



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 13805.009476/98-89  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2101-002.191 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de maio de 2013  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** SAMIR ASSAD  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 1995, 1996

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. NOVO AUTO DE INFRAÇÃO COM BASE EM DEMONSTRATIVO DE EVOLUÇÃO PATRIMONIAL MENSAL. VÍCIO DE ORDEM FORMAL. APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, INCISO II, DO CTN.

O direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Decadência não reconhecida.

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. FUNDAMENTO LEGAL.

A incidência do IRPF sobre o acréscimo patrimonial a descoberto tem fundamento em lei, especificamente no §1º do artigo 3º da Lei 7.713/88.

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. CRITÉRIO DE APURAÇÃO.

De acordo com a Lei 7.713/88, o acréscimo patrimonial a descoberto deve ser apurado através de demonstrativo de evolução patrimonial que indique, mensalmente, tanto as origens e recursos, como os dispêndios e aplicações, cabendo ao contribuinte o ônus de demonstrar que o referido acréscimo patrimonial encontra justificativa em rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva.

Hipótese em que o contribuinte não justificou o acréscimo patrimonial.

Recurso negado.

**Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.**

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Alexandre Naoki Nishioka e Gonçalo Bonet Allage, que votaram por dar provimento em parte, para reconhecer a decadência do crédito lançado referente ao ano-calendário de 1994. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Celia Maria de Souza Murphy.

*(assinado digitalmente)*

LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS - Presidente

*(assinado digitalmente)*

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA - Relator

*(assinado digitalmente)*

CELIA MARIA DE SOUZA MURPHY – Redatora Designada

Participaram do julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente), Alexandre Naoki Nishioka (Relator), Francisco Marconi de Oliveira, Celia Maria de Souza Murphy, Gilvanci Antônio de Oliveira Sousa e Gonçalo Bonet Allage.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 184/211) interposto em 19 de setembro de 2012 contra o acórdão de fls. 168/179, do qual o Recorrente teve ciência em 21 de agosto de 2012 (fl. 183), proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (SP), que, por unanimidade de votos, julgou procedente o auto de infração de fls. 72/73, lavrado em 26 de agosto de 1998, em virtude de acréscimo patrimonial a descoberto verificado nos anos-calendário de 1994 e 1995.

O acórdão teve a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 1994, 1995

DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA -  
LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O *dies a quo* da contagem do prazo decadencial para a Fazenda proceder ao lançamento relativamente ao imposto de renda das pessoas físicas, no caso de rendimentos sujeitos ao ajuste anual recebidos no ano-calendário, e tendo havido

antecipação do pagamento do imposto tem início na data de ocorrência do fato gerador, ou seja, em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário.

#### SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA. ARBITRAMENTO.

O contribuinte que detiver a posse ou propriedade de bens que, por sua natureza, revelem sinais exteriores de riqueza, deverá comprovar, mediante documentação hábil e idônea, os gastos realizados a título de despesas com tributos, guarda, manutenção, conservação e demais gastos indispensáveis à utilização desses bens. A falta de comprovação desses gastos ou a verificação de indícios de realização de dispêndios não comprovados autorizará o arbitramento dos dispêndios em valor equivalente a até dez por cento do valor de mercado do respectivo bem.

#### OMISSÃO DE RENDIMENTOS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Restando comprovado nos autos o acréscimo patrimonial a descoberto cuja origem não tenha sido comprovada por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte, ou sujeitos a tributação exclusiva, é autorizado o lançamento do imposto de renda correspondente.

TAXA SELIC - INCIDÊNCIA - Os débitos, decorrentes de tributos, não pagos nos prazos previstos pela legislação específica, são acrescidos de juros equivalentes à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês do pagamento.

Impugnação Improcedente

Crédito tributário mantido.” (fls. 168/179).

Não se conformando, o Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 184/211, pedindo a reforma do acórdão recorrido, para cancelar o auto de infração.

### Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Trata-se, consoante devidamente apontado, de auto de infração lavrado em face do contribuinte em virtude de omissão de rendimentos recebidos nos anos-calendário de 1994 e 1995, apurados em virtude da verificação de acréscimo patrimonial a descoberto, elaborada com base em demonstrativo de evolução patrimonial anual.

Após a apresentação da impugnação pelo sujeito passivo, no entanto, o órgão fiscalizatório, verificando a ausência de elaboração de demonstrativo de evolução patrimonial elaborado de forma mensal, tal como determinado pela legislação, determinou que a fiscalização refizesse o auto de infração (no que foi acompanhado pela DRJ – fls. 91 a 93), de maneira a aferir a (eventual) existência de acréscimos patrimoniais a descoberto, apontando,

precisamente, os meses em que tal teria ocorrido e a partir de uma adequada alocação de receitas e despesas, em conformidade com os respectivos meses de recebimento/pagamento.

Ao assim proceder, portanto, a instância *a quo* acabou por determinar o próprio refazimento do auto de infração, na medida em que, muito embora fundado em presunção de omissão de rendimentos (acréscimo patrimonial a descoberto), teria sido elaborado sem observar o procedimento legalmente previsto para tanto, descortinando a própria existência do fato indiciário que teria levado à sua lavratura.

De fato, como se sabe, o *demonstrativo de evolução patrimonial*, elaborado de forma mensal, nos termos da legislação, é parte essencial do auto de infração, nas hipóteses em que lavrado em virtude de omissão de rendimentos aferida com base em acréscimos patrimoniais a descoberto, como sói ocorrer *in casu*. Nesse sentido, aliás, se posiciona a jurisprudência sedimentada deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“(…) 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.**” (Primeiro Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Acórdão n.º 102-45.838, relator Conselheiro Amaury Maciel, j. em 04/12/2002 – grifou-se)

É dizer, ao declarar a nulidade do *demonstrativo de evolução patrimonial*, parte integrante do auto de infração lavrado em face do contribuinte, a DRJ, acolhendo a manifestação da DRF, houve por bem anular o lançamento tributário por vício material, atinente ao equívoco quanto ao próprio procedimento previsto em lei como necessário à presunção.

Com efeito, como é cediço, o ato de lançamento visa à constituição do crédito tributário, haja vista ser condição para a Fazenda exercer seu direito ao tributo. Desse modo, segundo Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López, “*se a invalidade do lançamento decorre de problemas nos pressupostos de constituição do ato, ou seja, na aplicação da regra-matriz de incidência (direito material), diz-se que o vício é material. Se a anulação decorre de vício de forma ou de formalização do ato, o vício é formal e se aplica o artigo 13, inciso II, para reinício da contagem do prazo decadencial*” (NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 418).

Ora, não há de restar dúvidas, portanto, que o equívoco em relação à parte essencial do auto de infração, concernente à própria metodologia utilizada pela fiscalização para a apuração da presunção de omissão de rendimentos se reverte em vício de ordem material, e não formal, razão pela qual eventual equívoco cometido pela fiscalização não tem o

condão de interromper o prazo decadencial, sendo inaplicável, portanto, à hipótese, o disposto pelo art. 173, II, do CTN.

Por essa razão, portanto, tratando-se de vício material e aplicando-se à hipótese o disposto pelo art. 150, §4º, do CTN, na medida em que houve antecipação de recolhimento de IRPF, em conformidade com o entendimento consolidado pelo STJ no REsp. 973733/SC, julgado pela sistemática do art. 543-C do CPC, verifico ter havido decadência em relação ao ano-calendário de 1994, uma vez que o contribuinte apenas foi intimado da lavratura do auto de infração devidamente formalizado e corrigido em 28/02/2000.

Em relação ao ano-calendário de 1994, portanto, entendo ter decaído o direito/dever de efetuar o lançamento tributário, por força da aplicação à espécie do disposto pelo art. 150, §4º, do CTN.

No tocante ao ano-calendário de 1995, por sua vez, necessário se faz, destarte, proceder à breve análise do regime jurídico do acréscimo patrimonial a descoberto (APD).

Com efeito, a Lei nº 7.713/88 estabeleceu que a diferença a maior apurada entre os dispêndios e as origens de recursos cria uma presunção de omissão de receita, cabendo ao próprio contribuinte o dever de comprovar que o referido acréscimo patrimonial encontra-se justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva:

“Art. 3º. O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.”

Na realidade, instituiu o referido dispositivo autêntica presunção legal relativa, de omissão de rendimentos tributáveis no caso de existirem acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados, cujo condão é justamente o de inverter o ônus da prova, atribuindo-o ao contribuinte, que passa a ter o dever de refutá-la.

Como é cediço, a presunção, seja ela *hominis* ou legal, é meio de prova que prescreve o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Ou seja, provando-se diretamente o fato indiciário, tem-se, por conseguinte, a formação de um juízo de probabilidade com relação ao fato presumido que, a partir de então, necessita ser afastado pelo contribuinte.

A apuração do acréscimo patrimonial a descoberto deve ser feita mês a mês, conforme iterativa jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes:

“IRPF – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – CRITÉRIO DE APURAÇÃO – A partir do ano calendário de 1989, a omissão de rendimentos revelada através de “Acréscimo Patrimonial a Descoberto”, deve ser apurada mensalmente nos exatos termos do art. 2º. da Lei nº. 7.713, de 1988.”

(Câmara Superior de Recursos Fiscais, Recurso de Divergência, Acórdão CSRF/04-00.415, relator Conselheiro José Ribamar Barros Penha, sessão de 12/12/2006)

\*\*\*

“ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – Sujeita-se à tributação, por caracterizar omissão de rendimentos, o acréscimo patrimonial a descoberto apurado em Análise da Evolução Patrimonial Mensal, não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva.”

(1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 139.458, relator Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, sessão de 25/01/2007)

\*\*\*

“IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - APURAÇÃO MENSAL - Tendo o imposto de renda tributação à medida em que os rendimentos vão sendo percebidos deve o fisco, em seu trabalho de análise da atividade do contribuinte, voltar-se para o exato momento da ocorrência dos fatos a fim de imputar obediência ao princípio constitucional tributário da isonomia. Destarte, necessária a análise mensal da evolução patrimonial, sem a qual restaria, também, maculada a determinação legal da formação do fato gerador.”

(1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 127.683, relator designado Conselheiro Naury Fragoso Tanaka, sessão de 22/02/2002)

No presente caso, limitou-se o Recorrente a tecer vagas considerações a respeito da prescrição intercorrente (contra Súmula deste CARF), da não observância de normas complementares, da vinculação da atividade de lançamento e da suposta carência de fundamentação da ação fiscal, que não têm o condão de afastar a presunção decorrente da lei.

Eis os motivos pelos quais voto no sentido de DAR provimento EM PARTE ao recurso, para reconhecer a decadência quanto ao ano-calendário de 1994.

*(assinado digitalmente)*

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator

## Voto Vencedor

Conselheira Celia Maria de Souza Murphy

Em que pese aos fundamentos declinados pelo ilustre Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, peço vênia para divergir do seu entendimento, pelas razões a seguir deduzidas.

Discutiu-se no presente processo a decadência do “direito” da Fazenda Pública de promover o novo lançamento do imposto sobre a renda com base em acréscimo patrimonial a descoberto, caracterizando sinais exteriores de riqueza, correspondente ao ano-calendário 1994.

O lançamento perpetrado (fls. 67 a 72) foi inicialmente veiculado por meio de auto de infração fundamentado no Demonstrativo de Evolução Patrimonial, elaborado pelos servidores responsáveis, com base em dados anuais, conforme consta às fls. 61.

O autuado, por seu representante, foi cientificado do lançamento em 26 de agosto de 1998 e impugnou-o tempestivamente.

Os autos foram encaminhados à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em São Paulo (SP) que, antes do julgamento, constatou que o acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos declarados havia sido apurado mediante análise de dados anuais e não mensais.

Apontou, então, a irregularidade no lançamento (fls. 91), salientando que, de acordo com o artigo 2.º da Lei n.º 7.713, de 1988, e artigo 2.º da Lei n.º 8.134, de 1990, o imposto sobre a renda das pessoas físicas é devido à medida em que os ganhos de capital são auferidos e ressaltou ainda que os artigos 5.º e 6.º da Lei n.º 8.383, de 1991, determinam que o imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos de que tratam os artigos 7.º, 8.º e 12 da Lei n.º 7.713, de 1988 e ganhos de capital seja apurado no mês da percepção.

Concluiu, com isso, que a análise da variação patrimonial deveria se reportar aos períodos mensais para a correta apuração do imposto devido.

O Delegado da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo determinou o retorno dos autos aos autores do feito para que elaborassem a análise da evolução patrimonial do contribuinte através do fluxo mensal. Para esse fim, o processo foi baixado em diligência (fls. 93).

O demonstrativo com base em dados mensais foi elaborado (fls. 96 a 99) e dele o contribuinte, por seu procurador, teve ciência em 28 de fevereiro de 2000 (fls. 100). Intimado a manifestar-se no prazo de dez dias, a parte interessada não se pronunciou (vide fls. 101).

Os autos foram remetidos para a DRJ para julgamento da impugnação e o lançamento foi dado por procedente, o crédito tributário mantido (fls. 103 a 109).

Em recurso tempestivo (fls. 117 e seguintes), o contribuinte suscitou preliminar de nulidade da decisão, em virtude da falta de intimação para apresentação de nova impugnação após a elaboração do demonstrativo com base em dados mensais. Seu recurso foi provido por meio do Acórdão n.º 2101-00.730, da 1.ª Turma Ordinária da 1.ª Câmara da 2.ª Seção de Julgamento deste Conselho, na sessão de 22 de setembro de 2010 (fls. 133 a 136).

Os autos retornaram para a repartição de origem, onde foi reaberto o prazo para apresentação de impugnação (fls. 139 e 140), o que se fez em 17 de março de 2011, oportunidade na qual, entre outros argumentos, o interessado aduziu que o prazo decadencial relativo ao exercício 1995 havia se esgotado em 31.12.2000 e o de 1996, em 31.12.2001, ao passo que a constituição do crédito tributário só se deu em 13.08.2007.

Julgada improcedente a impugnação (fls. 169 a 180), o contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual repisou os argumentos quanto à ocorrência da decadência, eis que este Colegiado havia decidido pela anulação do lançamento por vício insanável, e que só foi cientificado do lançamento em 8.2.2011.

Passamos a discorrer sobre o nosso entendimento.

Primeiramente, cumpre salientar que este Colegiado, ao decidir reabrir o prazo para a apresentação de impugnação, tratou de anular o lançamento constante deste processo, ao proferir a decisão consubstanciada no Acórdão n.º 2101-00.730. O contribuinte foi, então, notificado, em 17.2.2011, para pagar ou impugnar o débito lançado, conforme Aviso de Receção dos Correios às fls. 142.

Restou, assim, a questão se, em 17.2.2011, data na qual o recorrente foi regularmente notificado do lançamento, já havia ocorrido a decadência do “direito” da Fazenda Pública de lançar os débitos referentes ao imposto sobre a renda de pessoa física correspondente ao ano-calendário 1994.

Sobre o tema da decadência, o Superior Tribunal de Justiça – STJ, em 12.8.2009, no julgamento do Recurso Especial - REsp n.º 973.733/SC, firmou o entendimento que, nos casos em que o sujeito passivo antecipa o pagamento do imposto, desde que não tenha havido dolo, fraude ou simulação, deve ser adotada a regra do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional - CTN. A norma do artigo 173 do mesmo diploma é aplicável nos demais casos.

A decisão exarada pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do mencionado Recurso Especial n.º 973.733/SC ficou assim ementada:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, Primeira Seção, julgado em 12.08.2009, DJe 18.09.2009). (grifou-se).

Nos casos em que se aplica, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vincula-se a essa decisão, nos termos do artigo 62-A do Anexo II do seu Regimento Interno (RICARF), aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda n.º 256, de 22 de junho de 2009.

Por outro lado, o Código Tributário Nacional - CTN, no seu artigo 173, inciso II, prescreve que a decadência do "direito" da Fazenda Pública de promover o

lançamento extingue-se em cinco anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Impende salientar que a norma do inciso II do artigo 173 do Código Tributário Nacional aplica-se somente nos casos em que tenha sido constatado vício formal no lançamento. Se a anulação do lançamento ocorrer por conta de vício material, a contagem do prazo de decadência é feita nos moldes das regras fixadas no artigo 150, § 4.º, ou no artigo 173, inciso I do CTN, conforme a decisão proferida pelo STJ, na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil.

Importante frisar que não restou qualquer dúvida sobre a existência de vício no primeiro lançamento perpetrado neste processo, tanto que o lançamento foi anulado pelo Acórdão nº 2101-00.730, deste Conselho. Como visto, o primeiro demonstrativo de apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, que deveria conter dados mensais, foi elaborado com base em dados anuais, não se compaginando com o que prescrevem as Leis nº 7.713, de 1988 e nº 8.134, de 1990, conforme consolidado no artigo 55, inciso XIII, do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda).

Trata-se, com efeito, de um vício, tema já objeto de inúmeros julgamentos no âmbito deste Conselho. Vejamos:

*IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF*

*Ano-calendário: 2003*

*ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. APURAÇÃO MENSAL. A partir do ano-calendário 1989, a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto passou a ser determinada confrontando-se, mensalmente, as mutações patrimoniais com os rendimentos auferidos, sendo inadmissível o cômputo anual.*

*(CARF, 2.ª Seção de Julgamento, 2.ª Câmara, 2.ª Turma. Acórdão nº 2202-01.340, de 24.8.2011)*

\*\*\*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF*

*Exercício: 1997*

*IRPF ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO CRITÉRIOS DE APURAÇÃO. A variação patrimonial do contribuinte deve, necessariamente, ser levantada através de fluxo financeiro onde se discriminem, mês a mês, as origens e as aplicações de recursos. Tributam-se na declaração de ajuste anual os acréscimos patrimoniais a descoberto apontados na apuração mensal. Interpretação sistemática dos enunciados das Leis nos 7.713/88 e 8.134/90.*

*(CARF, CSRF, 2.ª Turma. Acórdão nº 9202-001.959, de 15.2.2012)*

Pôs-se, então, a questão se a anulação do lançamento deste processo havia ocorrido por vício material ou por vício formal. Caso tivesse ocorrido vício material, os créditos correspondentes ao ano-calendário 1994 estariam decadentes; na hipótese de o vício ser formal, não, por força do artigo 173, inciso II, do CTN.

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 nº 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.

Para o fim de melhor desenvolver o raciocínio, analisamos, por primeiro, se houve vício na aplicação da regra-matriz de incidência, que tenha ensejado alguma alteração na norma individual e concreta após a retificação dos aludidos demonstrativos, vício que seria caracterizado como vício 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.

Iniciamos verificando se houve erro na aplicação do critério material. O critério material expressa-se por meio de verbo de predicação incompleta mais complemento. O critério material, na hipótese, é, especificamente, auferir renda em virtude de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto. Este critério foi corretamente aplicado antes da correção do Demonstrativo. Está correta a fundamentação legal aplicada e nada se alterou em função dos mencionados novos demonstrativos.

Entende-se por critério espacial do imposto sobre a renda o lugar em que ocorre o fato jurídico tributário, dentro da vigência territorial da lei que o instituiu. O critério espacial foi também aplicado corretamente no lançamento anterior, vez que se trata de renda auferida por residente, no território nacional ou fora dele, que se refletiu no acréscimo patrimonial apurado. A aplicação do critério espacial não se alterou em função dos novos demonstrativos.

O critério temporal define o momento em que ocorre o fato tributário. No tocante ao critério temporal, na hipótese sob análise, salientamos que o imposto sobre a renda devido em virtude de acréscimo patrimonial a descoberto, apesar de apurado com base em dados mensais, segue a regra geral do imposto sobre a renda de pessoa física e submete-se à tributação anual, isto é, mesmo que a exação tenha sido apurada com base em dados mensais, o fato tributário do imposto sobre a renda apurado com base em acréscimo patrimonial a descoberto ocorre somente em 31 de dezembro do ano-calendário. Na hipótese, o fato tributário do imposto sobre a renda de pessoa física ocorreu em 31 de dezembro de 1994. O momento da ocorrência do fato tributário foi corretamente identificado no lançamento anterior e não foi alterado no novo lançamento.

O critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária especifica os sujeitos na relação jurídica tributária: sujeito ativo e sujeito passivo. No caso que se analisa, os sujeitos ativo e passivo, corretamente identificados no lançamento original, permaneceram idênticos no novo lançamento, mesmo com a elaboração do demonstrativo de apuração do acréscimo patrimonial a descoberto com base em dados mensais.

Por fim, o critério quantitativo é a própria definição da dívida tributária. Compõe-se de base de cálculo e alíquota. Na hipótese vertente, as alíquotas foram corretamente aplicadas, com base na tabela progressiva anual, no lançamento original, e permaneceram as mesmas no novo lançamento, eis que baseadas na mesma tabela.

Vejamos se houve alteração da base de cálculo no segundo lançamento.

Examinando os autos, em particular o demonstrativo da evolução patrimonial no ano-calendário 1994, com base em dados anuais, às fls. 61 (anulado), em confronto com os novos demonstrativos acostados às fls. 96 e 97, com base em dados mensais, observa-se que a base de cálculo do imposto lançado, isto é, o valor do acréscimo patrimonial a descoberto apurado pela Fiscalização no ano-calendário 1994 segundo o demonstrativo com base em dados anuais, foi idêntico àquele apurado no demonstrativo com base em dados mensais (140.759,18 UFIR), independentemente da forma de elaboração do demonstrativo. A base de cálculo do imposto, portanto, havia sido apurada corretamente e não foi alterada com o novo lançamento.

Conclui-se, assim, que não houve vício na aplicação da regra-matriz de incidência tributária. A norma individual e concreta de aplicação da regra-matriz de incidência restou intocada, mesmo com a alteração do demonstrativo de apuração do acréscimo patrimonial a descoberto correspondente ao ano-calendário 1994. O novo lançamento não introduziu, portanto, nova norma individual e concreta. Não se constatou, por conseguinte, erro de ordem material.

Tendo em vista que a norma individual e concreta que aplicou a regra-matriz de incidência ficou preservada, o erro identificado e corrigido no presente processo ficou circunscrito somente ao âmbito formal, sem atingir o material.

Retornando ao processo de positivação do direito, identificamos que o vício no lançamento teve origem no incorreto procedimento de produção da norma individual e concreta que aplica a regra matriz; a norma introdutora é que continha erro, que acabou por ensejar sua anulação. A norma introdutora é que foi produzida com inobservância do procedimento previsto em lei, isto é, a lei previa que a apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda apurado com base em acréscimo patrimonial a descoberto devia levar em conta dados mensais, e, no caso, foram indevidamente utilizados dados anuais. Mas esse erro, como visto, limitou-se à forma do ato produzido, e não se refletiu no âmbito material.

Neste caso, o artigo 173, inciso II, do CTN, prescreve que o prazo decadencial conta-se a partir da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

A decisão que anulou o lançamento por vício formal, conforme anteriormente colocado, consubstanciou-se no Acórdão n.º 2101-00.730, de 22 de setembro de 2010, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e, com isso, só a partir da data em que essa decisão tornou-se definitiva é que se iniciou-se a contagem do prazo para que a Fazenda Pública efetuasse o lançamento. Tendo em vista que o contribuinte foi notificado do novo lançamento em 17 de fevereiro de 2011, não ocorreu a decadência do “direito” da Fazenda Pública de promover o lançamento.

### **Conclusão**

Por esses motivos, voto por negar provimento ao recurso.

*(assinado digitalmente)*

---

Celia Maria de Souza Murphy - Relatora