



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10735.002593/2005-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-009.209 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de junho de 2021
Recorrente WALTER RAMOS LOPES
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2001, 2002, 2003

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. FALTA DE MOTIVAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Descabe a arguição de nulidade da decisão de primeira instância quando demonstrado nos autos que o Acórdão recorrido abordou todas as razões de defesa, ainda que de forma objetiva.

O julgador não está obrigado a refutar expressamente todos os argumentos declinados pelas partes na defesa de suas posições processuais, desde que pela motivação apresentada seja possível aferir as razões pelas quais acolheu ou rejeitou as pretensões deduzidas.

INTIMAÇÃO SUBSIDIÁRIA VIA EDITAL. DEMONSTRAÇÃO DE TENTATIVA IMPROFÍCUA PELOS MEIOS PRIMÁRIOS DE INTIMAÇÃO. ERRO DE ENDEREÇO.

Deve ser demonstrada a tentativa de intimação do contribuinte por via postal para que se legitime a intimação via edital, conforme disposto no Decreto nº 70.235/72, art. 23, §1º. Tendo sido intimado o contribuinte em endereço que não era o seu, inválida a intimação por edital pois não houve efetivamente a intimação pelos meios primários.

REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO VÁLIDA ANTERIOR A REQUISIÇÃO. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO POR RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO.

Lançamento embasado em extratos bancários, obtidos mediante Requisição de Movimentação Financeira (RMF), devem ser firmados na Lei Complementar nº 105/2001, regulamentada pelo Decreto nº 3.724/2001.

É nula a Requisição de Movimentação Financeira (RMF) emitida antes da intimação válida do sujeito passivo, vez que este ato é indispensável para dar início ao procedimento fiscal.

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE NORMA PROCEDIMENTAL. NULIDADE POR VÍCIO FORMAL. APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO ART. 173, II, DO CTN. POSSIBILIDADE.

Uma vez comprovada a existência mácula em norma procedimental tem-se caracterizado o vício de natureza formal, o que possibilita a realização de novo lançamento, dentro do prazo estabelecido art. 173, II do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os conselheiros Wesley Rocha, Fernanda Melo Leal, Letícia Lacerda de Castro e Maurício Dalri Timm do Valle. Manifestaram a intenção de fazer declaração de voto os conselheiros Wesley Rocha e Fernanda Melo Leal. Passado o prazo regimental o conselheiro Wesley Rocha não apresentou a declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires cartaxo Gomes – Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Wesley Rocha, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Fernanda Melo Leal, Monica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocada), Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente)

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 1322/1338) interposto pelo Contribuinte WALTER RAMOS LOPES, contra a decisão da 2ª Turma da DRJ/BHE (e-fls. 1296/1316), que julgou parcialmente procedente a impugnação contra o auto de infração (e-fls. 1228/1235), conforme ementa a seguir:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2001, 2002, 2003

PRELIMINAR DE NULIDADE

Há de se rejeitar as preliminares de nulidade quando comprovado que a autoridade fiscal cumpriu todos os requisitos pertinentes à obtenção de provas e formalização do lançamento, e o contribuinte, devidamente intimado, manifestou contestação de forma ampla e irrestrita, em consonância com rito do processo administrativo fiscal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001, 2002, 2003

DECADÊNCIA

Estando satisfeitas as condições para o lançamento por homologação, o prazo de decadência será de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador que, no caso do Imposto de Renda Pessoa Física, se perfaz em 31 de dezembro do ano-calendário correspondente.

APURAÇÃO ANUAL DO IMPOSTO

Todos os rendimentos recebidos ao longo do ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte, independentemente de serem tributados mensalmente, estão sujeitos ao ajuste anual.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Caracterizam omissão de rendimentos, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS

Em se tratando de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada, cada depósito, individualizadamente, deve ser objeto de comprovação pelo contribuinte, sendo insuficientes para ilidir a presunção legal informações acerca da existência de rendimentos isentos declarados, desacompanhadas da documentação pertinente.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - CONTA CONJUNTA - NULIDADE

Para ficar configurada a presunção legal de omissão de rendimentos decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, nos casos de contas correntes ou de investimento mantidas em conjunto em instituição financeira, quando os titulares apresentam a declaração anual de ajuste em separado, é indispensável a regular e prévia intimação de todos os co-titulares para comprovar a origem dos recursos depositados, sob pena de nulidade do lançamento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O lançamento decorreu de procedimento de revisão interna das declarações de rendimentos exercícios 2001 a 2003, que apurou uma omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou de investimento, mantidas em instituição financeira, não tendo o contribuinte comprovado, após ter sido regularmente intimado, por meio de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 1225 a 1227.

Sobre o imposto apurado, no valor de R\$ 545.785,08, foram aplicados multa de 75% e juros de mora regulamentares, perfazendo um total de R\$ 1.282.994,22.

Conforme consignado no Termo de Verificação Fiscal, o lançamento contempla as seguintes contas bancárias:

- **Banco Real S.A. conta corrente nº. 005707389, Ag. 0306;**

- Unibanco, conta corrente nº 306499-3, Ag. 0360;

- Unicred conta corrente nº 00015-4, Sede;
- **Banco do Brasil S.A., conta corrente nº 302432, Ag. 3159;**
- Banco do Brasil S.A., conta corrente nº 20902, Ag. 0803;
- Citibank S.A., conta corrente nº 64031144 Ag. Tijuca;
- Banco Bilbao Viscaia, conta corrente nº 01-00001149 Ag. 0606

A decisão de primeira instância julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada às e-fls. 1250/1269, e excluiu da base de cálculo do lançamento os valores de depósito correspondentes à **conta nº 5707389-6 - Agência nº 0306 do Banco Real** e a conta corrente e de poupança nº **302.432-8 - Agência nº 3159-3 do Banco do Brasil**, comprovadamente mantidas em conjunto pelo autuado e a sua cônjuge no período fiscalizado, uma vez que não consta dos autos que a segunda titular tenha sido regularmente intimada a comprovar a origem dos depósitos.

Cientificado da decisão de primeira instância em 11/01/2010 (e-fl.1320), o contribuinte interpôs em 08/02/2010 recurso voluntário (e-fls. 1322/1338), no qual alega em síntese:

- nulidade do acórdão recorrido por omissão e incongruência;
- que a autoridade julgadora para concluir que a ação fiscal foi conduzida dentro da estrita legalidade não se ateve as circunstâncias do caso concreto ou o seu peculiar entendimento do que seja estrita legalidade;
- omissão da autoridade julgadora em avaliar a questão da aplicabilidade ao caso concreto tanto do Decreto-lei nº 2.471, de 1988, do § 1º, do art. 3º, da Lei nº 7.713, de 1989, e do § 6º, do art. 6º, da Lei nº 8.021, de 1991;
- que o art. 4º, do Decreto nº 3.724, além de estabelecer as autoridades competentes para expedir a RMF também estabelece um rito para o acesso aos dados bancários do contribuinte;
- que conforme prevê o referido decreto, primeiro intima-se o contribuinte a fornecer tais dados e este não o fazendo elabora-se um relatório circunstanciado, no qual deverá constar a motivação da proposta, demonstrada, com precisão e clareza, tratar-se de situação enquadrada em hipótese de indispensabilidade;
- que a primeira fase do rito não foi obedecida, vez que a intimação via postal foi para endereço erroneamente indicado pela própria repartição;
- que diante da tentativa frustrada de intimação deveriam ter sido pesquisados os possíveis endereços do contribuinte;
- que intimou-se por edital a despeito de o recorrente manter o mesmo domicílio fiscal há mais de 20 anos;

- que a intimação por edital não atendeu aos pressupostos de sua emissão, sendo, portanto, inválida;

- que a intimação por edital somente deve ser realizada em não sendo possível a realização por outros meios, conforme previsão do art. 23, do Decreto nº 70.235, de 1972, e da Súmula nº 414, do C. Superior Tribunal de Justiça;

- que por força do art. 9º, do Decreto nº 70.235, todos os documentos produzidos no curso da ação fiscal deverão instruir o processo de exigência de crédito tributário;

- que a despeito da imperativa previsão do art. 9º do Decreto nº 70.235 não houve a juntada do relatório circunstanciado, fundamento da expedição da RMF, conforme previsto pelo par.5º, do art. 4º, do Decreto nº 3.724;

- que conforme a decisão recorrida, tem-se então como motivação da expedição da RMF aquilo que foi consignado no termo de verificação fiscal;

- que o motivo registrado no termo de verificação fiscal não se subsume, a nenhum dos motivos previstos no art. 30, do Decreto nº 3.724;

- que a violação do rito e das formalidades essenciais para o acesso aos dados bancários permite concluir que os mesmos foram obtidos fora dos "termos e condições" do art. 6º, da Lei Complementar nº 105, de 2001, constituindo, portanto, nos termos dessa mesma Lei Complementar, violação do dever de sigilo;

- que o auto de infração deve ser anulado, pois os extratos bancários foram obtidos pela fiscalização ilicitamente;

- que não poderiam ter sido incluídos na base de cálculo da exigência, todos os valores de depósitos bancários anteriores a 27/09/2000, vez que na data do lançamento, 27/09/2005, encontravam-se decadentes;

- que o fato gerador por depósitos bancários ocorre mensalmente, iniciando daí o prazo decadencial;

- que o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, já determinava, ao tempo da ação fiscal, a intimação de todos os co-titulares;

- para refutar os argumentos da decisão recorrida, junta cartas do Unibanco e da UNICRED, onde resta consagrado que nos anos de 2000, 2001 e 2002, as contas neles mantidas eram de co-titularidade do recorrente com a sua esposa Sra. Leila Lima Lopes;

É o relatório.

Voto

Conselheira Sheila Aires cartaxo Gomes, Relatora.

Conhecimento

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, assim, dele tomo conhecimento.

Preliminares

Nulidade da Decisão Recorrida

Alega o recorrente que a decisão de primeira instância seria nula, por omissão e incongruência, pois não se ateuve as circunstâncias do caso concreto e se omitiu quanto a aplicabilidade ao caso concreto do Decreto-lei nº 2.471, de 1988, do § 1º, do art. 3º, da Lei nº 7.713, de 1989, e do § 6º, do art. 6º, da Lei nº 8.021, de 1991.

Diferentemente do alegado, da leitura da decisão vergastada, constata-se que o Colegiado a quo se pronunciou de forma adequada e suficiente sobre todas as razões de defesa suscitadas pela recorrente na impugnação.

Embora o relator não se estenda em explicações quanto a inaplicabilidade da legislação supracitada, há suficiente fundamentação no voto para manutenção do lançamento de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada com base no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, vigente à época dos fatos geradores apurados nos autos. Portanto, trata-se de decisão adequadamente motivada e fundamentada.

Além disso, de acordo com a peça recursal ora em análise, o recorrente demonstrou pleno conhecimento dos fundamentos fáticos e jurídicos aduzidos no voto condutor da questionada decisão. Assim, tal fato contraria o alegado cerceamento dos Direitos à Ampla Defesa e ao Contraditório.

Também não há que se falar em incongruência na decisão, pois diante das provas acostadas aos autos, o relator emitiu seu juízo quanto as questões alegadas em impugnação de forma fundamentada, de acordo com o princípio do livre convencimento motivado. Mero fato de o recorrente discordar dos referidos fundamentos, certamente, não representa circunstância idônea com vistas a conspurcar a legitimidade da decisão em apreço.

Relevante lembrar que o julgador administrativo não está obrigado a refutar, um a um, todos os argumentos deduzidos pelo recorrente, basta apreciar com clareza as questões essenciais e suficientes ao julgamento, conforme jurisprudência consolidada também no âmbito do STJ (EDcl no AgRg no REsp nº 1.338.133/MG, REsp nº 1.264.897/PE, AgRg no Ag 1.299.462/AL, EDcl no REsp nº 811.416/SP). Anote-se que tal posicionamento não foi alterado com o advento do CPC/2015, consoante precedentes daquela corte, tais como os EDcl no REsp nº 1.322.791/DF (j. 15/12/2016).

No mesmo sentido, tem se pronunciado a jurisprudência do STF, conforme se infere do enunciado da ementa do julgado, analisado sob regime de repercussão geral, que segue transcrito:

Questão de ordem. Agravo de Instrumento. Conversão em recurso extraordinário (CPC, art. 544, §§ 3º e 4º). 2. Alegação de ofensa aos incisos XXXV e LX do art. 5º e ao inciso IX do art. 93 da Constituição Federal. Inocorrência. 3. O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

4. Questão de ordem acolhida para reconhecer a repercussão geral, reafirmar a jurisprudência do Tribunal, negar provimento ao recurso e autorizar a adoção dos procedimentos relacionados à repercussão geral. (BRASIL. STF. AI 791292 QORG, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, julgado em 23/06/2010, REPERCUSSÃO GERAL MÉRITO DJe149 DIVULG 12082010 PUBLIC 13082010 EMENT VOL0241006 PP01289 RDECTRA v. 18, n. 203, 2011, p. 113118).

Assim, com base nessas considerações, rejeito a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

Nulidade do Auto de Infração

Sustenta o recorrente que o auto de infração deve ser anulado, pois os extratos bancários foram obtidos pela fiscalização ilicitamente, em razão da ausência de intimação válida prévia à emissão da RMF e por não ter sido juntado aos autos relatório circunstanciado com a motivação da expedição da RMF.

Acrescenta ainda, que o motivo registrado no termo de verificação fiscal para requisição da RMF, não se subsume, a nenhum dos previstos no art. 3º, do Decreto nº 3.724.

Conclui que a violação do rito e das formalidades essenciais para o acesso aos dados bancários infringem os termos e condições do art. 6º, da Lei Complementar nº105, de 2001, constituindo, portanto, em violação do dever de sigilo garantido pela constituição.

No tocante às alegações referentes ao relatório circunstanciado, razão não assiste ao recorrente. Verifico ter havido a motivação informada pelo auditor, pois este indicou na RMF que esta era indispensável ao andamento do procedimento de fiscalização em curso, nos termos do art. 4, § 6º, do Decreto n. 3.724, de 2001. Nos termos do parágrafo 8º do Decreto n. 3.724/2001, a emissão da RMF presume a indispensabilidade das informações requisitadas.

Ademais, no Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 1225/1227 a motivação para a expedição das RMF foi devidamente registrada e o fato das Requisições de Informação sobre Movimentação Financeira - RMF emitidas não trazerem um relato minucioso e circunstanciado não quer dizer que tenham violado as exigências previstas pelo Decreto nº 3.724/2001.

Em relação à intimação, o art. 23 do Decreto nº 70.235/72 faculta ao sujeito ativo da relação tributária a possibilidade de utilização de três formas ordinárias de intimação: pessoal, postal e eletrônica, e deixa claro que a quarta modalidade intimação edilícia é forma excepcional de comunicação com o Contribuinte. Vejamos:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, **com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo**; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito) (grifei)

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º **Quando resultar improfícuo um dos meios previstos no caput deste artigo** ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, **a intimação poderá ser feita por edital publicado**: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (grifei)

I - no endereço da administração tributária na internet; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

§ 4º Para fins de intimação, **considera-se domicílio tributário do sujeito passivo**: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I – **o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária**; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005) (grifei)

II –o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005).

Contudo, deve ser observado que o referido Decreto, apenas permite a intimação por edital, em casos excepcionais, ou seja, deve ser realizada a intimação por um dos meios elencados nos incisos I a III, e, tendo restada improfícuo a intimação por uma das alternativas acima, permite-se, por exceção, que o contribuinte seja intimado via edital.

Nesse sentido, tem-se que a intimação por edital será cabível apenas quando as tentativas de intimação de forma pessoal ou por via postal ou meio eletrônico com prova de recebimento restarem infrutíferas. Desta feita, devem se esgotar as tentativas por um dos meios, para que se proceda a intimação por edital.

De acordo com a legislação citada, para que a intimação por via postal seja válida é necessário que haja a prova do recebimento no endereço fornecido pelo próprio sujeito passivo à administração tributária.

No caso dos autos, conforme informação prestada pela própria autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 1225/1227, o recorrente não foi devidamente cientificado do Termo de Início de Procedimento Fiscal, pois a correspondência foi encaminhada para endereço incorreto, diferente do domicílio informado pelo contribuinte à Administração Tributária, senão vejamos:

- Inicialmente o contribuinte foi intimado por via postal a apresentar a documentação relativa a extratos bancários de contas-correntes, contas de poupança e demais aplicações financeiras, conforme AR postado em 22/06/04, (fls. 5) cabendo esclarecer que não foi recepcionado, já que o número do endereço no AR foi relacionado incorretamente.

- Tendo em vista o fato relatado e o não comparecimento do contribuinte, procedemos à intimação por Edital em 30/07/04, publicado no DOU de 05/08/04 (fls. 7) que não sendo respondido, ocasionou a emissão de RMF (Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira em 10/11/04 (fls. 9 a 10).

- Posteriormente, em 06/12/04, o contribuinte compareceu à DRF/Nova Iguaçu, tendo informado que tomou conhecimento da ação fiscal através do Edital de Intimação e nesta data tomou ciência das exigências feitas, através do Termo de Intimação Fiscal lavrado nesta data (fls. 8).

O contribuinte informou como domicílio à Administração Tributária o endereço Rua Carmela Dutra 1922 e a correspondência foi encaminhada à Rua Carmela Dutra 1992.

Verifica-se portanto que não houve intimação válida por via postal, conforme prescreve o inciso II art. 23 do Decreto nº 70.235/72, pois a correspondência não foi encaminhada ao domicílio fiscal eleito pelo recorrente.

Cumprе ressaltar, que não constam do processo provas de tentativas de ciência do contribuinte improfícuas, em quaisquer das modalidades elencadas no art. 23 do Decreto nº 70.235/72, antecedentes e de forma a justificar a emissão do edital.

O que se observa é a autoridade fiscal equivocou-se ao enviar a correspondência a endereço incorreto, e não poderia por erro seu, legitimar a aplicação do §1º, art. 23 do Decreto 70.235/72. Considero, portanto, inválida a intimação editalícia realizada em desacordo com a legislação.

Quanto à utilização de informações bancárias para presunção de rendimentos, sem prévia autorização judicial, destaco que o procedimento está amparado no art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, regulado pelo art. 1º do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, e no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Mediante a instauração de regular processo administrativo, o Fisco pode examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras.

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Com o julgamento definitivo do RE 601.314 pelo STF, em 24/02/2016, com repercussão geral reconhecida, foi fixado o entendimento acerca da constitucionalidade da LC 105/2001.

Já o Decreto nº 3.724/2001, que regulamenta o referido comando legal, estabelecia à época da fiscalização que:

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

(...)

§ 2º Entende-se por procedimento de fiscalização a modalidade de procedimento fiscal a que se referem o art. 7º e seguintes do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

(...)

§ 5º A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.

(...)

Art. 4º Poderão requisitar as informações referidas no § 5º do art. 2º as autoridades competentes para expedir o TDPF.

(...)

§ 2º A RMF será precedida de intimação ao sujeito passivo para apresentação de informações sobre movimentação financeira, necessárias à execução do MPF. (grifei)

Em outras palavras, só é possível emitir a RMF após a intimação válida do sujeito passivo para que apresente os dados solicitados.

Compulsando os autos, verifica-se que a RMF foi emitida em 12/11/2004 (e-fl. 10), portanto em data anterior à primeira intimação válida do recorrente que ocorreu em 06/12/2004 (e-fl. 09). Considerando-se inválida a intimação editalícia, temos que não restou cumprido o disposto no **§ 2º do Art. 4º do Decreto nº 3.724/2001**.

Em suma, tendo em vista que a RMF foi emitida antes da efetiva intimação do Contribuinte em relação ao início do procedimento fiscal, entendo que o acesso aos dados bancários foi feito em desconformidade com a Lei, configurando ato nulo nos termos do art. 59, I, do Decreto nº 70.235/1972, vez que autoridade competente o direito de defesa do Contribuinte.

Colaciono Acórdão nº 2202004.100, da 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, que versa sobre o assunto tratado nos autos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2008, 2009

RMF. INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. INTIMAÇÃO.

É nula a Requisição de Movimentação Financeira (RMF) emitida antes da intimação válida do sujeito passivo, vez que este ato é indispensável para dar início ao procedimento fiscal.

Por essas razões, impõe-se reconhecer que a prova produzida pela fiscalização para embasar o lançamento, qual seja, extratos bancários, foi obtida em desacordo com a legislação. Por conseguinte, inexistindo outras provas que possam dar suporte ao lançamento, deve-se reconhecer a improcedência do auto de infração em tela.

Em relação à natureza do vício identificado, importante trazer as considerações do relator André Luís Mársico Lombardi, no acórdão 2302003.434:

Vício Formal e Material. Distinção. A controvérsia cinge-se ao reconhecimento da natureza do vício: se formal ou material. Tal questão importa em reconhecimento de interesse recursal ante a sua repercussão em termos de definição do prazo para constituição de novo crédito, na medida em que, no Código Tributário Nacional, há regra expressa de decadência quando da reconstituição de lançamento declarado nulo por vício formal:

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.

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.(destaques nossos)

Ou seja, somente reinicia o prazo decadencial quando a anulação do lançamento anterior decorreu da existência de vício formal; o que implica reconhecer que não há reinício do prazo quando a anulação se dá por outras causas, pois a regra geral é a ininterrupção, conforme artigo 207 do Código Civil. Portanto, identificando-se o conceito de vício formal, por exclusão, pode-se reconhecer que a regra especial trazida pelo CTN não alcança os demais casos.

Código Civil:

Art. 207. Salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição.

Ainda que o Código Civil estabeleça efeitos para os vícios formais dos negócios jurídicos, artigo 166, quando se tratam de atos administrativos, como o lançamento tributário por exemplo, é no Direito Administrativo que encontramos as regras especiais de validade dos atos praticados pela Administração Pública: competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade.

É formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento “forma”; por toda a doutrina, citamos a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro (DI PIETRO, Maria

Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11ª edição, páginas 187 a 192). Segundo seu magistério, o elemento “forma” comporta duas concepções: uma restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: Auto de Infração) e outra ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal, etc).

Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma” não se confunde com o “conteúdo” material ou objeto. A forma é um requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização” devemos concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento.

Daí temos que conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser veiculado através de vários instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas entre a Administração Pública e os administrados aquele prescrito em lei. Sem se estender muito, nas relações de direito público, a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos dos atos administrativos impositivos ou de império são quase sempre gravosos para os administrados, daí a exigência legal de formalidades ou ritos.

No caso do lançamento administrativo, o Auto de Infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário. E a sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Ao verificar algum vício no lançamento, nem sempre é fácil distinguir se esta relacionado à mera forma ou se atinge a sua substância (vício material).

Antes de buscar um critério adequado a distingui-los, cumpre ressaltar que somente implicam em nulidade do lançamento quando for comprovado o prejuízo à defesa. Ou seja, não havendo a demonstração de prejuízo, incide o brocardo jurídico *pas de nullité sans grief*. Nesse sentido vide REsp 533.082/PR (Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2007, DJ 18/09/2007, p. 281) e Acórdão CARF 9202003.228 (sessão de 08 de maio de 2014, Relator Elias Sampaio Freire).

Voltando à distinção entre a natureza dos vícios, entendemos que são três as possibilidades de ocorrência de vícios formais:

(i) quando se relacione à exteriorização do lançamento, sendo corrigido como o mero refazimento deste, mediante a correção da forma utilizada – exteriorização;

(ii) quando se relacione à formalização da fundamentação (motivação) de fato e de direito, desde que esta não necessite ser alterada substancialmente, apenas aclarada. Isso ocorre somente quando a fundamentação (motivação) preexiste, mas não foi devidamente formalizada, ou seja, vertida em linguagem adequada nos autos;

(iii) quando decorra da não observação de um iter procedimental; (grifei)

Em todas estas situações, a substância permanece inatacada. Havendo algum esclarecimento, este se dará pela mesma fundamentação (motivação) de fato e de direito, que não é alterada e tampouco é apurada após o lançamento. Ela preexiste, mas não foi transformada em linguagem adequada nos autos. Transposto este limite, passa-se da forma para atingir a substância, implicando em vício material.

Como espécime de o vício restrito à exteriorização do lançamento, podemos citar a falta de indicação e de assinatura da autoridade fiscal. Apesar de não constar esta conclusão na ementa, é o que se extrai do voto contido no REsp 690.382/PE (Rel. Ministro

MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/10/2009, DJe 04/11/2009).

Para citar uma situação de correção de formalização do lançamento, ou seja, de aperfeiçoamento da fundamentação (motivação) de fato e de direito, temos as hipóteses de retificação do lançamento ou de emissão de relatório fiscal complementar, desde que não haja necessidade de alteração substancial, apenas de esclarecimento ou depuração, jamais inovação. Em tais casos, como mencionado, poderá haver convalidação do ato mediante seu refazimento no curso do próprio processo administrativo (art. 59, § 1º, do Decreto nº 70.235/72) ou mesmo a anulação do lançamento, se o vício for de origem e impossível de ser convalidado. Em sentido próximo do que se propõe:

(...)

2. Nos casos em que há lançamento original e lançamento complementar proveniente da fase de diligências no curso do processo administrativo (art. 18, § 3º, do Decreto n. 70.235/72), o lançamento originalmente efetuado, mesmo que eivado de vício formal, constitui o crédito tributário e interrompe o prazo decadencial para a notificação de lançamento complementar. Interpretação do art. 173, I, II, e parágrafo único, do CTN. Precedente do extinto Tribunal Federal de Recursos: AC N. 0050216/RS, Quinta Turma, Rel. Min. Justino Ribeiro, julgado em 16.3.1981.

(...)

(REsp 1212658/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/03/2011, DJe 15/03/2011)

Por fim, exemplo de vício de formal relacionado ao iter processual ou procedimental são as “aberturas” de prazo para manifestação ou as “cientificações” legalmente exigidas ou que decorram da garantia da ampla defesa e do contraditório: (grifei)

(...)

3. Se a DCTF apresentada pelo contribuinte é acompanhada da informação de ocorrência de compensação, e tal procedimento é rejeitado pelo Fisco, a inscrição imediata do valor em dívida ativa mostra-se ilegítima, por vício formal no procedimento estabelecido, que determina a abertura de prazo para o sujeito passivo impugnar a sua negativa. A existência de vício formal na constituição do crédito tributário atrai a incidência do prazo decadencial disposto no art. 173, II, do CTN.

4. "O prazo a Fazenda pública proceder ao lançamento do crédito tributário, quando houver eventual decisão anulatória judicial ou administrativa relativo ao respectivo lançamento, em virtude da ocorrência de vício formal, inicia-se na data em que tal decisão tornar-se definitiva, na forma do art. 173, II, do CTN" (REsp 1174144/CE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/4/2010, DJe 13/5/2010).

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1221146/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2013, DJe 11/09/2013)

Assim, somente ocorrerá vício material se houver necessidade de modificação das razões de fato e de direito ou mesmo sua posterior elaboração ou descobrimento pela autoridade fiscal. Para o seu suprimento, há necessidade de mudança de compreensão, de entendimento e não um mero reforço argumentativo ou a transformação em linguagem daquelas razões de fato e de direito que deram ensejo ao lançamento. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.

Daí, concluir-se que restará configurado o vício material quando há equívocos na construção do lançamento, artigo 142 do CTN:

O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização...

(Acórdão nº 19200.015 IRPF, de 14/10/2008 da Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes)

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO E DESCRIÇÃO DOS FATOS GERADORES. IMPROCEDÊNCIA. VÍCIO MATERIAL, NÃO FORMAL.

A falta de indicação suficiente dos fatos que motivaram o lançamento e da origem do crédito tributário fulmina o lançamento por vício material.

(Acórdão 9202003.285, sessão de 30 de julho de 2014, 2ª Turma CSRF, Rel. Gustavo Lian Haddad)

RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL.

A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

(7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE VÍCIO FORMAL LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – INEXISTÊNCIA – Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN.

(Acórdão nº 10808.174 IRPJ, de 23/02/2005 da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes).

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – ALÍNEA "C" – NÃO-CONHECIMENTO – VIOLAÇÃO DO ART. 173, II, DO CTN – INTELIGÊNCIA – VÍCIO FORMAL – OCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA.

1. O recurso não pode ser conhecido pela alínea "c" do permissivo constitucional, pois não foi realizado o necessário cotejo analítico, bem como não foi apresentado, adequadamente, o dissídio jurisprudencial. Apesar da transcrição de ementa, deixou-se de demonstrar as circunstâncias identificadoras da divergência entre o caso confrontado e o aresto paradigma.

2. O Tribunal de Origem assinalou que a anulação do lançamento ocorreu por vício material; qual seja, majoração ilegal dos valores venais dos imóveis objeto do processo e aplicação de alíquotas progressivas.

3. O art. 173, II, do CTN afirma que o lançamento somente ocorre na hipótese de vício formal, ocorrendo, assim, a decadência.

Recurso especial improvido.

(REsp 964.018/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/11/2007, DJ 19/11/2007, p. 225)

Em suma, no vício material, há (i) modificação das razões de fato e de direito (motivação) do lançamento ou mesmo (ii) posterior elaboração ou descobrimento pela autoridade fiscal da fundamentação (motivação). Portanto, para que seja suprido, há necessidade de mudança de compreensão, de entendimento ou até mesmo a criação de um novo fundamento para o lançamento anteriormente efetuado, não se restringido a um mero reforço argumentativo ou a transformação em linguagem adequada daquelas razões de fato e de direito (motivação) que haviam dado ensejo ao lançamento.

Da leitura dos fundamentos supracitados, concluo que no caso dos autos, tendo em vista que restou demonstrado o descumprimento pela auditoria de normas de natureza procedimental, temos que o vício em destaque é de natureza formal.

Cumpra esclarecer, que após amplo debate no colegiado, os conselheiros Wesley Rocha, Fernanda Melo Leal, Letícia Lacerda de Castro e Maurício Dalri Timm do Valle votaram pelas conclusões, por entenderem que o vício identificado seria de natureza material.

Em razão do disposto no art. 3º, inciso II, alínea a, da portaria 260/2020, prevaleceu o entendimento desta relatora, concluindo-se pela configuração do vício de natureza formal.

Conclusão

Ante ao exposto, voto por **dar provimento** ao recurso, para anular o lançamento por vício formal.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires cartaxo Gomes

Declaração de Voto

Conselheira Fernanda Melo Leal.

O caso em tela tratou da análise do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte que teve seu pedido de cerceamento de defesa indeferido pela primeira instância que entendeu não haver cerceamento de defesa quando o Relatório Fiscal ofereça as condições necessárias para que o contribuinte conheça o procedimento fiscal e apresente a sua defesa ao lançamento.

Entendo que no presente caso a natureza do vício que anulou a decisão foi essencialmente material. No caso do ato administrativo de lançamento, o auto de infração, com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do próprio crédito tributário e a sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra matriz como gerador da obrigação tributária.

Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui muito mais do que sua validade, mas o próprio núcleo de existência do lançamento. Quando, por exemplo, inexistir algum elemento para auferir a certeza da ocorrência do fato gerador, ou que se depende de certo ato para mensurar o valor do crédito, no momento em que se constitui o fato gerador da obrigação, certo é que se está diante de um elemento material para gerar a obrigação tributária. Assim, na falta de um elemento desta natureza, há uma carência de elemento material necessário para gerar a obrigação tributária, e o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso.

No presente caso, a ausência de atendimento de requisitos legais para a quebra do sigilo bancário, afeta a própria determinação da natureza tributável, o próprio cálculo do montante devido.

Entendo que o objetivo precípua das movimentações bancárias, nas fiscalizações por omissão de rendimentos por depósitos bancários, é justamente identificar a existência da omissão e calcular o montante do crédito. Se essencial não fosse, a autoridade fiscal certamente não teria esse direito, ao atender os ditames legais prévios a autorização para a quebra do sigilo.

Me parece que o desatendimento das regras legais, no caso em comento, além de ferir o princípio da legalidade, fere princípios constitucionais, como bem asseverado pelo Recorrente, pois se soubesse previamente da quebra do seu sigilo, poderia, na sequência, ter tomado alguma ação para defender o seu direito a privacidade, como já aconteceram em diversos casos, decorrentes de ação judicial com esse intuito. Nessa senda, entendo que sim, que teve sim cerceado direito a defender-se de forma ampla, como garante a Constituição Federal de 1988.

Por um longo tempo discutiu-se o qual seria o critério para definição de vício material ou formal. Atualmente a jurisprudência é quase pacífica no sentido de que seria material o vício quando há equívoco ou macula na construção do lançamento, de acordo com o art 142 do CTN.

Abstraindo – se da denominação que se possa atribuir à falta de descrição clara e precisa dos fatos geradores, o que não parece razoável é agrupar sob uma mesma denominação, vício formal, situações completamente distintas: dúvida quanto à própria ocorrência do fato gerador (vício material) junto com equívocos e omissões na qualificação do autuado, do dispositivo legal, da data e horário da lavratura, apenas para citar alguns, que embora possam dificultar a defesa não prejudicam a certeza de que o fato gerador ocorreu (vício formal).

Ambos, desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas é justamente essa diferença acima que justifica a possibilidade de lançamento substitutivo apenas quanto o vício é formal. O rigor da forma como requisito de validade gera vários lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no Código Tributário a regra de interrupção da decadência para a realização de lançamento substitutivo do anterior, anulado por simples vício na formalização.

Mais uma vez repito que no caso presente, me parece claro que o vício está na própria verificação e demonstração da ocorrência do fato gerador da obrigação, o que pertence ao núcleo material da autuação. Vejamos o art 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.

Ora, como acima mencionado, se o objetivo em se ter acesso à movimentação bancária é justamente encontrar respaldo para a constituição da tipicidade da omissão de rendimentos por depósitos bancários, demonstrar as supostas omissões discriminadas nos extratos de forma individualizada, e por via de consequência, definir o montante do crédito constituído, não há como chegar a outra conclusão: estamos diante de uma flagrante hipótese de vício material, que não só acarreta na nulidade da decisão, como afeta também a possibilidade de um novo lançamento.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal