



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15983.720089/2018-12
ACÓRDÃO	9202-011.938 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	20 de maio de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	LAURA ANDRADE DE OLIVEIRA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. DECISÕES. RECORRIDA. PARADIGMÁTICA. COTEJAMENTO. SITUAÇÕES FÁTICAS. IGUALDADE. REFERENCIAL NORMATIVO. IDENTIDADE. PRONUNCIAMENTOS. DISTINÇÃO. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. PRESÊNCIA. CONHECIMENTO. NECESSIDADE.

O Recurso Especial de Divergência será conhecido quando atendidos os pressupostos processuais e regimentais.

CONTA DE DEPÓSITO OU INVESTIMENTO. CRÉDITOS. COMPROVAÇÃO INDIVIDUALIZADAS. PRÉVIA INTIMAÇÃO. REINTIMAÇÃO. AUSENTE. NULIDADE. VÍCIO FORMAL. PRESENTE.

A falta da reintimação do sujeito passivo para comprovar, de forma individualizada, os créditos movimentados em conta de depósito ou investimento de sua titularidade implica nulidade da autuação motivada por vício formal

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Míriam Denise Xavier e Leonardo Nuñez Campos, que negavam provimento. A conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira informou que apresentará declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Relator

Assinado Digitalmente

Jorge Claudio Duarte Cardoso – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Jorge Claudio Duarte Cardoso (Presidente), Francisco Ibiapino Luz, Mário Hermes Soares Campos, Miriam Denise Xavier e Leonardo Nunez Campos (substituto integral).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional contra decisão proferida por meio do acórdão nº 2401-011.861, dando provimento ao recurso voluntário interposto pela Recorrente, que tinha a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente da omissão de rendimento caracterizada por **depósito bancário de origem não comprovada**, cuja ementa e dispositivo transcrevemos abaixo (processo digital, fls. 633 a 643):

Ementa:

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. FALTA DE INTIMAÇÃO. FALTA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

A falta de intimação do sujeito passivo para a comprovação individualizada dos depósitos bancários implica em falha no procedimento prescrito na norma legal que autoriza do lançamento por presunção de omissão de rendimentos, implicando na improcedência do lançamento.

Dispositivo:

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

O apelo da Recorrente suscita a rediscussão da **natureza do vício - formal ou material** - motivado pela **falta de prévia intimação** do contribuinte para comprovação da origem dos depósitos. Com efeito, argumenta haver dissídio jurisprudencial entre a decisão recorrida e aquela prolatada no paradigma nº 2202-008.949, integrado pelo Acórdão de Embargos nº 2202-009.769, dos quais transcreve excertos (processo digital, fls. 645 a 665).

Nestes termos, consoante se vê no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial, datado de 31 de outubro de 2024, aludida decisão monocrática deu total seguimento à contestação sob análise, nos seguintes termos (processo digital, fls. 669 a 675):

Natureza do vício material ou formal - falta de prévia intimação para comprovação da origem dos depósitos.

A Fazenda Nacional apresenta como paradigma o Acórdão nº 2202-008.949, integrado pelo Acórdão de Embargos nº 2202-009.769, que consta no sítio do CARF e não foi reformado pela CSRF até a data da interposição do recurso, naquilo que interessa ao presente caso.

Segundo a recorrente o acórdão recorrido não empreendeu a melhor análise da legislação pertinente, qual seja os arts. 114 a 118; 142; 145; 149 do CTN; arts. 10, 11, 18, 20, 59, 60 do Decreto nº 70.235/72; art. 55 da Lei nº 9.784/99, divergindo do entendimento de outra turma do CARF.

Para demonstrar a divergência, a Procuradoria transcreve trechos dos acórdãos recorrido e paradigmas, dos quais reproduzo os seguintes (grifos da recorrente):

Acórdão recorrido**Voto**

A falta da regular intimação para que a contribuinte, antes da lavratura do auto de infração, comprovasse, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos depósitos obtidos por meio dos extratos bancários, prejudicou o lançamento, pois cada depósito deve ser individualmente analisado pela fiscalização para exclusão dos valores que podem não ser considerados omissão de receitas, inclusive para observar o disposto no citado art. 42, §§ 2º, 3º e 5º, para exclusão de valores que estejam sujeitos às normas de tributação específicas e valores pertencentes a terceiros.

[...]

A DRJ concluiu que a intimação original para apresentar os extratos bancários e comprovar a origem dos recursos depositados/creditados já era suficiente.

Tal conclusão não é a adequada. Somente após a disponibilidade dos extratos bancários, deve a fiscalização indicar os depósitos que devem ter a origem

Acórdão paradigma nº 2202-008.949**Ementa**

[...]

Voto

Nos termos das normas de regência da tributação com base em depósitos bancários com origem não comprovada, o lançamento deve ser precedido de regular intimação do sujeito passivo, para comprovação da origem dos recursos creditados em suas contas-correntes. Recomendável ainda, o fiscalizado ser advertido quanto às implicações resultantes do não atendimento satisfatório das intimações para comprovação da origem dos recursos. Estes os exatos termos do art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996:

[...]

Conforme se verifica, pelas informações prestadas pela autoridade fiscal lançadora, não houve uma específica intimação do sujeito passivo para comprovação, de forma individualizada, a origem dos recursos utilizados em suas operações bancárias. De fato, ainda de acordo com a informação prestada, o autuado somente foi intimado por meio do Termo de Início de Fiscalização, ou seja, no começo do procedimento de auditoria fiscal.

[...]

Divergência

[...]

Da análise dos acórdãos recorrido e paradigmas, verifica-se a existência da similitude fática necessária a caracterizar a divergência jurisprudencial suscitada.

A decisão **recorrida** cancelou o lançamento de omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada tendo em vista que a contribuinte não fora previamente intimada a comprovar a origem dos depósitos em sua conta corrente. Diante dos fatos, a Turma recorrida concluiu que o vício que ensejou o cancelamento da autuação não se enquadra no conceito de vício formal de que trata o inciso II do art. 173 do CTN.

De outro lado, da análise do **paradigma** apresentado, vemos que analisando similar situação fática se posicionou pela existência de vício formal, pois entendeu que se tratava de nulidade por ausência de procedimento formal prescrito na norma legal autorizativa do lançamento por presunção de omissão de rendimentos.

Demonstrada a divergência jurisprudencial, deve ser dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(destaques no original)

Cientificada do teor do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e do respectivo despacho de admissibilidade, a Recorrente ofereceu contrarrazões no prazo estabelecido pelo art. 120 do Regimento Interno do CARF - RICARF. Nestas, insurge-se contra o seguimento do apelo em si e, no mérito, ratifica os fundamentos do voto condutor da decisão recorrida, assim concluindo (processo digital, fls. 680 a 699):

26. O compulsar das razões recursais demonstra não ter havido o menor zelo da Recorrente para apontar ter havido o efetivo prequestionamento dos arts. 114 a 118; 142; 145; 149 do CTN; arts. 10, 11, 18, 20, 59, 60 do Decreto n. 70.235/72; art. 55 da Lei n. 9.784/99, sobre os quais se fundamenta o seu recurso.

[...]

28. Por conta disso, o v. acórdão recorrido não se manifestou acerca desses dispositivos (à exceção dos arts. 10 e 59 do Decreto n. 70.235/72 e do art. 142 do

CTN) e sequer foi objeto de Embargos de Declaração por parte da Recorrente, de forma que resta ausente o requisito do prequestionamento.

[...]

32. Mesmo se ultrapassada a preliminar de ausência de prequestionamento, o Recurso Especial não pode ser conhecido porque o acórdão recorrido adota o entendimento da Súmula CARF n. 29.

[...]

49. Por todo o exposto, requer a Recorrida que não seja dado conhecimento ao Recurso Especial de Divergência da Fazenda Nacional, seja por estar ausente o requisito do prequestionamento, seja porque o v. acórdão recorrido está em perfeita consonância com a Súmula CARF n. 29. Caso seja conhecido, o que se admite por amor ao debate, requer seja negado provimento ao Recurso da Fazenda, mantendo-se integralmente o v. acórdão recorrido.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Francisco Ibiapino Luz**, Relator.

Conhecimento

O julgamento do recurso especial tem cognição restrita à pacificação de conflitos interpretativos, aí não se incluindo a reforma, pura e simples, das decisões recorridas, o que, fosse o caso, consolidaria uma terceira instância administrativa. Fato, portanto, inexistente.

Nesse sentido, o RICARF é preciso quanto ao conhecimento do reportado recurso, pois, a teor do seu art. 18, §§ 1º, 5º, 6º e 8º, a caracterização da divergência jurisprudencial efetiva-se tão somente quando, para **semelhante** situação fática, sob **igual** referencial normativo, os colegiados se **pronunciaram** de forma distinta. Confira-se:

Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º O recurso deverá demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

[...]

§ 5º O recurso especial somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo a demonstração, com precisa indicação na peça

recursal, do prequestionamento no acórdão recorrido, ou ainda no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até duas decisões divergentes por matéria.

[...]

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente, com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

De pronto, infere-se que, a despeito dos inúmeros recortes possíveis nas relações jurídicas estabelecidas, vale somente a similaridade, da **norma e do fato**, que contorna o **dissenso interpretativo** refletido nas decisões sob cotejamento. Logo, refuta-se toda argumentação abstrata, ampla e genérica - deslocada do caso concreto -, pois reportado **dissídio jurisprudencial** ficará caracterizado unicamente quanto os acórdãos **recorrido** e **paradigmas** prolatarem entendimentos **divergentes** quando da subsunção de **semelhante** caso concreto ao **mesmo** fundamento legal.

Por certo, tratando-se divergência exclusivamente tocante à aplicação do direito, em teste de aderência, há de se ponderar o **entendimento** que supostamente sereia pronunciado pelo **colegiado paradigmático** na hipótese da decisão em apreço. Nesse racional, sendo plausível a **reforma** do acórdão recorrido, resta caracterizada a dissensão jurisprudencial, devendo a respectiva matéria recursal ser conhecida; *a contrario sensu*, se **mantido** o decidido na origem, refuta-se dita caracterização, **não se conhecendo** das referidas alegações.

Sob esse pressuposto, passando propriamente à análise do conhecimento quanto às razões recursais que tiveram a rediscussão admitida, é oportuno individualizar tanto a **matéria fática** sinalizada no Apelo como o **fundamento jurídico** a ela atribuído na decisão prolatada mediante o acórdão recorrido, do qual transcrevemos os excertos sequenciados.

Acórdão recorrido (processo digital, fls. 637, 640 e 641):

Voto:

Para uma análise do procedimento, faz-se necessária uma verificação temporal dos fatos.

Em 24/5/2017, a contribuinte foi intimada (doc. fls. 50/51) para apresentar no prazo de 20 dias os extratos bancários das contas bancárias de sua titularidade que deram origem à movimentação financeira de R\$ 17.466.669,82, **bem como comprovar mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos a origem dos recursos depositados/creditados**. Na hipótese de não obter os respectivos arquivos magnéticos, autorizar a RFB a solicitá-los às instituições financeiras.

Em 9/6/2017, solicitou prorrogação de prazo de 30 dias, deixando telefone para contato. Por várias vezes foi tentado contato com ela, mas não atendeu aos telefonemas. Por meio do TIF nº 01 foi concedido o prazo solicitado, enviado pelo

correio. Após três tentativas de entrega e prazo para retirada nos correios, voltou sem o respectivo recebimento.

Em 17/7/2017 foi publicado edital com data de ciência em 1/8/2017. Até a data 14/8/2017 não houve nenhuma manifestação do sujeito passivo. Assim, foram emitidas RMFs em 14/8/2017 às instituições financeiras, pois o sujeito passivo, apesar de intimado, não apresentou os extratos bancários, conforme Lei 9.430/96, art. 33.

Foi ajuizada ação pela fiscalizada em 19/9/2017, visando obstar a fiscalização, por entender que seu domicílio tributário era São Paulo/SP, não poderia a ação fiscal ser desenvolvida em Santos/SP. Foi deferida tutela de urgência suspendendo o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal. Protocolizado agravo de instrumento, em 13/8/2018, o TRF3, deu provimento ao recurso da procuradoria, perdendo validade a decisão anterior.

Com base nos extratos bancários fornecidos pelas instituições financeiras, foi elaborado o Anexo I, com os valores lançados a crédito nas contas bancárias da fiscalizada, desprezando-se os lançamentos de mesma titularidade, devolução de compensação, devolução de cheques, estornos e pagamentos salariais.

[...]

Diante dos fatos narrados, correto o procedimento fiscal que enviou as RMFs e obteve os extratos das instituições financeiras, contudo, após filtros realizados e exclusão de alguns valores, deveria a fiscalização, antes de efetuar o lançamento, comunicar à contribuinte que foram feitas RMFs, que obteve os extratos bancários, e **intimá-la a comprovar, individualmente, a origem dos depósitos remanescentes que entendesse necessário**, com informação de que a falta de comprovação individualizada implicaria na presunção legal prevista no art. 42 da Lei 9.430/96.

[...]

No caso, o vício que acarretou a falha no procedimento fiscal – falha no critério de apuração do crédito tributário – determina a improcedência do lançamento.

O vício formal a que se refere o CTN, art. 173, II, é o verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito tributário, que diz respeito aos erros quanto à caracterização do auto de infração, conforme previsto no art. 10 do Decreto 70.235/72:

[...]

Por outro lado, se o defeito do lançamento é relativo a requisitos fundamentais que o macula, pois impede a concretização do vínculo obrigacional, sendo intrínseco ao lançamento, o vício é de natureza material, pois não observa os requisitos descritos no CTN, art. 142:

[...]

Sobre a questão, transcreve-se parte da ementa do Acórdão nº 1301-002.975, de relatoria do Conselheiro Fernando Brasil:

NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.

Vício formal a que se refere o artigo 173, II do CTN é aquele verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito, que diz respeito a erros quanto à caracterização do auto de infração, relacionados a aspectos extrínsecos, como por exemplo: inexistência de data, nome da autoridade competente, matrícula, local de lavratura do auto, assinatura do autuante, autorização para nova lavratura de auto de infração, ou quaisquer outros erros que comprometam a forma do ato do lançamento.

Se o defeito no lançamento disser respeito a requisitos fundamentais, se está diante de vício substancial ou vício essencial, que macula o lançamento, ferindo-o de morte, pois impede a concretização da formalização do vínculo obrigacional 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 artigo 142 do Código Tributário Nacional, qual seja, a valoração jurídica dos fatos 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.

(destaquei)

Analisando-se os excertos transcritos precedentemente, conclui-se que:

1. A **materialidade dos fatos** sob apreciação está delimitada pela pretensão da Recorrente de ter reconhecida a natureza formal do vício que motivou a nulidade do lançamento.

2. O **fundamento jurídico** é o teor do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, referindo-se à caracterização de **vício material** decorrente da falta de intimação do contribuinte para comprovar, de forma individualizada, a origem dos recursos creditados na respectiva conta de depósito ou de investimento.

Com efeito, a fim de se ratificar ou refutar a existência do dissídio jurisprudencial, há de se apreciar o fato julgado no paradigma, com a integração dada pelo Acórdão de Embargos nº 2202-009.769, e o respectivo fundamento jurídico que lhe deu suporte, nestes termos (processo digital, fls. 652):

Ementa:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA. FALTA DE PRÉVIA INTIMAÇÃO PARA COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS. NULIDADE. VÍCIO FORMAL.

A ausência de procedimento formal, prescrito na norma legal autorizativa do lançamento por presunção de omissão de rendimentos, qual seja, a intimação do sujeito passivo para comprovação da origem dos créditos em suas contas bancárias, implica em **anulação, por vício formal**, da parte do lançamento que trata da infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada.

Voto (excerto que ora replico da transcrição no relatório):

Conforme se verifica, pelas informações prestadas pela autoridade fiscal lançadora, não houve uma específica intimação do sujeito passivo para comprovação, de forma individualizada, a origem dos recursos utilizados em suas operações bancárias. De fato, ainda de acordo com a informação prestada, o autuado somente foi intimado por meio do Termo de Início de Fiscalização, ou seja, no começo do procedimento de auditoria fiscal.

Como se vê, tratando-se de semelhante situação fática - **nulidade da autuação por suposta falta de intimação prévia para comprovação individualizadas da origem dos recursos creditados em conta bancária, ainda que nos dois procedimentos dita comprovação foi exigida no Termo de Início de Fiscalização** - os colegiados prolataram decisões diametralmente opostas. Afinal, enquanto a decisão de origem trilhou pela natureza material do vício verificado; a decisão paradigmática pontua que dita falha traduz vício formal.

Por oportuno, nas contrarrazões oferecidas, a Contribuinte manifesta que o acórdão recorrido adotou o entendimento presente no Enunciado nº 29 de súmula do CARF, o que, ao nosso entender, nada aqui reflete, eis que dita Súmula nada pronuncia acerca de nulidade da autuação, mas tão somente “de exclusão, da base de cálculo do lançamento, dos valores referentes às contas conjuntas em relação às quais não se intimou todos os co-titulares”, nestes termos:

Os co-titulares da conta bancária que apresentem declaração de rendimentos em separado devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de exclusão, da base de cálculo do lançamento, **dos valores referentes às contas conjuntas em relação às quais não se intimou todos os co-titulares**. (Súmula revisada conforme Ata da Sessão Extraordinária de 03/09/2018, DOU de 11/09/2018). (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

(destaquei)

Nesse pressuposto, infere-se que dito paradigma comprova o dissídio jurisprudencial em apreço, razão por que oriento meu voto por conhecer da referida alegação recursal.

Mérito**Nulidade da autuação por vício formal**

Vale registrar que a autoridade fiscal, por meio do lançamento, verifica a ocorrência do fato gerador, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e, quando for o caso, propõe penalidade, exatamente como prescreve o art. 142 do CTN. Ademais, o Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, dispendo sobre o Processo Administrativo Fiscal (PAF), em seus artigos 10 e 11, estabelece os requisitos de cumprimento obrigatório quando da lavratura do auto de infração ou notificação de lançamento respectivamente, *verbis*:

Lei nº 5.172, de 1966 (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.

Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF):

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Pelo exposto, infere-se que o lançamento válido há de conformar os exatos preceitos legais acima transcritos, sob pena de ter reconhecidos os pressupostos que fundamentam a respectiva nulidade, quais sejam, o **erro de direito e o de fato**. O primeiro - traduzido como vício material, por decorrer de equívoco na interpretação da norma aplicável ao caso concreto - **macula o conteúdo da própria autuação**; o outro, revela apenas **desajuste procedimental** na forma como o instrumento de formalização se exterioriza, obscurecendo a transparência e a compreensão do conteúdo que pretendeu explicitar.

Nesse pressuposto, consoante excerto do acórdão recorrido transcrito no conhecimento e aqui replicado, a autoridade fiscal envidou todos os esforços para obter pronunciamento da fiscalizada acerca da origem dos recursos por ela movimentados. Todavia, mesmo ciente da requisição que lhe fora feita, esta optou por permanecer silente ante o que lhe foi demandado, nestes termos (processo digital, fls. 634 e 637):

Em 24/5/2017, a contribuinte foi intimada (doc. fls. 50/51) para apresentar no prazo de 20 dias os extratos bancários das contas bancárias de sua titularidade que deram origem à movimentação financeira de R\$ 17.466.669,82, bem como comprovar mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos a origem dos recursos depositados/creditados. Na hipótese de não obter os respectivos arquivos magnéticos, autorizar a RFB a solicitá-los às instituições financeiras.

Em 9/6/2017, solicitou prorrogação de prazo de 30 dias, deixando telefone para contato. Por várias vezes foi tentado contato com ela, mas não atendeu aos telefonemas. Por meio do TIF nº 01 foi concedido o prazo solicitado, enviado pelo correio. Após três tentativas de entrega e prazo para retirada nos correios, voltou sem o respectivo recebimento.

Em 17/7/2017 foi publicado edital com data de ciência em 1/8/2017 [...]

Com base nos extratos bancários fornecidos pelas instituições financeiras, foi elaborado o Anexo I, com os valores lançados a crédito nas contas bancárias da fiscalizada, **desprezando-se os lançamentos de mesma titularidade, devolução de compensação, devolução de cheques, estornos e pagamentos salariais.** (destaquei)

A propósito, no Anexo I, realmente, há os créditos “não desprezados” na reportada apuração, cuja **totalização mensal** está disposta no “item 7” do Termo de Constatação Fiscal, bem como na “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração, assim exemplificado:

Auto de Infração (processo digital, fls. 3 e 4):

INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RENDIMENTOS [...]

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)
31/01/2013	1.700.627,75

31/12/2013	147.115,36
------------	------------

INFRAÇÕES SUJEITAS À TABELA PROGRESSIVA

Mês	Multa	Infrações
Jan	-	1.700.627,7
[...]	-	[...]
Dez	-	147.115,36
		17.663.756,

Termo de Constatação (fl. 47):

Mês	Valor Apurado (R\$)
01/2013	1.700.627,75
12/2013	147.115,36

Por oportuno, segundo o art. 42, §§ 1º e 4º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, combinado com o Enunciado nº 38 de súmula do CARF, dita omissão de rendimento é apurada mensalmente, mas oferecida à tributação somente em 31 de dezembro do correspondente ano-calendário, exatamente como procedeu a autoridade autuante, *verbis*:

Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento [...]

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

[...]

§ 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.

(destaquei)

Súmula CARF nº 38:

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, **ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário**. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

(destaquei)

Do que se vê, infere-se que a fiscalização verificou a ocorrência do fato gerador, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a penalidade cabível. Logo, no caso concreto, **a simples falta da segunda**

intimação para a Contribuinte se pronunciar acerca da origem dos créditos remanescentes - individualizados no Anexo I - não me parece justificar a caracterização da natureza material do respectivo vício.

Nestes termos, sequer entendo ter ocorrido causa de nulidade, mas trilhando estritamente quanto à matéria devolvida, vejo que a razão está com a Recorrente, pois a ausência da “**segunda intimação**” do titular da conta bancária para comprovação, individualizada, da origem dos créditos nela movimentados, caracteriza-se evidente erro de fato, decorrente da ausência de procedimento formal **supostamente** exigido na Lei. Logo, reportada nulidade foi motivada por vício formal, e não material.

Conclusão

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

É como Voto.

Assinado Digitalmente
Francisco Ibiapino Luz

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.**

Conforme registrado em ata, após conhecido o recurso especial fazendário, com a leitura do mérito pelo em. Relator, pedi vista para melhor analisar a palpitante temática devolvida, qual seja: **a determinação da natureza do vício que declarou a nulidade do lançamento sob escrutínio.**

O lançamento, como ato administrativo vinculado que é, deverá ser realizado com a estrita observância dos requisitos estabelecidos pelo art. 142 do CTN. Isso porque, deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com certeza e segurança, os fundamentos que revelam o fato jurídico tributário. Não por outro motivo, o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 igualmente descreve os elementos imprescindíveis para a lavratura do auto de infração no seu art. 10. O desrespeito aos requisitos elencados – tanto no art. 142 do CTN, quanto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 – ensejam a nulidade do ato administrativo.

Não se desconhece ser tarefa espinhosa a definição do cariz da mácula – se formal ou material – no caso concreto. Transcrevo, por oportuno, a ementa de alguns julgados deste eg. Conselho que enfrentaram árida temática:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Data do fato gerador: 17/02/2017

NULIDADE. ATO DE IMPOSIÇÃO DE MULTA. MOTIVO. AUSÊNCIA. VÍCIO MATERIAL.

O vício formal consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato administrativo, enquanto o vício material decorre de problemas relativos ao próprio conteúdo do ato.

Impõe-se a nulidade do ato administrativo diante da inexistência de motivo, verificada quando a matéria de fato ou de direito que lhe serve de fundamento é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido.

No caso, a matéria de fato descrita no auto de infração não encontra correspondência no dispositivo legal que prevê a infração apontada, restando caracterizado vício material do ato administrativo de imposição de multa.

VÍCIO MATERIAL OU FORMAL. ATO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. ALTERAÇÃO. DECISÃO RECORRIDA. POSSIBILIDADE. REFORMATIO IN PEJUS. INOCORRÊNCIA.

A natureza do vício do ato administrativo discutido trata-se de matéria de ordem pública, passível de conhecimento de ofício pelo julgador, independentemente de alegação das partes. Dessa forma, a alteração efetuada pelo CARF no motivo da nulidade do ato administrativo de imposição de multa (vício material) em relação àquele utilizado na decisão recorrida (vício formal) não configura reformatio in pejus para a recorrente (Fazenda Nacional).

Recurso de Ofício negado**Crédito Tributário exonerado.¹****ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Data do fato gerador: 09/09/2008

SUBORDINAÇÃO NÃO COMPROVADA LANÇAMENTO. NULIDADE. AUSÊNCIA DA DEMONSTRAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. VÍCIO DE NATUREZA MATERIAL. OFENSA AO ART. 142 DO CTN.

Quando a fiscalização deixa de consignar no relatório fiscal, juntamente com os seus anexos, todas as informações de fato e de direito necessárias a plena compreensão dos fundamentos do lançamento, bem como aptas a demonstrar de forma clara e precisa a ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas, deve ser acatado o pedido para o reconhecimento de ofensa ao art. 142 do CTN, declarando-se nula a parte do lançamento, que veio desprovida de provas que

¹ **CARF.** Acórdão nº 3402-006.774.

demonstrem o acerto das conclusões da fiscalização para considerar como incidentes, *in casu*, as contribuições previdenciárias.²

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. AUSÊNCIA DE CONGRUÊNCIA ENTRE O FATO DESCRITO NA LEI E A OCORRÊNCIA NO MUNDO CONCRETO. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA.

Ao constituir o crédito tributário mediante lançamento de ofício a autoridade administrativa deve deixar claro a congruência, o nexo causal, entre o fato hipotético descrito na lei e a sua ocorrência no mundo concreto. O erro de direito, causa do vício material, ocorre na situação em que a autoridade administrativa ao interpretar e aplicar a norma jurídica faz uma valoração jurídica equivocada do fato, o que prejudica sobremaneira o exercício do contraditório e da ampla defesa. Tem-se na hipótese uma subsunção equivocada do fato à norma. Causa, portanto, de vício material. No erro de fato, causa do vício formal, há correta valoração jurídica e subsunção do fato à norma. O equívoco, nesta hipótese, reside em meras irregularidades, circunstâncias do caso em exame, sem prejuízo do contraditório e da ampla defesa.³

Vícios na eleição dos critérios da regra matriz, portanto, são de cariz material, intrínsecos ao próprio lançamento – isto é, decorrentes de um erro na identificação e aplicação das normas de direito material; ao passo que a mácula de cariz formal tem lugar quando da inadvertida aplicação de normas procedimentais ao lançamento tributário.

Firmadas inarredáveis premissas, passo à análise da situação nestes autos descortinada.

A nulidade do lançamento se deu por ausência de lavratura de uma **segunda intimação** para oportunizar ao sujeito passivo pronunciamento quanto à origem dos créditos remanescentes, que foram individualizados pela autoridade fiscalizado no no Anexo I.

Na esteira do voto do em. Relator, igualmente entendo não ter havido falha na identificação da regra-matriz, e sim eventual falha no procedimento adotado. Destaco que há, nestes autos, particularidade que não pode ser negligenciada. Consta na decisão recorrida o seguinte histórico:

Em 24/5/2017, a contribuinte foi intimada (doc. fls. 50/51) para apresentar no prazo de 20 dias os extratos bancários das contas bancárias de sua titularidade que deram origem à movimentação financeira de R\$ 17.466.669,82, bem como comprovar mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos a origem

² CARF. Acórdão nº 9202-007.972.

³ CARF. Acórdão nº 1201-003.014.

dos recursos depositados/creditados. Na hipótese de não obter os respectivos arquivos magnéticos, autorizar a RFB a solicitá-los às instituições financeiras.

Em 9/6/2017, solicitou prorrogação de prazo de 30 dias, deixando telefone para contato. Por várias vezes foi tentado contato com ela, mas não atendeu aos telefonemas. Por meio do TIF nº 01 foi concedido o prazo solicitado, enviado pelo correio. Após três tentativas de entrega e prazo para retirada nos correios, voltou sem o respectivo recebimento.

Em 17/7/2017 foi publicado edital com data de ciência em 1/8/2017. Até a data 14/8/2017 não houve nenhuma manifestação do sujeito passivo. Assim, foram emitidas RMFs em 14/8/2017 às instituições financeiras, pois o sujeito passivo, apesar de intimado, não apresentou os extratos bancários, conforme Lei 9.430/96, art. 33.

Foi ajuizada ação pela fiscalizada em 19/9/2017, visando obstar a fiscalização, por entender que seu domicílio tributário era São Paulo/SP, não poderia a ação fiscal ser desenvolvida em Santos/SP. Foi deferida tutela de urgência suspendendo o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal. Protocolizado agravo de instrumento, em 13/8/2018, o TRF3, deu provimento ao recurso da procuradoria, perdendo validade a decisão anterior.

A meu aviso, a situação descortinada é da maior excentricidade: em que pese incontáveis intimações expedidas, inúmeras sequer respondidas, reiterado pedido de diferimento de apresentação de documentação e até mesmo ajuizamento de ação judicial questionando a competência da autoridade fiscalizadora, veio o lançamento a ser anulado por carência de intimação! Com a devida vênia, além de ser o vício de cariz formal, parece-me que, caso mantida a decisão recorrida, afrontada estaria regra jurídica elementar de que a ninguém poderá se beneficiar de sua própria torpeza. A parte Recorrida, que tudo fez para não colaborar com a fiscalização, deixando de fornecer os elementos imprescindíveis para que a correta apuração de eventual descumprimento ao dever fundamental de pagar tributos, agora pretende definitivamente anulá-la, afirmando que “fulmina[do] o lançamento de maneira insanável, porquanto atinente a verificação da ocorrência do fato gerador, identificação do sujeito passivo e apuração da base de cálculo.” – vide f. 699 das contrarrazões. Tenho que conduta da própria Recorrida fez com que impossível fosse o lançamento perfectibilizado, na acepção que o termo carrega.

Por essas razões, **na esteira do voto do em. Relator também dou provimento ao recurso especial fazendário, para reconhecer ter a mácula natureza formal.**

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.