



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.722716/2015-26
ACÓRDÃO	2402-013.206 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
EMBARGANTE	DILTON CARLOS ROSA E SILVA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Não cabe aos órgãos administrativos apreciar arguições de inconstitucionalidade de dispositivos da legislação em vigor, matéria reservada ao Poder Judiciário.

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE. PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR.

A incidência da tributação exclusivamente na fonte prevista no art. 12-A da Lei nº 7.713/88 somente passou a englobar os rendimentos recebidos acumuladamente pagos por entidades de previdência complementar com a publicação da Medida Provisória nº 670/15, que deu nova redação ao artigo.

IRPF. RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE. REGIME DE COMPETÊNCIA. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Consoante decidido pelo STF através da sistemática estabelecida pelo art. 543-B do CPC no âmbito do RE 614.406/RS, o IRPF sobre os rendimentos recebidos acumuladamente deve ser calculado utilizando-se as tabelas e alíquotas do imposto vigentes a cada mês de referência (regime de competência).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, determinando o recálculo do imposto de renda devido sobre os rendimentos recebidos acumuladamente com base nas tabelas e alíquotas vigentes à época em que estes eram devidos, observando-se a renda auferida mês a mês pelo contribuinte (regime de competência).

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Costa Loureiro Solar (substituta integral), Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino (presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 6ª Turma da DRJ/JFA, consubstanciada no Acórdão 09-58.099 (p. 52), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Na origem, trata-se de Notificação de Lançamento (p. 14) que alterou o saldo de imposto a restituir de R\$ 10.823,90 para R\$ 4.382,59, em decorrência da constatação, pela fiscalização, das seguintes infrações cometidas pelo Contribuinte:

(i) omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes de ação trabalhista;

(ii) dedução indevida de previdência oficial relativa a rendimentos recebidos acumuladamente – tributação exclusiva (utilização indevida da tributação em separado, por se tratar de rendimentos pagos por entidade de previdência complementar);

(iii) número de meses relativo a rendimentos recebidos acumuladamente indevidamente declarado – tributação exclusiva (utilização indevida da tributação em separado, por se tratar de rendimentos pagos por entidade de previdência complementar); e

(iv) compensação indevida de imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos recebidos acumuladamente – tributação exclusiva (utilização indevida da tributação em separado, por se tratar de rendimentos pagos por entidade de previdência complementar).

Cientificado do lançamento fiscal, o Contribuinte apresentou a sua competente defesa administrativa (p. 02), esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

* nulidade do lançamento fiscal por cerceamento do direito de defesa por *não haver a devida, explícita e clara descrição dos fatos*;

* nulidade do lançamento fiscal por violação ao princípio da segurança jurídica, tendo em vista *que o lançamento se baseou em parágrafo inexistente na IN 1127/2011, além do que na época do recebimento dos rendimentos já estava em vigência a IN 1261/2012*;

* no mérito, afirma que os rendimentos declarados foram recebidos acumuladamente em decorrência da Justiça do Trabalho e, conseqüentemente, encontram-se amparados pelo art. 2º (caput) da IN 1127/2011 e parágrafo 1º do art. 2º da IN RFB 1261/2012, então vigente. Tendo sido o RRA recebido em decorrência de processo trabalhista é equivocada a alegação de se tratar de rendimentos pagos por entidade de previdência complementar;

* quanto ao número de meses, declarados no total de 112, e considerados pelo Fisco como de zero meses, há que se atentar que consta da planilha de cálculo, devendo, portanto, ser o declarado acatado e não o absurdo considerado;

* sobre o IRRF, R\$10.823,90, glosados, observa que foram indevidamente cobrados pela sistemática prevista para a tributação dos RRA em separado, devendo ser compensados, e até devolvidos conforme o previsto na IN RFB 1310/2013, ao contrário do procedimento fiscal que os glosou.

A DRJ julgou procedente em parte a impugnação, nos termos do susodito Acórdão nº 09-58.099 (p. 52), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2014

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Não cabe aos órgãos administrativos apreciar arguições de inconstitucionalidade de dispositivos da legislação em vigor, matéria reservada ao Poder Judiciário.

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE. PAGOS POR ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. TRIBUTAÇÃO.

No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, pagos por entidade de previdência complementar, o imposto incidirá, no mês do recebimento ou crédito e no ajuste anual do IRPF, sobre o total dos rendimentos, diminuídos do valor das despesas com ação judicial necessárias ao seu recebimento, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização.

IMPUGNAÇÃO. PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações de defesa, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual. Inadmissível a juntada posterior de provas quando a impossibilidade de sua apresentação oportuna não for causada pelos motivos especificados na legislação de regência.

JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. SUSTENTAÇÃO ORAL. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Indefere-se, por falta de previsão legal, o pedido para sustentação oral por parte do contribuinte no âmbito da 1ª instância do contencioso administrativo fiscal.

Impugnação Procedente em Parte

Outros Valores Controlados

Cientificado, o Contribuinte apresentou o recurso voluntário de p. 64, esgrimindo suas razões recursais da seguinte forma, em síntese:

- * nulidade da decisão de primeira instância por erro na indicação dos números do presente processo administrativo e do processo trabalhista;
- * cerceamento do direito à ampla defesa, tendo em vista não haver a devida, explícita e clara descrição dos fatos na notificação de lançamento;
- * indevida desconsideração da tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente pelo Contribuinte em decorrência de ação judicial trabalhista, assim declarados na respectiva Declaração de Ajuste Anual;
- * retroatividade de lei mais benéfica;
- * natureza laboral da previdência complementar.

Na sessão de julgamento realizada em 13 de abril de 2016 (p. 85), este Colegiado deu provimento ao recurso voluntário do Contribuinte, cancelando-se a exigência fiscal nos seguintes termos, em síntese: *por tais razões manifestadas nas decisões do STF e do STJ, em sede de repercussão geral e recurso repetitivo, no cálculo do imposto de renda incidente sobre os rendimentos pagos acumulativamente em ação judicial, o imposto de renda deverá incidir sobre os rendimentos tributados exclusivamente na fonte, no mês do recebimento ou crédito, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês (art. 12-A da Lei nº 7.713/1988).*

Concluiu o referido julgado que *o sujeito passivo efetuou a declaração em conformidade com o art. 12-A da Lei nº 7.713/1988. Nesse passo, o Fisco, ao aplicar o art. 12 da Lei nº 7.713/1988, adotou critério jurídico equivocado e dissonante da jurisprudência da jurisprudência do STF e do STJ, sendo que isso ocasionou o cálculo do tributo devido incorreto e caracterizou incongruência no aspecto quantitativo do fato gerador.*

Contra a referida decisão, a douta PGFN interpôs o competente recurso especial, ao qual os membros da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos deram provimento, *para afastar a nulidade declarada, com retorno dos autos ao colegiado de origem para apreciação das demais questões do recurso voluntário.*

Cientificado, o Contribuinte apresentou o expediente de p. 191, pugnando pela reconsideração da decisão da Colenda 2ª Turma da CSRF.

Ato contínuo, na sessão realizada em 09/08/2023, este Colegiado converteu o julgamento do presente processo administrativo em diligência para que a Unidade de Origem intimasse o Contribuinte para apresentar cópia da ação judicial trabalhista (Resolução nº 2402-001.284, p. 246).

Em atenção ao quanto solicitado, foi emitida a Informação Fiscal de p. 269 / 270.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de Notificação de Lançamento (p. 14), pela Fiscalização, das seguintes infrações cometidas pelo Contribuinte:

(i) omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes de ação trabalhista;

(ii) dedução indevida de previdência oficial relativa a rendimentos recebidos acumuladamente – tributação exclusiva (utilização indevida da tributação em separado, por se tratar de rendimentos pagos por entidade de previdência complementar);

(iii) número de meses relativo a rendimentos recebidos acumuladamente indevidamente declarado – tributação exclusiva (utilização indevida da tributação em separado, por se tratar de rendimentos pagos por entidade de previdência complementar); e

(iv) compensação indevida de imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos recebidos acumuladamente – tributação exclusiva (utilização indevida da tributação em separado, por se tratar de rendimentos pagos por entidade de previdência complementar).

Conforme se infere, as infrações destacadas nos itens (ii), (iii) e (iv) acima são decorrentes da infração listada no item (i), em relação à qual a autoridade administrativa fiscal complementou a descrição dos fatos nos seguintes termos:

Conforme Instrução Normativa nº. 1.127, de 7 de fevereiro de 2011, da Receita Federal do Brasil (vigente na época do recebimento dos rendimentos ora declarados e que dispõe sobre a tributação do artigo 12-A da Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988), **algumas espécies de rendimentos recebidos acumuladamente (RRA) podem ser tributados exclusivamente na fonte, no mês do recebimento ou crédito, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês (artigo 2º, caput), e com utilização da tabela progressiva resultante da multiplicação da quantidade de meses a que se referem os rendimentos pelos valores constantes da tabela progressiva mensal correspondente ao mês do recebimento ou crédito (artigo 3º). Entretanto, o parágrafo 3º do artigo 2º desta mesma Instrução Normativa veda expressamente a aplicação desta tributação diferenciada aos rendimentos pagos por entidade de previdência complementar. Desta forma, estes rendimentos serão tributados na forma do artigo 12 da Lei 7.713/1988.**

Rendimentos Tributáveis Total 68.498,86, que após abatidas as despesas com advogado e previdência privada resultou na base de cálculo de 39.184,47 (principal 28.390,18, juros 10.794,29). Foi compensado o imposto de renda retido. (destaquei e grifei)

Conforme se infere do excerto supra reproduzido da Notificação de Lançamento, de acordo com a Fiscalização, o Contribuinte não poderia ter declarado em separado, com tributação exclusiva na fonte, os rendimentos recebidos acumuladamente em decorrência de ação judicial trabalhista, vez que pagos por entidade de previdência complementar.

Sobre o tema, o Órgão Julgador de Primeira Instância destacou e concluiu que:

(...)

No mérito, pelos termos da defesa, percebe-se que os rendimentos tidos por omitidos na notificação referem-se, na verdade, de complementação de aposentadoria paga pela Fundação Petrobrás de Seguridade Social - Petros, visto não haver no presente processo qualquer documento que os identifique como rendimentos do trabalho.

Verifica-se que o contribuinte informou, oportunamente, na DAA/2014 revisada o montante R\$68.498,86, vinculado à citada fundação, no quadro de Rendimentos Recebidos Acumuladamente, com opção pela tributação exclusiva (fl. 34).

Os artigos 12 e 12-A da Lei 7.713/88, os quais especificam a tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente (RRA), estabelecem que:

“Art. 12. No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá, no mês do recebimento ou crédito, sobre o total dos rendimentos,

diminuídos do valor das despesas com ação judicial necessárias ao seu recebimento, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização. (Vide Lei nº 8.134, de 1990) (Vide Lei nº 8.383, de 1991) (Vide Lei nº 8.848, de 1994) (Vide Lei nº 9.250, de 1995)”

*“Art. 12-A. Os rendimentos do trabalho e os provenientes de **aposentadoria, pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios**, quando correspondentes a anos-calendário anteriores ao do recebimento, serão tributados exclusivamente na fonte, no mês do recebimento ou crédito, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês. (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010) (...)”*

§ 7º Os rendimentos de que trata o caput, recebidos entre 1º de janeiro de 2010 e o dia anterior ao de publicação da Lei resultante da conversão da Medida Provisória no 497, de 27 de julho de 2010, poderão ser tributados na forma deste artigo, devendo ser informados na Declaração de Ajuste Anual referente ao ano-calendário de 2010. (...)” [destaques não originais]

Ora, tendo em vista que os RRA pelo notificado são provenientes de complementação de aposentadoria pagos por entidade de previdência privada, resta patente que a tributação destes é a prevista no art. 12 e não no art. 12-A, anteriormente transcritos. Repise-se a tributação exclusiva na fonte restringe-se aos RRA decorrentes de **rendimentos do trabalho** e àqueles provenientes de **aposentadoria, pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios**, o que, com certeza, não é o caso dos presentes autos.

Note-se, inclusive, que o art. 2º da IN RFB 1.127/2011, citado pela autoridade lançadora (fl. 11), é claro ao dispor que:

*“Art. 2º Os RRA, a partir de 28 de julho de 2010, relativos a anos-calendário anteriores ao do recebimento, **serão tributados exclusivamente na fonte, no mês do recebimento ou crédito, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, quando decorrentes de:***

*I - **aposentadoria, pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios; e***

*II - **rendimentos do trabalho.***

*§ 1º **Aplica-se o disposto no caput, inclusive, aos rendimentos decorrentes de decisões das Justiças do Trabalho, Federal, Estaduais e do Distrito Federal.***

§ 2º Os rendimentos a que se refere o caput abrangem o décimo terceiro salário e quaisquer acréscimos e juros deles decorrentes.

§ 3º O disposto no caput não se aplica aos rendimentos pagos pelas entidades de previdência complementar. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.261, de 20 de março de 2012)” [destaques não originais]

Vale observar que o §3º do artigo acima reproduzido, saliente-se já vigente no ano calendário em foco (2013), não inovou ou modificou a essência do texto legal do art. 12-A da Lei 7.713/88. De fato, apenas ressaltou expressamente que os rendimentos pagos pelas entidades de previdência complementar não se confundem com aqueles albergados pela possibilidade da tributação exclusiva na fonte, listados de forma exaustiva na matriz legal.

O Recorrente, por sua vez, defende a regularidade da declaração dos rendimentos recebidos acumuladamente, vez que decorrentes de ação judicial trabalhista. Confira-se:

Ao mesmo tempo, o ilustre relator buscou fundamentar sua decisão equivocada, mais especificamente, no seu §3º, art.2º, aliás, um parágrafo, que somente foi incluído pela IN RFB 1261/12, e não pela IN 1127/11, e que estipula o seguinte: **"O disposto no caput não se aplica aos rendimentos pagos pelas entidades de previdência complementar»**. Neste particular, a vinculação ao texto deste parágrafo há que ser observada, pois o parágrafo apenas dispõe sobre rendimentos pagos pelas entidades de previdência complementar". Tal disposição, absolutamente, não significa a mesma coisa que "rendimentos decorrentes de decisões das Justiças do Trabalho...", pois configuram situações fáticas outras, totalmente diversas, inclusive, com fatos geradores diversos.

Simplesmente pelo fato de se referir o §3º supracitado a rendimentos pagos pelas entidades de previdência complementar, o que não alcança, textualmente, os rendimentos decorrentes de decisões da Justiça do Trabalho, do §1º, que são pagos em virtude de ação trabalhista, não configurando pagamento normal de previdência complementar, senão por meio de uma mera ilação forçada do julgador, feita ao viés do Fisco, como demonstrado, em violação ao múnus público e às normas de interpretação que foram violadas. Assim, merece reforma a decisão de 1ª instância.

(destaquei)

Outrossim, o Recorrente defende, também, a natureza laboral da previdência complementar, nos seguintes termos, em síntese:

A respeito da natureza laboral da previdência complementar em questão, há que se esclarecer, em que pese a presente lide do recorrente estar perfeitamente amparada pelo §1º do art.2º da IN RFB N°1127/11 e §1º do art.36 da IN RFB N°1500/14 e N°1558/15, tratar-se de rendimentos decorrentes de decisão da Justiça do Trabalho, recebidos, acumuladamente, tendo o julgador administrativo levado em consideração, em sua interpretação, apenas o §3º, e sequer refutou ou apreciou o que foi exposto na impugnação do recorrente a esse respeito, bem como omitiu o dispositivo normativo que prevê, de forma inequívoca, que a norma se aplica aos RRA decorrentes de decisões da Justiça do Trabalho.

Ressalte-se que a sentença trabalhista em sua execução julgou os RRA como enquadrados no dispositivo previsto na Lei 7713/88, art.12 e 12-A, bem como na IN RFB n.1127/11, ao determinar a aplicação da tributação exclusiva na fonte dos RRA decorrentes de decisão em ação trabalhista da Justiça do Trabalho, amparados na lei fiscal. Há que se proceder à reforma da decisão ora recorrida, sob pena de nulidade, para se acatar o entendimento judicial trabalhista, aplicado aos rendimentos recebidos acumuladamente no processo trabalhista de nº 0293700.22.1992.5.05.0015 RTO.

Via de consequência, não há como não se enquadrar no caput do art.2º, da IN RFB 1127/11, e retroativamente, no caput do art.36, §1º, da IN RFB Nº1500/14, em virtude de sua irrefutável natureza laboral, o que satisfaz inclusive o definido no inc. II, dos artigos supramencionados, que prevê aplicar-se a norma aos rendimentos decorrentes do trabalho, como expressamente julgado, em sede de todas as instâncias trabalhistas (...)

Pois bem!

Razão não assiste ao Recorrente.

De fato, conforme destacado pela DRJ, tem-se que:

- pelos termos da defesa, percebe-se que os rendimentos tidos por omitidos na notificação referem-se, na verdade, de complementação de aposentadoria paga pela Fundação Petrobrás de Seguridade Social - Petros, visto não haver no presente processo qualquer documento que os identifique como rendimentos do trabalho;

- tendo em vista que os Rendimentos Recebidos Acumuladamente pelo Notificado são provenientes de complementação de aposentadoria pagos por entidade de previdência privada, resta patente que a tributação destes é a prevista no art. 12 e não no art. 12-A. Repise-se: a tributação exclusiva na fonte restringe-se aos RRA decorrentes de rendimentos do trabalho e àqueles provenientes de aposentadoria, pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, o que não é o caso dos presentes autos.

Não há, pois, qualquer reparo a ser feito na decisão de primeira instância neste particular.

Ademais, não se deve olvidar que o art. 12-A da Lei nº 7.713/88, acrescido pela Medida Provisória nº 497/10, posteriormente convertida na Lei nº 12.350/10, alterou a sistemática de tributação dos Rendimentos Recebidos Acumuladamente – RRA, quando correspondentes a anos calendário anteriores ao do recebimento. Tais rendimentos passaram a ser tributados exclusivamente na fonte, no mês do recebimento ou crédito, em separado dos demais rendimentos, e o imposto calculado mediante a utilização de tabela progressiva resultante da multiplicação da quantidade de meses a que se referem os rendimentos pelos valores constantes da tabela progressiva mensal correspondente ao mês do recebimento ou crédito.

Contudo, no ano-calendário em análise, a incidência da tributação exclusivamente na fonte tinha um alcance limitado, não englobando os rendimentos pagos pelas entidades de previdência complementar, mas apenas os rendimentos do trabalho e os rendimentos provenientes de aposentadoria, pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, tal como exposto na decisão de piso. Somente com a publicação da MP nº 670/15, depois convertida na Lei nº 13.149/15, que deu nova redação ao art. 12-A da Lei nº 7.713/88, a restrição quanto à natureza dos rendimentos recebidos acumuladamente foi extinta, passando a abranger qualquer verba percebida.

Neste particular, cumpre destacar que não há que se falar, no caso em análise, de aplicação retroativa das alterações legislativas promovidas pela MP nº 670/15, convertida na Lei nº 13.149/15. Isto porque, nos termos do art. 106, II, do CTN, a lei se aplica a fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, nas seguintes hipóteses: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; ou c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Não se subsumindo o caso concreto a nenhuma destas hipóteses, afigura-se inaplicável o art. 106, II, do CTN.

Correto, portanto, o entendimento da DRJ quanto à inaplicabilidade da sistemática do art. 12-A da Lei nº 7.713/88 no caso concreto.

Com relação, especificamente, à tributação dos Rendimentos Recebidos Acumuladamente, o art. 12 da Lei nº 7.713/88, vigente à época do fato gerador, assim estabelecia:

Art. 12. No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá, no mês do recebimento ou crédito, sobre o total dos rendimentos, diminuídos do valor das despesas com ação judicial necessárias ao seu recebimento, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização.

A matéria em destaque foi objeto de análise pelo STF, no âmbito do RE 614.406/RS, objeto de trânsito em julgado em 11/12/2014, feito que teve sua repercussão geral previamente reconhecida (em 20 de outubro de 2010), obedecida assim a sistemática prevista no art. 543-B do Código de Processo Civil vigente. Obrigatória, assim, a observância, por parte dos Conselheiros deste CARF dos ditames do Acórdão prolatado por aquela Suprema Corte em 23/10/2014, a partir de previsão regimental contida no já acima mencionado art. 99 do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

Neste esboço, de acordo com o referido julgado do STF, acordou-se, por maioria de votos, em manter a decisão de piso do TRF4 acerca da inconstitucionalidade do art. 12 da Lei nº 7.713, de 1988, devendo ocorrer, na forma ali determinada, a incidência mensal para o cálculo do imposto de renda correspondente à tabela progressiva vigente no período mensal em que

apurado o rendimento percebido a menor – regime de competência, afastando-se assim o regime de caixa.

Assim, o imposto incidente sobre os rendimentos decorrentes de complementação de aposentadoria recebidos acumuladamente no ano-calendário 2013 deve ser calculado com base nas tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se referem, ou seja, pelo regime de competência, afastando-se a aplicação do art. 12 da Lei 7.713/88.

Por fim, mas não menos importante, destaque-se que:

* em relação à natureza dos rendimentos objeto do lançamento fiscal em análise, este Colegiado, na sessão julgamento realizada em 09/08/2023, baixou os presentes autos em diligência para que a Unidade de Origem intimasse o Contribuinte para apresentar cópia da ação judicial trabalhista (Resolução nº 2402-001.284, p. 246).

Em atenção ao quanto solicitado, foi emitida a Informação Fiscal de p. 269 / 270, por meio da qual o preposto fiscal diligente destaca que, apesar de regulamente intimado, o *Contribuinte não respondeu à Receita Federal*.

* no que tange à alegação de nulidade da decisão de primeira instância por erro na indicação dos números do presente processo administrativo e do processo trabalhista, razão não assiste ao Contribuinte. De fato, o processo nº 10010.031289/0115-93, trata-se, conforme expressamente citado pela DRJ, de dossiê administrativo existente em nome do Autuado, consultado por aquele órgão julgador, inclusive, para julgar procedente em parte a impugnação então apresentada, *resultando numa restituição do IRPF/2014, além daquela já apurada pela Notificação de Lançamento de fls. 14/28, no valor de R\$3.429,14*.

Ou seja: não houve qualquer equívoco, erro e/ou confusão por parte da DRJ ao mencionar o supracitado Dossiê 10010.031289/0115-93. Ademais, ainda que tivesse ocorrido equívoco na informação do número do processo administrativo fiscal – o que não é o caso, repita-se – não se deve olvidar que, nos termos do art. 60 do Decreto nº 70.235/72, *as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior **não importarão em nulidade** e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio*.

* com relação à alegação de cerceamento do direito à ampla defesa, tendo em vista não haver a devida, explícita e clara descrição dos fatos na notificação de lançamento, a DRJ destacou e concluiu que:

Acerca das preliminares arguidas, esclareço de pronto que, segundo o art. 26-A do Decreto n.º 70.235/72, no âmbito do processo administrativo fiscal, é “vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”, exceto nas hipóteses previstas no § 6º do mesmo dispositivo, as quais não se aplicam ao caso vertente.

Em conformidade com essa vedação, o art. 7º, inciso V, da Portaria MF n.º 341/2011, que disciplina o funcionamento das Delegacias de Julgamento, determina que o julgador observe as normas legais e regulamentares (art. 116, III, da Lei n.º 8.112/90), bem assim o entendimento da Receita Federal expresso em atos normativos.

A impossibilidade de apreciação de questões ligadas à inconstitucionalidade também foi objeto de súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

*Súmula **CARF nº 2**: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

O lançamento é ato privativo da Administração Pública pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172/1966, o Código Tributário Nacional - CTN. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no parágrafo 1º do art. 142 do CTN.

O art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972 dispõe que “*são nulos: I- os atos e termos lavrado por pessoa incompetente; II- os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa*”. E, consoante o art. 60 do mesmo Decreto, “*As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio*”. Nessas irregularidades, incluem-se o enquadramento legal e os erros materiais ou formais, as quais não implicam nulidade do procedimento administrativo fiscal, mas a sua retificação, quando provado prejuízo para o contribuinte.

A questão levantada acerca do lançamento ter sido fundamentado em dispositivo legal inexistente, é totalmente infundada. O §3º da IN RFB 1127/2011 foi incluído pela IN RFB 1261/2012, consoante se poderá notar mais à frente deste voto.

Dos autos não se tem dúvida de que ao contribuinte foi entregue a peça fiscal com todos os elementos que a compuseram: sua qualificação como notificado, a identificação da declaração fiscalizada e do Órgão expedidor, o demonstrativo do crédito tributário, a descrição dos fatos com o respectivo enquadramento legal, e a intimação com as devidas orientações de como proceder; portanto, não há o que reclamar, nela constam todos os elementos legais exigidos no art. 11 do Decreto n.º 70.235/1972, dando-lhe as condições para entender o que lhe foi imputado e, se fosse o caso, para montar e apresentar sua defesa, consoante inclusive assim o fez.

Vale ressaltar, ainda, sobre cerceamento do direito de defesa, previsto no art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972, que não se aplica a Auto de Infração/Notificação de Lançamento, conforme ensina Luiz Henrique Barros de

Arruda, *in* Manual do Processo Administrativo Fiscal, Editora Resenha Tributária, SP, p.78, referindo-se ao citado art. 59:

“De plano, observa-se que, no tocante ao lançamento, esse dispositivo somente admite, literalmente, nulidade por incompetência do agente, uma vez que a hipótese do inciso II, relativa a cerceamento do direito de defesa, não se aplicaria a auto de infração, nem notificação de lançamento, como apontado no seguinte acórdão:

Preterição do direito de defesa decorre de despachos ou decisões e não da lavratura de ato ou termo como se materializa a feitura de auto de infração. Cerceamento ou preterição do direito de defesa, por falta de vistas dos autos, há de relacionar-se com o processo correspondente, no qual existem os elementos de prova necessários à solução do litígio.’ (Ac. 101-77056, de 25/02/87)”

Como se viu, preterição do direito de defesa decorre de despachos ou decisões e não da lavratura de ato ou termo em que se materializa a exigência tributária (Auto de Infração/Notificação de Lançamento). Portanto, só faz sentido se falar em princípios da ampla defesa e do contraditório após a apresentação tempestiva de impugnação ao lançamento, a qual instaura o contraditório em processo administrativo. Antes, não há litígio, não há contraditório.

Portanto, não ocorreu a outra hipótese de vício insanável que leva à nulidade, o cerceamento do direito de defesa, previsto no inciso II, que também não se deu nos autos.

Não tendo sido, então, constatado nos autos qualquer das situações previstas no citado art. 59, não se justifica declarar a nulidade do lançamento.

Não há qualquer reparo a ser feito na decisão de primeira instância, impondo-se a sua manutenção pelos seus próprios fundamentos neste particular.

De fato, como cediço, em relação à nulidade no âmbito do processo administrativo tributário federal, cabe esclarecer que este é regulado por legislação específica, no caso o Decreto nº 70.235, de 1972, o qual determina as hipóteses de nulidade no seu art. 59.

No presente caso, observa-se que a Notificação de Lançamento e seus anexos são perfeitamente compreensíveis, estando devidamente motivados, e permitem a constatação de que os fatos verificados no decorrer da ação fiscal foram narrados com clareza e coerência, e que todas as formalidades essenciais relacionadas à lavratura da mesma foram atendidas.

Nesse contexto, também se constata que foi possível o pleno exercício do direito de defesa e do contraditório, pois se demonstra nos autos que o Contribuinte foi regularmente cientificado do lançamento fiscal, tendo acesso a todas as informações necessárias para elaborar a sua defesa.

Diante da manifestação do Contribuinte de que não foi observado o contraditório, cumpre esclarecer que a primeira fase do procedimento administrativo fiscal, instrutória e

preparatória do lançamento, é de exclusiva condução da autoridade administrativa fiscal, não se lhe aplicando os princípios do contraditório e da ampla defesa. Princípios estes que estão consagrados no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal.

Conforme se constata do dispositivo constitucional em questão, a garantia é concedida aos litigantes. No que tange ao lançamento, não é aplicável na fase preparatória, pois o procedimento administrativo constitui mera medida preparatória do lançamento, composta pela apuração e análise fiscal dos fatos e, se for o caso, formalização do crédito tributário. Após este momento é que surge a prerrogativa aos contribuintes do contraditório e da ampla defesa, na forma da lei, por meio de impugnação, conforme estabelecem os arts. 14 e 15 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Da mesma forma, se o contribuinte é intimado a apresentar documento ou esclarecimento e a intimação, por qualquer vício ou circunstância, resulta infrutífera, nenhuma consequência traz para o lançamento, porque ainda não teria iniciado a fase contenciosa do procedimento. A primeira fase do procedimento é a oficiosa e de atuação exclusiva da autoridade tributária, que busca obter elementos visando a demonstrar a ocorrência do fato gerador e as demais circunstâncias relativas à exigência. O destinatário desses elementos de convencimento é o contribuinte, que pode reconhecer o seu débito, recolhendo-o, ou o julgador administrativo, no caso de ser apresentada impugnação ao lançamento.

A fase processual, a contenciosa da relação fisco-contribuinte, somente se inicia com a apresentação de impugnação tempestiva do lançamento e se caracteriza pelo conflito de interesses submetido à Administração. Para a solução desse conflito, aplicam-se as garantias constitucionais da observância do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. No caso em exame, a ciência ao auto de infração foi válida e o Contribuinte exerceu plenamente seu direito de defesa por meio da entrega tempestiva da impugnação.

Convém ressaltar que o contraditório se traduz na faculdade da parte de manifestar sua posição sobre fatos ou documentos trazidos pela outra parte. É o sistema pelo qual a parte tem a garantia de tomar conhecimento dos atos processuais e contra eles se manifestar.

A impugnação apresentada atesta que o Notificado teve pleno conhecimento da infração que lhe foi imputada, devidamente descrita e capitulada no lançamento fiscal e que exerceu plenamente o seu direito de defesa, por meio de apresentação de impugnação com alegações e teses jurídicas, as quais, inclusive, foram acolhidas em parte pelo órgão julgador de primeira instância.

Conclui-se, portanto, que no curso da ação fiscal não há falar em direito de defesa e de contraditório, uma vez que a fase processual da relação fisco-contribuinte se inicia com a impugnação tempestiva do lançamento (art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972) e se caracteriza pelo conflito de interesses submetido à Administração.

Da leitura da Notificação de Lançamento e dos devidos demonstrativos de apuração que fazem parte do lançamento fiscal, verifica-se a descrição dos motivos de fato e de direito

caracterizadores da infração apontada pela autoridade fiscal, com o correspondente enquadramento legal, viabilizando, assim, o pleno conhecimento da lide.

Desse modo, uma vez efetuado o lançamento de ofício, por ato juridicamente válido, com a abertura do prazo de impugnação legalmente estabelecido, houve plena observância dos princípios do devido processo legal, do contraditório e do amplo direito de defesa, tendo a Contribuinte nesta ocasião exercido sua prerrogativa de contestar o auto de infração. Portanto, não devem ser acatadas as alegações de nulidade do lançamento fiscal.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, determinando o recálculo do imposto de renda devido sobre os rendimentos recebidos acumuladamente com base nas tabelas e alíquotas vigentes à época em que estes eram devidos, observando-se a renda auferida mês a mês pelo contribuinte (regime de competência).

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior