositivo prescreve um ato que não foi cumprido.

Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello requisitos procedimentais “são os atos que devem, por imposição normativa, preceder a um determinado ato. Consistem em outros atos jurídicos, produzidos pela própria administração ou por um particular, sem os quais um certo ato não pode ser praticado” (Celso Antônio Bandeira de Mello. Curso de Direito Administrativo, 29ª ed. pp.396-397).

O contribuinte deveria receber uma planilha com os depósitos bancários devidamente individualizados, para que fosse comprovado, através de documentação hábil e idônea a origem dos depósitos, de modo que o fiscal pudesse vislumbrar o que é receita tributável ou não, verificando se as receitas estavam ou não tributadas. Se eles não fizessem tal comprovação poderia se considerar, por presunção legal, que todos os depósitos seriam receitas. Portanto, há que se fazer tal ato, o contribuinte tem que ter a oportunidade de informar a origem desses depósitos, é um requisito previsto na lei. No caso, a planilha definitiva somente foi apresentada ao contribuinte muito tempo depois do lançamento, quando já havia sido extinto o direito de a Fazenda Pública fazer o lançamento.

Como se sabe durante o procedimento administrativo do lançamento, há que se realizar diversos atos, sendo alguns deles obrigatórios. No caso em comento, a apresentação dos demonstrativos de depósito bancário, devidamente individualizado, previsto no art.42, §3º da Lei 9430/96, é um ato obrigatório, essencial, posto que, está previsto na lei que rege o tema, não sendo uma mera formalidade. Ressalte-se que no lançamento tributário há total vinculação a lei, a falta de um requisito essencial vicia a autuação.

No caso em comento, a falta de apresentação ao contribuinte da planilha definitiva desvirtuou a finalidade do procedimento administrativo.

Como se sabe durante o procedimento administrativo do lançamento, há que se realizar diversos atos, sendo alguns deles obrigatórios. No caso em comento, a apresentação da planilha definitiva com os depósitos devidamente individualizados é um ato obrigatório, essencial, posto que, está previsto na lei que rege o tema. Ressalte-se que no lançamento tributário há total vinculação a lei, a falta da referida intimação vicia o procedimento.

Ocorreu um vício maculando a legalidade do lançamento tributário. O art.53 da Lei 9784/99 dispõe que a administração deve anular seus atos quando estes contiverem vício de legalidade:

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

No presente caso a norma violada foi de natureza imperativa, cogente, portanto, o vício é essencial, acarretando a nulidade absoluta do lançamento, posto que, foi praticado em desconformidade com a ordem jurídica.

Portanto, não tenho dúvidas quanto a necessidade de se declarar nulo o presente auto de infração.

Contudo, há que se verificar os efeitos desta nulidade.

Diz-se que o vício é material porque sua ocorrência está ligada à questão substancial de saber se a obrigação tributária correspondente efetivamente existe e de se ter o seu dimensionamento econômico.

A presente nulidade é de natureza material, o vício apurado é essencial, não foi cumprido um requisito essencial, absolutamente necessário para conferir a legalidade do lançamento.

O art.149, IX do CTN dispõe o seguinte:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

(...).

O dispositivo informa que é dever da autoridade rever o lançamento quando houver omissão de ato essencial.

Confirmada a invalidade do lançamento, poderia ser realizado um novo lançamento com todos os requisitos previstos em lei, contudo, devido ao prazo decadencial, não haveria tal possibilidade, ressaltando-se por se tratar de vício material, haveria que observar as regras do art.173, I do CTN.

Face o exposto voto pela nulidade do presente lançamento.

Concordando com a exposição acima, vislumbro como explícita a nulidade do lançamento de ofício, infringindo os artigos 59, inciso II, e 60, do Decreto nº 70.235/1972¹, com cerceamento da garantia fundamental do contraditório e da ampla defesa.

¹ “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.

A presunção relativa de omissão de receita é impugnável pelo Recorrente, porém, necessário sua intimação prévia, com especificação das receitas omitidas, segundo o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996:

*Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, **pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.***

O artigo 923 do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR/1999), aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, preceitua que "*a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.*" Embora admitida a inversão do ônus de prova quanto à presunção *juris tantum* do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, exige-se, primeiramente, a ciência prévia do contribuinte sobre a acusação fiscal, possibilitando esclarecimentos ou a discordância, antes da efetiva lavratura do Auto de Infração.

O lançamento de ofício consiste no "*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.*", como disciplina o artigo 142 do Código Tributário Nacional. Todavia, o presente lançamento não identificou com exatidão a matéria tributável, contrariando o procedimento definido no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, que condicionava como imprescindível a ciência prévia do Recorrente sobre as eventuais receitas omitidas.

Manoel Antonio Gadelha Dias, ex-presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, esclarece que o vício substancial compreende a determinação da matéria tributável:

"À luz do Código Tributário Nacional, fonte de direito material nacional, e do Decreto nº 70.235/1972, fonte de direito formal de âmbito restrito à União, entendemos que os requisitos do lançamento podem ser divididos em dois grandes grupos:

1º) o dos requisitos fundamentais ou estruturais; e

2º) o dos requisitos complementares ou formais. Se o defeito no lançamento disser respeito a requisito fundamental, estaremos diante de vício substancial ou vício essencial, que macula o lançamento, ferindo o de morte, pois impede a concretização da formalização do vínculo obrigacional

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

§ 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.

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"

entre o sujeito ativo e o sujeito passivo. Os requisitos fundamentais são aqueles intrínsecos ao lançamento e dizem respeito à própria conceituação do lançamento insculpida no art. 142 do CTN, qual seja a valoração jurídica do fato jurídico tributário pela autoridade competente, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo e a identificação do sujeito passivo.

[...]

Já se o vício estiver presente no que denominamos de requisitos complementares do lançamento, ou seja, naqueles que devem compor a linguagem para a comunicação jurídica, consistente na notificação ao sujeito passivo, estaremos falando de vício formal. Os requisitos complementares ou formais são aqueles exigidos por lei para o momento da edição do ato, por isso são denominados requisitos extrínsecos ao lançamento.

O vício formal no lançamento tributário in Direito Tributário e processo administrativo aplicados. TÔRRES, Heleno Taveira, QUEIROZ, Mary Elbe, FEITOSA, Raymundo Juliano (Coords.). São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 345-346.

O acórdão nº 3202-000.633, relatado pelo conselheiro, Luís Eduardo Garrossini Barbieri, distingue o vício formal e o vício material, constatado neste lançamento de ofício:

Questão relevante que precisa ser enfrentada, neste ponto, consiste em saber se o lançamento deve ser declarado nulo por vício formal ou material.

O ato administrativo tem a seguinte estrutura lógica (a partir da linha preconizada por Celso Antônio Bandeira de Mello e Fabiana Del Padre Tomé):

(i) elementos: forma, motivação e conteúdo;

(ii) pressupostos: agente competente, motivo, formalidades procedimentais, finalidade e causa. Nesse momento, para o deslinde do presente litígio, interessados analisar os elementos que compõem o ato de lançamento.

A “forma” refere-se ao suporte físico. Os atos administrativos devem revestir-se de formas próprias para se expressarem validamente (Hely Lopes Meirelles). Na esfera federal, os requisitos formais que devem ser observados estão prescritos nos artigos 10º e 11 do Decreto nº 70.235/72 (denominados “auto de infração” e “notificação de lançamento”, respectivamente).

A “motivação” está relacionada com a descrição dos pressupostos de fato (“motivo”). O Fisco deve demonstrar (e provar!) que a situação fática enquadrou-se perfeitamente no pressuposto de direito (dispositivo legal) que serve de fundamento ao ato administrativo. Em outras palavras, deve-se demonstrar que houve a subsunção do fato à norma, que o evento do mundo fenomênico, relatado na linguagem competente – fato jurídico, enquadra-se na situação na hipótese de incidência tributária (antecedente da norma), dando ensejo ao fato jurídicotributário (consequente da norma).

Por fim, o “conteúdo” tem relação com o efeito imediato produzido pelo ato administrativo do lançamento, qual seja fazer “nascer” a obrigação tributária, de modo a estabelecer vínculo jurídico entre o Fisco e o particular, onde o primeiro (sujeito ativo) tem o direito subjetivo de receber o tributo (prestação pecuniária) e o segundo (sujeito passivo) o dever de pagá-lo. Desse modo, podemos dizer que o lançamento introduz (daí afirmar-se tratar de “veículo introdutor”) uma norma individual e concreta no ordenamento jurídico, instaurando relação jurídico-tributária prevista no consequente da norma geral e abstrata (a regramatriz de incidência tributária). Muito bem. A anulação de um lançamento, por vício formal, decorre do descumprimento de alguma formalidade necessária para a exteriorização ao ato (requisitos do artigo 10º do PAF, por exemplo), ou de irregularidade observadas durante o seu processo de formação (fase do procedimento fiscal), ou até mesmo, o não atendimento aos requisitos concernentes à publicidade do ato (ciência).

De outro lado, a nulidade de um lançamento, por vício material, decorre de um descompasso na aplicação da regra-matriz de incidência tributária, seja no antecedente da norma (“motivação”), seja em seu consequente (“conteúdo”). Na linha preconizada por Paulo de Barros Carvalho (Direito Tributário, Linguagem e Método, 1ª edição, p. 585), a regra-matriz de incidência pode ser explicada com base no seguinte esquema lógico: na hipótese/antecedente “haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério pessoal) e no espaço (critério espacial)”. No consequente “depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)”.

(...)

Assim, há vício material sempre que na formação ou declaração da vontade, traduzida no ato administrativo, for detectada uma desconformidade entre os critérios prescritos na regra-matriz de incidência e aqueles informados na aplicação da norma individual e concreta inserida pelo Fisco.

Entendo que a diligência executada não saneou o vício substancial do lançamento original, ocasionando sua nulidade absoluta, considerando a inobservância nítida da garantia essencial do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal, incluindo o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996.

Isto posto, voto pelo conhecimento da nulidade do lançamento de ofício pela existência de vício material e **DOU PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Rafael Gasparello Lima - Relator

