



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.002132/2007-89  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-005.990 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de fevereiro de 2020  
**Recorrente** MAURO ZUKERMAN  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

**Exercício: 1995**

DECADÊNCIA ANULAÇÃO DE LANÇAMENTO ANTERIOR VÍCIO MATERIAL ART 173, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN).

Nos casos de anulação de lançamento anterior por motivos de vício material, a contagem do prazo de decadência segue a regra do art. 173, I, CTN, segundo a qual o prazo quinquenal é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ocorrência de vício formal do art. 11 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 142 do CTN. Decadência ocorrida - Recurso Voluntário provido para reconhecer a decadência do crédito tributário, com fulcro no art. 173, I, CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Juliano Fernandes Ayres – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima, Martin da Silva Gesto, Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Suplente convocada), Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

## **Relatório**

O caso, ora em revisão, refere-se a Recurso Voluntário, com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, interposto pelo Recorrente, devidamente qualificado nos autos, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância, consubstanciada no Acórdão n.º 17-49.159, da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do

Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) (DRJ/SP2), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Ano-calendário: 1994*

*DECADÊNCIA - LANÇAMENTO ANTERIOR ANULADO POR VÍCIO FORMAL - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*TERMO INICIAL - DECADÊNCIA - DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - NULIDADE - DEFINITIVIDADE - Considera-se definitiva a decisão de primeira instância e, portanto, iniciada a contagem do prazo decadencial, quando esgotado o prazo de trinta dias seguintes à ciência da decisão para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto.*

*MULTA DE OFÍCIO.*

*Insustentável o lançamento da multa de ofício, haja vista que a mesma não foi objeto do lançamento anterior, devendo prevalecer a multa de mora.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido em Parte”*

### **Do Lançamento e da Impugnação**

O relatório constante no Acórdão da DRJ/SP2 (e-fls. 276, 278, 280 e 282) sumariza muito bem todos os pontos relevantes do lançamento tributário e do alegado na impugnação pelo ora Recorrente, por essa razão, peço vênica para transcrevê-lo:

*“(…)*

*Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado auto de infração de fls. 71/78, relativo ao imposto sobre a renda das pessoas físicas ano-calendário de 1994, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 1.021.751,52, dos quais, R\$ 262.175,80 são referentes a imposto, R\$ 562.943,87 correspondem a juros de mora calculados até 31/07/2007 e R\$ 196.631,85 são cobrados a título de multa proporcional.*

*Conforme descrição dos fatos de fl. 72/73, a exigência decorreu da redução indevida da base de cálculo com indicação de despesas passíveis de escrituração em Livro Caixa, pleiteadas indevidamente, tendo em vista que intimado a apresentar o referido livro e os comprovantes de despesas porventura nele escrituradas, o contribuinte não os apresentou. Os valores tributáveis, datas dos fatos geradores e enquadramento legal estão descritos às fls.*

*72/73.*

*O procedimento fiscal foi efetuado a partir do processo n.º 13805.006946/96-72, apensado a este, cujo lançamento foi declarado nulo pela Decisão DRJ/SPO/SP/N.º 17.114/98. Naquele lançamento foram glosados os valores pleiteados a título de dedução de livro caixa e carnê-leão, impugnado pelo contribuinte (fls. 01/03 do processo apenso).*

*Cientificado do lançamento em 16/08/2007 (AR de fl. 80), o contribuinte apresentou em 24/08/2007, a impugnação de fls. 82/86, acompanhada dos documentos de fls.*

*87/131, na qual argumenta, em síntese, que (1) o início da contagem do prazo decadencial para o Fisco efetuar o lançamento é a data definitiva da decisão que houver anulado por vício formal o lançamento e a decisão que anulou o lançamento é de 27/01/1998 não podendo ser considerada a data de 15/10/2002, a medida que o próprio comunicado deixa subentendido o encerramento da demanda; (2) o vício*

*praticado pela autoridade fiscal por ocasião da notificação inicial, foi vício material e não vício formal, como se depreende do próprio texto da decisão anulatória e do Termo de Verificação Fiscal, não se aplicando ao presente caso o disposto no artigo 173, inciso II, do CTN (transcreve ementas do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais).*

(...)"

### **Do Acórdão da DRJ/SP2**

A DRJ/SP2 julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo Recorrente (e-fls. 276, 278, 280 e 282), para tanto transcrevo a seguir parte da conclusão do voto do colegiado de julgamento de primeira instância administrativa:

(...)

*Em relação ao argumento de que houve vício material e não vício formal, extrai-se da cópia da Notificação de fl. 39 e da Decisão DRJ/SPO/SP/Nº 17.114, de fls. 56/57, que a causa da nulidade foi a ausência do nome, cargo, número de matrícula e assinatura da autoridade autuante. A Instrução Normativa 94/97, em seu artigo 5º, VI, dispõe ser obrigatória a indicação destes dados, e que esta ausência é causa de vício formal, conforme se extrai de seu artigo 6º:*

*Art. 5º Em conformidade com o disposto no art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN) o auto de infração lavrado de acordo com o artigo anterior conterà, obrigatoriamente:*

(...);

*VI - o nome, o cargo, o número de matrícula e a assinatura do AFIN autuante;*

(...);

*Art. 6º Sem prejuízo do disposto no art. 173, inciso II, da Lei nº 5.172/66, será declarada a nulidade do lançamento que houver sido constituído em desacordo com o disposto no art. 50:*

*Portanto, não há dúvidas de que a nulidade foi declarada por ter ocorrido vício formal e que, por isso, o prazo decadencial segue a regra do artigo 173, II, do CTN, que assim dispõe:*

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

*I- do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado,.*

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

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (g. n.)"*

*Como se vê, do transcrito dispositivo legal o termo inicial do prazo em que o novo lançamento seja efetuado é a **data em que se tornar definitiva a** decisão que houver anulado o lançamento anterior, que não é a data da decisão como defende o recorrente e sim aquela estabelecido pelo Decreto nº 70.235/1972 que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, art. 42:*

*"São definitivas as decisões:*

*I— de primeira instância, esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;"*

*E, de acordo com o mesmo Decreto, art. 33, é de trinta dias seguintes à ciência da decisão, o prazo para interposição do recurso voluntário em questão.*

*Assim, a Decisão DRJ/SPO/SP/Nº 17.114/98, de 27/01/1998, tornou-se definitiva apenas em 18/11/2002, sendo que o contribuinte tomou ciência da decisão que decretou a nulidade, em 15/10/2002, podendo interpor recurso voluntário até 14/11/2002. Não o fazendo, mencionada decisão tornou-se definitiva, dando ensejo a que a partir de 18/11/2002 tivesse início o prazo a que se refere o inciso II do art. 173 do CTN.*

*Conclui-se, portanto, que o lançamento em questão poderia ter sido efetuado até 17/11/2007. Tendo sido efetivado em 16/08/2007 conforme AR de fl.80 afasta-se a preliminar de decadência argüida.*

*Quanto ao mérito da autuação, glosa de despesas de livro caixa, o recorrente nada alega, e não traz aos autos nenhum documento comprobatório das despesas glosadas, pelo que não há reparos a serem feitos.*

*Por fim, em que pese não contestado pelo contribuinte é insustentável o lançamento da multa de ofício, haja vista que a mesma não foi objeto do lançamento anteriormente anulado, sendo que o lançamento efetuado no prazo do artigo 173, inciso II, se destina, apenas, a refazer o lançamento anteriormente anulado, não podendo inovar. Desta forma, exonera-se a multa de ofício aplicada no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) do lançamento em questão, sem prejuízo da aplicação da multa e dos juros de mora previstos no art. 61 da Lei 9.430/1976.*

*(...)"*

### **Do Recurso Voluntário**

No recurso voluntário, interposto em 18 de abril de 2011 (e-fls. 306 a 322), o Recorrente reitera suas alegações constantes e sua Impugnação (e-fls. 164 a 172), trazendo alguns Acórdãos do CARF, no sentido de inaplicabilidade das regras de contagens de prazo decadência constantes no inciso II do artigo 173 do Código Tributário Nacional (CTN), quando a anulação do lançamento do crédito tributário original for em decorrência de vício material, aplicando-se assim as regras de contagens de prazo decadenciais estabelecidas no inciso I do artigo 173 do CTN.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

### **Voto**

Conselheiro Juliano Fernandes Ayres, Relator.

### **Da Admissibilidade**

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo o caso de conhecê-lo. Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o

recurso se apresenta tempestivo, tendo o Recorrente tomado ciência do Acórdão da DRJ/SP2 em 30 de março de 2011 (Aviso de Recebimento - AR e-fl.291), e efetuado protocolo recursal em 18 de abril de 2011 (e-fl. 306), respeitando, assim, o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

### **Do mérito**

Por todo o exposto no relato acima, conclui-se que o núcleo que está em contenda é se a anulação do lançamento tributário, expressada por meio do Acórdão da DRJ/SPO/SP n.º 17-114/98 (e-fls. 112 e 114), Despacho Decisório n.º 615/98, de 24 de março de 1998 (e-fl. 118) e do Comunicado/Notificação, de 04 de outubro de 2002 (e-fl. 120), foi fundamentada por vício formal ou material, podendo assim definir qual regra de contagem do prazo de decadência deve ser aplicada ao caso.

Diante de tal questão, é de primordial importância que se estabeleça os contornos da anulação do lançamento por vício formal e por vício material, para tanto, transcreverei os trechos do brilhante voto da ilustre Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, no Acórdão n.º 2202-004.920, Sessão de julgamento de 18 de janeiro de 2019:

“(...)

*O inc. II do art. 173, prevê que o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da “data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado”.*

(...)

*Entretanto, caso a anulação do primeiro lançamento tenha se dado por vício de natureza material, aplica-se o disposto no inc. I do art. 173 do CTN – isto é, o prazo decadencial quinquenal tem como termo “a quo” o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

(...) nossos grifos”

Ademais, também passo a transcrever a distinção entre vício formal e vício material, realizada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais deste egrégio Conselho, no Acórdão n.º 9101002.976 – 1ª Turma, Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 06 de julho de 2017:

“(...)

*Vício formal é, via de regra, aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. **Espécie de vício que normalmente não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, o fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. Se o problema que ensejou o cancelamento do lançamento está situado na própria essência da relação jurídico-tributária, na não comprovação da ocorrência do fato gerador pela glosa de despesas, e no errado dimensionamento da base de cálculo, não há como reconhecer a ocorrência de vício de natureza meramente formal.***

(...)

*No contexto do ato administrativo de lançamento, vício formal é, via de regra aquele verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade jurídica representada (declarada) por meio deste ato.*

*O vício formal normalmente não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, à*

*determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido e à identificação do sujeito passivo, porque aí está a própria essência da relação jurídico-tributária.*

***O vício formal a que se refere o artigo 173, II, do CTN abrange, por exemplo, a ausência de indicação de local, data e hora da lavratura do lançamento, a falta de assinatura do autuante, ou a falta da indicação de seu cargo ou função, ou ainda de seu número de matrícula, todos eles configurando elementos formais para a lavratura de auto de infração, conforme art. 10 do Decreto n.º 70.235/1972, mas que não se confundem com a essência/ conteúdo da relação jurídico-tributária, apresentada como resultado das atividades inerentes ao lançamento (verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, etc. CTN, art.142).*** Aliás, um erro nos elementos que identificam a essência/conteúdo da relação jurídico-tributária até pode ser considerado como um vício formal desde que, por exemplo, ele se apresente como resultado de uma evidente discrepância entre o que se pensou e o que se exteriorizou pela escrita (as inexactidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo), quando todo o contexto do que está sendo dito aponta num determinado sentido, e um ponto específico, desconexo do conjunto das ideias, aponta em outro, ou dá uma informação simplesmente fora de contexto, etc. Mas mesmo diante desse tipo de situação, vale novamente lembrar que não há nulidade sem prejuízo da parte. ***Penso que a verificação da possibilidade de refazimento (repetição) do ato de lançamento, com o mesmo conteúdo, para fins de apenas sanear o vício detectado, é um referencial bastante útil para se examinar a espécie do vício. Se houver possibilidade de o lançamento ser repetido, com o mesmo conteúdo concreto (mesmos elementos constitutivos da obrigação tributária), sem incorrer na mesma invalidade, o vício é formal. Isso é um sinal de que o problema está nos aspectos extrínsecos e não no núcleo da relação jurídico-tributária.***

*Há uma decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o Acórdão n.º 910100.955, que explicita bem esse aspecto:*

*(...)*

*O que a referida decisão esclarece é que se houver inovação na parte substancial do lançamento (seja através de um lançamento complementar, seja através do resultado de uma diligência), não há como sustentar que a nulidade então existente decorria de vício formal.*

*(...)*

*Não há dúvida de que o problema apontado pela decisão ora recorrida em relação ao lançamento está situado na própria essência da relação jurídico-tributária, na não comprovação da ocorrência do fato gerador pela glosa de despesas, e no errado dimensionamento da base de cálculo. Por tudo o que se disse, não há como vislumbrar no problema que ensejou o cancelamento do lançamento um vício de natureza formal.*

*(...)"*

Pode-se concluir, portanto, que se configura nulo o lançamento por vício material, quando não se observar o estabelecido no artigo 142 do CTN:

*"(...)*

*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.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

*(...)"*

Neste giro, se analisarmos a ementa e as razões do julgamento que fundamentaram o primeiro Acórdão da DRJ/SPO/SP n.º 17-114/98 (e-fls. 112 e 114), constatamos que a nulidade do lançamento original se balizou em observância ao artigo 142 do CTN. Vejamos.

“(…)

*Considerando que, por manifesta deficiência de instrução dos autos, inexistem condições que permitam, de plano, a apreciação do mérito, prejudicando o cumprimento do disposto no § 3º do art. 59 do Decreto no 70.235/72, acrescentado pela Lei no. 8.748/93.*

*NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.*

**É nulo o lançamento cuja notificação não contém todos os pressupostos legais contidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional** (Aplicação do disposto no art. 6º, I, da IN SRF n.º 94/97).

(…) – nosso grifo.

Não bastasse, se analisarmos o primeiro lançamento fiscal (e-fls. 78 a 79), não se vê presente todos os pressupostos estabelecidos no artigo 142 do CTN, como por exemplo a falta do apontamento do fato gerador/matéria tributária, tanto que o lançamento foi declarado nulo.

Em sentido idêntico, temos as razões expostas pela fiscalização para ocorrência do novo lançamento, que no Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 132), declara:

“(…)

*2. O referido lançamento foi declarado nulo pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo/SP, conforme Decisão DRJ /SPO/SP/Nº17.114/98-12.9812(fl. 56/57), por não conter todos os requisitos estabelecidos no artigo no artigo 142 do Código Tributário Nacional e o artigo 11 do Decreto nº 70.235/72, tendo o contribuinte tomado ciência da referida decisão, em 15/10/2002 (fls. 60 verso);*

(…)”

Portanto, não resta dúvida que o primeiro lançamento foi declarado nulo em razão de vício material, motivo pelo qual o termo inicial da contagem do prazo decadencial para o lançamento tributário é a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme inciso I do artigo 173 do CTN:

“(…)

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

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

(…)”

Neste mesmo sentido e entendimento, confira-se a ementa do Acórdão n.º 2202-004.920, julgado pela ilustre Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, na Sessão de julgamento de 18 de janeiro de 2019:

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

**Exercício: 1996**

(…)

**DECADÊNCIA. ANULAÇÃO DE LANÇAMENTO ANTERIOR. VÍCIO MATERIAL. ART. 173, II, CTN.**

*Nos casos de anulação de lançamento anterior por motivos de vício material, a contagem do prazo de decadência segue a regra do art. 173, I, CTN, segundo a qual o prazo quinquenal é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*No caso em apreço, a anulação do lançamento anterior não se deu unicamente por descumprimento dos requisitos formais constantes do art. 11 do Decreto 70.235/72, mas também por inobservância ao art. 142 do CTN, que prevê os elementos essenciais do crédito tributário. Desta feita, imperioso reconhecer que o lançamento anulado encontrava-se eivado, inclusive, de vício material.*

*Corroboram este entendimento o fato de que houve inovação substancial no novo lançamento e não mera retificação de aspectos formais.*

*Recurso voluntário provido para reconhecer a decadência do crédito tributário, com fulcro no art. 173, I, CTN.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

**Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.**

*(...) – nosso grifo.*

Assim, o prazo quinquenal para o lançamento do caso em foco deve ser contado a partir de 1º de janeiro de 1996, decaído o direito do fisco efetuar o lançamento em 31 de dezembro 2000.

Ora, o novo lançamento do crédito tributário (e-fls. 132 a 146) somente se efetivou em 16 agosto de 2007, conforme AR de e-fl. 160, estando este, portanto, aniquilado pela decadência.

### **Conclusão**

Ante exposto, voto por dar provimento ao Recurso.

(documento assinado digitalmente)

Juliano Fernandes Ayres