



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 19515.004141/2007-12
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-006.250 – 2ª Turma
Sessão de 29 de novembro de 2017
Matéria IRPF - VÍCIO NO LANÇAMENTO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TONY YOUSSEF CHOUKEIRA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002, 2003, 2004

VÍCIO NO LANÇAMENTO. NATUREZA

Em se verificando a existência de vício no procedimento de produção da norma individual e concreta que aplica a regra matriz de incidência (e não na aplicação da referida regra matriz), trata-se de vício de natureza formal e não material.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que não conheceu do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva (relatora), Ana Paula Fernandes e Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada), que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva - Relatora.

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro E Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Cecilia Lustosa da Cruz (Suplente convocada), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

Em sessão plenária de 18/03/2014, foi dado provimento ao Recurso Voluntário em epígrafe, prolatando-se o Acórdão nº 2202-002.587 (fls. 631 a 640), assim ementado:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002, 2003, 2004

OMISSÃO DE RENDIMENTOS OPERAÇÕES BANCÁRIAS NO EXTERIOR NULIDADE - ERRO NA TIPIFICAÇÃO LEGAL.

Se todo o procedimento fiscalizatório foi conduzido com base na omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada, a tipificação legal correta seria o artigo 42 da Lei 9.430 de 1996 e não omissão de rendimentos de origem do exterior. Se a tipificação legal for incorreta isso causa nulidade do lançamento por vício material."

O processo foi encaminhado à Fazenda Nacional em 02/07/2014 (Despacho de Encaminhamento de fls. 641). De acordo com o disposto no art. 7º, §§ 3º e 5º, da Portaria MF nº 527, de 2010, a intimação presumida da Fazenda Nacional ocorre 30 dias após essa data.

Em 12/08/2014, tempestivamente, foi interposto o Recurso Especial de fls. 642 a 646 (Despacho de Encaminhamento de fls. 647). A Fazenda Nacional indica como paradigmas os acórdãos 301-27102 e 303-33365 e . suscita a seguinte matéria: **natureza do vício, se formal ou material.**

Cientificado o contribuinte, apresentou tempestivamente contrarrazões, pugnando pelo não conhecimento do Recurso Especial, suscitando ausência de similitude fática.

O processo refere -se ao Auto de Infração de fls. 186 e seguintes com o lançamento de Imposto de Renda Pessoa Física, relativo aos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003, no valor de R\$ 1.080.057,79, juros de mora de R\$ 778.752,64 (calculados até 30/11/2007) e multa de ofício de R\$ 810.043,34.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora.

Na interposição do presente recurso, entendo cumpridos todos os pressupostos de admissibilidade e considero o segundo paradigma válido por tratar-se de normas gerais de direito tributário, sendo circunstanciais as divergências apontadas.

Ressalto o constante no despacho de admissibilidade:

O processo foi encaminhado à Fazenda Nacional em 02/07/2014 (Despacho de Encaminhamento de fls. 641). De acordo com o disposto no art. 7º, §§ 3º e 5º, da Portaria MF nº 527, de 2010, a intimação presumida da Fazenda Nacional ocorre 30 dias após essa data.

Em 12/08/2014, tempestivamente, foi interposto o Recurso Especial de fls. 642 a 646 (Despacho de Encaminhamento de fls. 647).

Conforme se depreende da descrição dos fatos que justificaram a presente autuação, a omissão de rendimentos de fontes do exterior foi apurado a partir de supostas remessas ordenadas pelo Recorrente, a partir de conta corrente no exterior para beneficiário no exterior. Às fls. 9 a 10, 60 a 100, está a relação das operações que serviram de fundamento para a exigência.

Além desse documento, registre-se que a fiscalização trouxe aos autos, como elementos de fundamentação do trabalho fiscal, os documentos de fls. 19/58, 101/150 relativos a:

- a) *Memorando Circular Cofis/GAB nº 2004/00652*
- b) *Ofício nº 120/03 – PF/FT/SR/DPF/PR;*
- c) *Ofício nº 01/03 – PF/FT/NY/SR/DPF/PR;*
- d) *Laudos de Exame Econômico Financeiro preparado pelo Instituto Nacional de Criminalística;*

Conforme o recorrido:

O contribuinte foi intimado a comprovar a origem dos valores depositados na conta do exterior. O mesmo alega que os recursos não são de sua titularidade, mas sim da sua genitora e ele e sequer era beneficiário.

A autoridade fiscal entendeu que não houve comprovação da origem, e os recursos eram sim de titularidade do Recorrente. Podemos verificar que toda a fiscalização foi conduzida para que o contribuinte comprovasse a origem dos recursos depositados em sua conta no exterior, ou seja conduta típica prevista para fundamentar o auto nos termos do artigo 42 da Lei 9.430 de 1996,

No caso, entendo que, se existe previsão legal de presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada e se, de fato, essa origem não foi comprovada, descabe o lançamento com base na infração

*"Omissão de Rendimentos Recebidos de Fontes no Exterior",
infração esta distinta e com enquadramento legal específico.*

Portanto, necessitaria estar provada pela Autoridade Fiscal, mediante documentação hábil e idônea, a natureza da percepção dos recursos depositados nas referidas transações bancárias, para que fosse possível aferir, se, de fato, tratavam-se de rendimentos tributáveis recebidos de fontes no exterior. Como essa prova não é clara, não há como prosperar o lançamento com a infração e enquadramento legal indicado.

Entendo que tal fato causa nulidade do auto de infração por vício material, conforme procuro diferenciar abaixo.

No caso de vício formal, o prazo decadencial para a constituição de outro crédito tributário é restabelecido, passando a ser contado a partir da data da decisão definitiva que declarou a nulidade do lançamento, a teor do que dispõe o artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional CTN.

Já no caso de vício material, o prazo decadencial continua a ser contado da data da ocorrência do fato gerador do tributo (CTN, art. 150, § 4º) ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, I).

Assim, ocorrendo nulidade por vício material poderá o Fisco promover novo lançamento, corrigindo o vício incorrido, desde que dentro do prazo decadencial estipulado, sem o restabelecimento, *in totum*, do prazo que é concedido na hipótese de se tratar de nulidade por vício formal.

No caso concreto, ocorreu um equívoco na identificação na capitulação a que levaram a Autoridade fiscal a constituir o crédito tributário, o que configura, a meu ver, vício material na feitura do ato de lançamento.

O vício é material quando relacionado aos aspectos intrínsecos da hipótese de incidência tributária descritos no art. 142, *caput*, do CTN (**aspecto material = identificação do fato gerador e determinação da matéria tributável**, aspecto quantitativo = cálculo do montante do tributo devido e aspecto pessoal passivo = identificação do sujeito passivo).

Na espécie, o defeito apresentado reveste a natureza de vício material.

Diante do exposto, CONHEÇO e NEGO PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva

Voto Vencedor

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Redator designado

Com a devida vênia ao posicionamento esposado pela Conselheira Relatora, ousou discordar no que diz respeito ao mérito do Recurso Especial sob análise.

Quanto à distinção entre vício formal e material, alinho-me aqui à corrente que os distingue baseado nas noções de norma introdutora e norma introduzida, de lição de Paulo de Barros Carvalho e muito bem resumida pela Conselheira Celia Maria de Souza Murphy, no âmbito do Acórdão 2101-002.191, de lavra da 1ª. Turma Ordinária da 1ª. Câmara da 2a. Seção de Julgamento e datado de 15 de maio de 2013, *expressis verbis*:

"(...)

O tema dos vícios material e formal está intrinsecamente relacionado com o processo de positivação do direito.

Tomamos por premissa que o direito positivo é um sistema de normas, regidas por um princípio unitário, no qual normas jurídicas, seus elementos, relacionados entre si, são inseridas e excluídas a todo instante. As normas jurídicas são inseridas no sistema do direito positivo de acordo com regras que o próprio sistema produz. É uma norma que estipula qual é o órgão autorizado a inserir normas no sistema do direito positivo e qual o procedimento para que isso se faça.

Toda norma jurídica introduzida no sistema do direito positivo o é por meio de uma norma introdutora. As normas sempre andam aos pares: norma introdutora e norma introduzida, tal como leciona Paulo de Barros Carvalho.

A norma introdutora espelha o seu próprio processo de produção; a introduzida regula a uma conduta (que pode ser, inclusive, a produção de outra norma). Nesse sentido, seguindo os ensinamentos de Kelsen, são de direito formal as normas que cuidam da organização e do processo de produção de outras normas; de direito material são as normas que determinam o conteúdo desses atos, isto é, regulam o comportamento humano propriamente dito.

O lançamento, norma jurídica que é, não foge à regra: compõe-se de norma introdutora e norma introduzida. Na norma introdutora fica demonstrado o procedimento que o agente público, autorizado a inserir no ordenamento jurídico a norma individual e concreta que aplica a regra-matriz de incidência tributária, seguiu para produzi-la. A norma introduzida é a própria aplicação da regra-matriz. A primeira norma trata da forma; a segunda, da matéria.

No lançamento, a norma introdutora tem a ver com o procedimento ao qual alude o artigo 142 da Lei n.º 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) e as normas de Direito Administrativo, que se completa com a norma introduzida, que efetivamente aplica a regra-matriz de incidência.

Feitas essas considerações, resta analisar em que ponto se identifica o vício do lançamento perpetrado no presente processo, se no processo de produção do ato administrativo do lançamento ou se na aplicação da regra-matriz de incidência tributária. Se na norma introdutora, trata-se de erro formal; se na norma introduzida, é erro material.

(...)

A regra-matriz de incidência, como ensina Paulo de Barros Carvalho, é norma jurídica em sentido estrito que institui o tributo, e compõe-se de antecedente e conseqüente. No antecedente, temos os critérios material, espacial e temporal. No conseqüente, os critérios pessoal (sujeitos ativo e passivo) e critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). Analisamos, a seguir, a aplicação de cada um deles no lançamento em debate.

(...)"

Aplicando tais considerações ao caso em tela e a partir do Relatório Fiscal de e-fls. 164 a 181, note-se, devidamente acompanhado da farta documentação comprobatória ali citada, obtida através de regular quebra de sigilo bancário autorizada pelo Poder Judiciário, verifico que a autoridade fiscal, ao considerar que os valores recebidos aqui tributados se caracterizavam como rendimentos omitidos recebidos no exterior e, assim, se constituíam em base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, aplicou corretamente a regra matriz de incidência, conforme fundamentos legais das rubricas de e-fls. 176 a 180 e 189, os quais não merecem qualquer reparo.

Evidência adicional no sentido da omissão de rendimentos por parte do autuado é a falta de consistência da defesa do contribuinte, ao tentar argumentar não se tratarem de rendimentos tributáveis por ele percebidos, da seguinte forma:

a) Inicialmente, alegou o autuado, consoante resposta de e-fl. 21, não conhecer a instituição MTB Hudson Bank, desconhecendo as movimentações objeto de tributação, as quais, note-se, consoante intimação de e-fls. 09 e 10, já ali eram expressamente vinculadas ao número da conta co-titularizada pelo autuado no Chase Manhattan Bank (Conta 006628494);

b) Todavia, posteriormente, consoante itens 68 a 82 da impugnação protocolizada nos autos (e-fls. 219 a 221), repisados consoante itens 169 a 183 do Recurso Voluntário, o contribuinte alega que se tratava, da referida conta Chase 006628494, de conta-corrente mantida por sua mãe, que seria, desta forma, a real proprietária dos recursos sob análise, e que era, assim, somente por ele "secundariamente" co-titularizada.

Assim, e também, em especial, novamente a partir do detalhado Relatório Fiscal de e-fls. 164 a 181, repita-se, devidamente acompanhado da ampla documentação comprobatória ali mencionada, de se concluir que também o sujeito passivo da obrigação (critério pessoal) e a base de cálculo e alíquota das contribuições (critério quantitativo) foram corretamente aplicados quando do lançamento, e, ainda, que os critérios espacial (local onde ocorreu o fato gerador, dentro da vigência territorial da lei que o institui) e temporal (momento

de ocorrência, competência da percepção da remuneração) também se encontram devidamente respeitados.

Daí, rejeito a ocorrência de vício na aplicação da regra-matriz de incidência, descartando a ocorrência de erro material.

Todavia, considerando-se estar aqui o litígio limitado à caracterização da natureza do vício declarado pelo Colegiado *a quo* (vedada a esta altura a conclusão, por este Colegiado, pela inexistência de vício no lançamento), voto por se estar, aqui, reiterando, diante do posicionamento, a esta altura inalterável, do Colegiado recorrido, no sentido de existência de vício no lançamento por erro no enquadramento legal e infração do auto em questão, na seara de incorreção no procedimento de produção da norma individual e concreta que aplica a regra matriz (e não na norma introduzida, ou seja, na aplicação da regra matriz), e, assim, me posiciono pela declaração de nulidade decorrente de vício de natureza formal.

Diante do exposto, me posiciono no sentido de, no mérito, dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, declarando-se a nulidade do lançamento por vício formal, aplicável, assim o art. 173, II do CTN.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Heitor de Souza Lima Junior