



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10480.012014/00-57
Recurso nº : 102-131.032
Matéria : IRPF
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Sujeito Passivo : LÁSARO SOARES
Recorrida : 2ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 17 de fevereiro de 2004
Acórdão nº : CSRF/01-04.883

IRPF - NORMAS PROCESSUAIS. VÍCIO FORMAL INSANÁVEL - A legislação que rege o processo administrativo fiscal não contempla a figura do vício formal insanável, pelo que havendo vício capaz de anular o lançamento há que ser nos termos do art. 173, inciso II do Código Tributário Nacional.

IRPF – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – Não constitui vício formal a apuração do acréscimo patrimonial em que fique caracterizado que os recursos e aplicações foram consideradas mensalmente e levado o resultado para a tributação mediante a aplicação da tabela progressiva anual.

Recurso conhecido e provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para AFASTAR a nulidade do lançamento, determinando o retorno dos autos à Segunda Câmara para exame do mérito, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 MAI 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros, CELSO ALVES FEITOSA, ANTONIO FREITAS DUTRA, MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VICTOR LUÍS DE SALLES

Processo nº : 10480.012014/00-57
Acórdão nº : CSRF/01-04.883

FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, REMIS ALMEIDA ESTOL, DORIVAL
PADOVAN, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES,
JOSÉ CLÓVIS ALVES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MANOEL
ANTÔNIO GADELHA DIAS e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo nº : 10480.012014/00-57
Acórdão nº : CSRF/01-04.883

Recurso nº : 102-131.032
Recorrente : Fazenda Nacional
Sujeito Passivo : LÁSARO SOARES

RELATÓRIO

A Fazenda Nacional por meio do Procurador Sebastião Gilberto Mota Tavares, com fulcro no art. 32, inciso I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16.03.98, apresenta Recurso Especial (fls. 116/121) contra o decidido mediante o Acórdão nº 102-45.838, prolatado em 04.12.2002 (fls. 104/114), em que os membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, acordaram ACATAR a preliminar de nulidade do Auto de Infração. A ementa do *decisum*, é a seguinte:

IRPF - AUTO DE INFRAÇÃO - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - APURAÇÃO MENSAL - PRELIMINAR DE NULIDADE - A omissão de rendimentos decorrente da variação patrimonial a descoberto apurada mensalmente na forma das prescrições contidas nos artigos 1º a 3º e parágrafos e 8º da Lei nº 7.713/1988; artigos 1º a 4º da Lei nº 8.134/1990; artigos 4º, 5º e 6º da Lei nº 8.383/1991 c/c artigo 6º e parágrafos da Lei nº 8.021/90, deve ser tributada tomando-se por base o fato gerador do tributo ocorrido em cada mês do ano- calendário. É improcedente, insustentável e improsperável a autuação fiscal que detecta acréscimos patrimoniais mensais (janeiro e fevereiro de 1994), sem elaborar o demonstrativo da evolução patrimoniais, mês a mês, com o aproveitamento de recursos existentes no ano-calendário anterior, ainda que estes não tenham sido acusados na Declaração de Ajuste, Anual, afrontando as disposições legais vigentes. Preliminar acolhida.

No Recurso Especial, o representante da Fazenda Nacional, em face do julgamento ser decidido por maioria, diz incumbir-lhe demonstrar que a decisão recorrida afronta o art. 2º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, que transcreve, destaca parte, e interpreta.

Neste sentido, o regime jurídico-tributário do IRPF é dúplice, eis que combina elementos de bases correntes (cobrança mensal) com um ajuste de periodicidade anual. Tendo tal fato como premissa, para o deslinde da questão, privilegiar um em detrimento do outro seria tornar na prática o regime unitário coisa que a legislação não prevê e não quer.



Processo nº : 10480.012014/00-57
Acórdão nº : CSRF/01-04.883

Sintetiza: se variação patrimonial a descoberto não se baseia em elementos anuais estar-se-ia, por vias transversas, admitindo o regime tributário do IRPF exclusivamente mensal, tornando absolutamente desnecessária qualquer Declaração de Ajuste Anual, o que não é a realidade; da mesma forma, se variação patrimonial a descoberto não puder ser feita levando em consideração os elementos decorrentes do regime de fonte ou de caixa, por esse fato, estar-se-ia nulificando a evidência inabalável de que a incidência do IR é mensal.

Ilustra o raciocínio confrontando as situações em que dois contribuintes auferem rendimentos cuja variação patrimonial para evidenciar-se requer a apresentação da Declaração de Ajuste Anual.

Reitera-se a afronta ao art. 2º da Lei nº 8.134, de 1990, pelo Acórdão recorrido, pelo que pede provimento ao recurso.

Recebido o recurso especial, mediante o Despacho do Presidente nº 102-026/03 (fl. 122), o titular da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes determinou a ida dos autos à repartição de origem para colher a ciência do interessado e as contra-razões, se assim quisesse.

De fato, intimado, o contribuinte Lásaro Soares comparece aos autos no prazo regulamentar (ciência em 16.6 e contra-razões em 27.6) para requerer o não acolhimento ao Recurso Especial, porque o julgamento estaria conforme vem decidindo o Primeiro Conselho de Contribuinte, a exemplo de jurisprudência transcrita.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA, Relator

O Senhor Procurador da Fazenda Nacional tomou ciência dos termos do Acórdão nº 102-45.838 em 18.03.2003 (fl. 115) vindo a apresentar Recurso Especial em 31.03.2003 (fls. 116/121), portanto, no limite temporal do art. 33 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes. Os pressupostos de admissibilidade observam os requisitos legais, devendo o recurso ser conhecido.

Conforme relatado, trata-se de julgamento promovido no âmbito da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes em que foi acolhida preliminar de nulidade do Auto de Infração, porque “ao proceder o Demonstrativo de Evolução Patrimonial no período de 01.01.94 a 28.02.94, (...) alterou a fundamentação do auto de Infração vez que a apuração do acréscimo patrimonial efetuada pela fiscalização foi elaborada nos moldes de evolução anual e não mensal”. Não se examinou questões relativas ao mérito do lançamento, mantido parcialmente mediante o Acórdão DRJ/JFA nº 01.111, de 12 de abril de 2002.

O representante da Fazenda Nacional defendendo a tese de sistema dúplice do IRPF (mensal e anual) tem como certo que o julgado afronta o art. 2º da Lei nº 8.134, de 1990. O teor do dispositivo é o seguinte, *verbis*:

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.

Para análise do acima alegado há que se observar, ainda, os dispositivos legais a seguir, *verbis*:

Lei nº 7.713, de 1988:

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Lei nº 8.134, de 1990:

Art. 9º As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir.

...

Art. 11. O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas (...).



Da exegese dos dispositivos supra é de observar que a Lei nº 7.713, de 1988, instituiu com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. É sabido, que o Fisco pretendia com esta medida, abolir a declaração anual para aqueles que tivessem uma única fonte de renda. Contudo, tal intento não chegou a ser implementado, mesmo porque outros fatores (despesa médica, dependente, educação etc.) reconhecidamente, influenciam no resultado final do período, quando, aí sim, é possível apurar o *quantum* devido pelo contribuinte a título de imposto de renda.

Assim, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continua sendo anual, concluindo-se em 31 de dezembro, dos chamados anos-calendário, ensejando a elaboração e apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos definidos nos artigos 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 1990.

É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda pessoa física resta inteiro no último dia do ano. Só então o contribuinte, em face de sua situação específica, pode realizar os ajustes considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas (dedutíveis), as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas, e assim realizar a Declaração de Ajuste Anual a ser submetida à homologação da Fazenda Federal.

Logo, a tese defendida pelo representante da Fazenda Nacional não é contrária ao que se observa na legislação de regência. Porém, isto não parece resolver a questão. Como visto, a decisão foi no sentido de anular o Auto de Infração porque a fiscalização apurou o acréscimo patrimonial a descoberto em base anual, considerado vício formal insanável pelo relator do voto com o que concordou a maioria dos membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, vencidos aqueles que votavam pela nulidade da decisão de primeiro grau por mudança do critério jurídico.

É de se verificar, por primeiro, o que viria a ser vício formal insanável. É sabido que o Código Tributário Nacional, no art. 173, inciso II, contempla a figura do vício formal, mandando que se anule o lançamento viciado, pondo outro em seu lugar dentro das formalidades. Veja-se, *verbis*:

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. (destaque-se)

Pelo comando legal transcrito, havendo um lançamento com vício formal o mesmo há que ser anulado. Ocorrendo esta situação, a Fazenda Nacional pode realizar outro lançamento na boa forma, desde que o faça no correr dos cinco anos seguintes. O dispositivo não classifica a figura do vício formal por tipo sanável e insanável. Logo, necessário saber-se a extensão da nulidade de um lançamento por este vício formal classificado, inclusive para definir-se sobre a possibilidade de repetição do lançamento.

CABRAL, Antônio da Silva. *in* Processo administrativo fiscal, São Paulo: 1993, Saraiva, p. 533, menciona que este tema, vício formal, foi objeto apreciação nesta Câmara Superior mediante o Acórdão CSRF/01-05.538, de 23.5.1985, nos termos seguinte.

O acórdão valeu-se da doutrina de Marcelo Caetano (Manual de direito administrativo, 10. ed., Lisboa, 1973, t. 1) que lecionou: “O vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi preterida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste de forma legal”. Mais adiante Marcelo Caetano esclarece: “Formalidade é, pois, todo ato ou fato, ainda meramente ritual, exigido por lei para segurança da formação ou da expressão da vontade de um órgão de uma pessoa coletiva”.

O acórdão também mencionou o Vocabulário jurídico (2. ed., 1967, v. 4, p. 1651) de De Plácido e Silva: “Vício de Forma. É o defeito, ou a falta, que se anota em um ato jurídico, ou no instrumento, em que se materializou, pela omissão de requisito, ou de desatenção à solenidade, que se prescreve como necessária à sua validade ou eficácia jurídica”.

Encontra-se, ainda, na obra de De Plácido e Silva a definição de vício insanável:

É a qualidade atribuída ao defeito ou à falta que, atacando o ato jurídico, o torna nulo e inoperante, não permitindo qualquer remoção ou suprimento da falta ou defeito, ou tornando impossível a repetição do ato.



Processo nº : 10480.012014/00-57
Acórdão nº : CSRF/01-04.883

Em regra, a insanabilidade do ato viciado advém da omissão a requisitos substanciais à sua execução, ou da transgressão a formalidades essenciais, para cuja omissão ou transgressão a própria lei comine a sanção de nulidade.

A condição de insanável, pois, promana da própria vontade da lei, pelo que nenhuma remoção ou suprimento deste vício se pode permitir.

Permita-se mais uma transcrição, aquela do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 70.235, de 1972, sobre situações que redundam em nulidade.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1.º. A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2.º. Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3.º. Quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Acrescido pelo art. 1.º da Lei nº 8.748/1993)

Do exposto é possível compreender-se que a formalidade decorre de disposições legais ou normativas a determinar que um ato se proceda de uma forma e não de outra. Se o agente responsável desatender a formalidade expressa a lei poderá determinar a nulidade ou anulabilidade, podendo, também, determinar a adoção de medidas para solucionar o vício. Assim, o vício formal, que anular um lançamento, possibilita ao Fisco repeti-lo na condição e forma determinadas.

A doutrina não chega a tanto quanto o que vem ser um vício formal insanável. Se é vício formal há que ser sanável, há que se admitir. Ao contrário, ter-se-ia o vício insanável e que, por assim ser, norma competente deve dizer que o ato é nulo.



Foi o que fez o legislador ao estabelecer no art. 59 do PAF as condições que tornam o ato administrativo tributário nulo. Isto é, se for lavrado por agente incompetente ou com preterição do direito de defesa, basicamente. Outros exemplos são formulados pela doutrina.

No caso em questão, a Lei nº 7.713, de 1988, estabeleceu que o imposto de renda pessoa física é apurado e antecipado mensalmente pelo contribuinte, que, ao final do ano-calendário, fará a consolidação dos rendimentos, das despesas e deduções possíveis, apura o imposto e deduz o que já foi antecipado por meio da Declaração de Ajuste Anual, daí podendo resultar diferença de valor a restituir ou de imposto a pagar.

Na apuração do Acréscimo Patrimonial a Descoberto, o Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 1999, define:

Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, 3º, inciso I):

...

XIII - as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva;

...

Art 807. O acréscimo do patrimônio da pessoa física está sujeito à tributação quando a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos e de bens, não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se o contribuinte provar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.

A legislação determina a apuração do acréscimo mensalmente, devendo haver tributação quando não suportado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou com tributação exclusiva, situação que deverá ser comprovada pela autoridade lançadora à vista das declarações de rendimentos e de bens. Ou seja, para que haja a apuração do acréscimo patrimonial, necessário que o período anual esteja concluído ensejando a apresentação da declaração de ajuste anual.

Assim, não há que se falar em fato gerador do imposto mensal, mas a apuração deve ser mensal, consolidando-se em 31 de dezembro, tributando-se



mediante a aplicação da tabela progressiva com vencimento do imposto remanescente no último dia útil do mês de abril, atualmente, (data da entrega da declaração).

Mesmo considerando que a conclusão do relator partiu de premissa equivocada, a legislação não determina a nulidade do lançamento relativo a apuração de acréscimo patrimonial caso não tenha sido observada a forma mensal.

Assim sendo, em decidindo pela nulidade do lançamento, o julgamento *a quo* haveria que decidir pela nulidade por vício formal a que se refere o inciso II, do art. 173 do CTN.

Contudo, há que se avaliar os termos do Acórdão quanto a verdadeira lide posta à decisão.

O lançamento de ofício apurou nos meses de janeiro e fevereiro de 1994 acréscimo patrimonial a descoberto, considerou o fato gerador do imposto em dezembro/94 e realizou o lançamento do crédito tributário no montante original de R\$14.706,86 com vencimento em 30.05.95 (fls. 1/7). Na impugnação, o contribuinte assevera, e junta documentos, que os recursos disponíveis eram suficientes para arcar com as aplicações realizadas no período fiscalizado.

A autoridade julgadora de primeira instância, por sua vez, recebe a documentação e acolhe em parte as razões do contribuinte pelo que reduz o lançamento de R\$14.706,86 para R\$2.670,73, distribuindo recursos e aplicações nos meses de janeiro e fevereiro, quando o acréscimo patrimonial a descoberto foi verificado.

No Recurso Voluntário o sujeito passivo persiste na alegação de que os recursos disponíveis eram suficientes para arcar com as aplicações realizadas no ano calendário de 1994. É esta matéria que cabe ser examinada pela Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Não há que se falar em nulidade por vício formal (ou insanável) nem do lançamento, tampouco da decisão de primeira instância. As contra-razões apresentadas pelo interessado não encontram ressonância em julgados deste Conselho, como afirma.

Pelos motivos e argumentos expendidos, voto por acolher o Recurso Especial no sentido de que a legislação de regência não está adequadamente



Processo nº : 10480.012014/00-57
Acórdão nº : CSRF/01-04.883

aplicada quanto à anulação do lançamento, que deve ser afastado, determinando-se o retorno dos autos à esfera precedente para exame de mérito do Recurso Voluntário.

Sala das Sessões – DF, em 17 de fevereiro de 2004


JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA