



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10530.721269/2011-50
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-006.466 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 28 de fevereiro de 2024
Recorrente ALZIRA GOMES DE ALMEIDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2008

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).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleber Ferreira Nunes Leite - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleber Ferreira Nunes Leite, Thiago Alvares Feital (suplente convocado(a)), Wilderson Botto, Ricardo Chiavegatto de Lima (Presidente).

Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Trata-se de Notificação de Lançamento para constituição do crédito tributário correspondente ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza da Pessoa Física (IRPF) relativo ao exercício de 2009, ano-calendário de 2008, no valor original de R\$ 7.597,19, sobre o qual incidem a multa de ofício e os juros moratórios.

Conforme descrição dos fatos e enquadramento legal constantes na Notificação de Lançamento e dos autos eletrônicos (fls. 12 a 15), o lançamento de ofício foi efetuado em razão de omissão de rendimentos tributáveis. Da análise das informações e documentos apresentados pelo contribuinte, e das informações constantes dos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, constatou-se omissão de rendimentos do trabalho com vínculo e/ou s em vínculo empregatício, sujeitos à tabela progressiva, no valor de R\$ 65.639,67 recebido(s) pelo titular e/ou dependentes, da(s) fonte(s) pagadora(s) Banco do Brasil S.A (00.000.000/0001-91).

O contribuinte foi cientificado por via postal com aviso de recebimento da Notificação de Lançamento em 23/02/2011 (fl. 28) e apresentou impugnação em 15/03/2011 (fl. 2), nos seguintes termos:

- Em preliminar, requer a juntada posterior de planilha de cálculos judiciais relativa ao precatório expedido no processo de execução nº 2007.33.00.012597-8 movido contra o INSS, tendo em vista que se encontra pendente de atendimento solicitação de desarquivamento formulada perante o juízo da 6ª Vara Federal de Salvador;
- Inocorrência de Omissão de Rendimento:
- No mérito, alega que informou em sua declaração anual de ajuste, ano-calendário 2008, o montante de R\$ 65.640,67 a título de rendimento isento;
- Aduz que tal rendimento decorre do pagamento de benefício previdenciário de aposentadoria por idade de trabalhador rural, no valor de um salário mínimo mensal, recebido acumuladamente em razão de decisão judicial;
- Entende que não houve omissão de rendimento e não é cabível a multa prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996;
- Apuração do Imposto sobre a Renda de Rendimentos Acumulados:
- Transcreve o Ato Declaratório PGFN nº 01/2009 e o art. 19, caput e §§ 1º a 4º da Lei nº 10.522, de 2002, fls. 3 e 4, alegando que há determinação legal para que não seja constituído crédito tributário relativo a matéria constante de ato declaratório aprovado pelo Ministro da Fazenda;
- Acrescenta que a Autoridade Lançadora deve rever de ofício os lançamentos já constituídos e abrangidos pela disposição legal transcrita e disto decorre que é cabível a aplicação retroativa dos entendimentos exarados nos Atos Declaratórios da PGFN aprovados pelo Ministro da Fazenda;
- Aduz que a revogação do Ato Declaratório produzirá efeitos **ex nunc**, não alcançando fatos ou atos jurídicos pretéritos, mencionando entendimento doutrinário que distingue os efeitos decorrentes da revogação e da anulação de atos jurídicos, por ilegalidade ou ilegitimidade (fl. 5);
- Transcreve o art. 144 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), que trata da aplicação da legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador e apresenta jurisprudência correlata (fl. 5);
- O lançamento impugnado ofendeu o quanto disposto no art. 144 do CTN pois deixou de observar o Ato Declaratório PGFN nº 01/2009;
- O Ato Declaratório PGFN nº 01/2009 tem natureza eminentemente interpretativa e sua aplicação deve ser retroativa por força do art. 106 do CTN;
- Defende que a constituição do crédito foi indevida, para o ano-calendário 2008, pois tributou globalmente o benefício previdenciário de valor mensal correspondente a um salário mínimo, recebido acumuladamente, o qual seria isento se submetido a apuração mensal, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 01/2009;

· Transcreve precedentes de jurisprudência do STJ (fl.6);

Retroatividade Benéfica

· Alega que deve ser aplicado ao caso o art. 106 do CTN, que trata da aplicação retroativa da lei, considerando que o Ato Declaratório PGFN nº 01/2009 é norma de cunho interpretativo;

· Aduz que a Lei nº 7.713, de 1998, foi alterada pela Lei nº 12.350, de 2010, adotando forma de tributação exclusiva na fonte para os casos de rendimentos recebidos acumuladamente por força de decisão judicial, mediante apuração mensal;

· Transcreve a nova redação da Lei nº 7.713, de 1998, art. 44;

· Suscita nulidade do lançamento por ter sido fundamentado em norma revogada, pois o tratamento conferido a rendimentos recebidos acumuladamente passou a ser tratado conforme a alteração introduzida pela Medida Provisória nº 497, de 27/07/2010, convertida na Lei nº 12.350, de 2010, para que sejam excluídos a multa de mora, a multa de ofício, os juros moratórios e os tributos lançados;

Ao final, requer a insubsistência e improcedência da ação fiscal, o acolhimento da impugnação para cancelamento do débito fiscal, bem como o deferimento da restituição do imposto sobre a renda postulado na declaração anual de ajuste do ano-calendário 2008.

Em 05/09/2011, o impugnante apresentou manifestação requerendo a juntada de cópia dos autos judiciais nº 2007.33.00.012597-8 (Execução Diversa por Título Judicial) movida contra o INSS, contendo o demonstrativo de cálculo dos rendimentos acumulados auferidos pelo contribuinte atinente a benefício previdenciário de aposentadoria por idade (fls. 58 a 331).

É o relatório.

Cientificado da decisão de primeira instância em 18/06/2013, o sujeito passivo interpôs, em 10/07/2013, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

a) os rendimentos auferidos foram declarados, conforme documentos juntados aos autos - inexistência de omissão

b) os rendimentos recebidos acumuladamente devem ser tributados sob o regime de competência com emprego das tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se referem tais rendimentos, mês a mês, e não sobre o montante global

É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Cleber Ferreira Nunes Leite - Relator(a)

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço

O litígio recai sobre omissão de rendimentos recebidos em ação judicial

DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

Quando a esta matéria, a DRJ considerou improcedente a impugnação, da seguinte maneira:

Apuração do Imposto sobre a Renda de Rendimentos Acumulados.

Sobre o assunto rendimentos recebidos acumuladamente, regulamentando o art. 12 da Lei nº 7.713, de 1988, tem-se o art. 56, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000, de 1999 (RIR/99):

Lei nº 7.713, de 1988:

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.

Decreto nº 3000, de 1999 (RIR/99):

Art. 56. No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá no mês do recebimento, sobre o total dos rendimentos, inclusive juros e atualização monetária (Lei nº 7.713, de 1988, art. 12).

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, poderá ser deduzido o valor das despesas com ação judicial necessárias ao recebimento dos rendimentos, inclusive com advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização (Lei nº 7.713, de 1988, art. 12).

Pela norma acima, quaisquer rendimentos recebidos acumuladamente pela pessoa física serão tributados em bases correntes, ou seja, no mês de seu efetivo recebimento (regime de caixa), seja ele decorrente de aluguéis, rendimentos do trabalho, aposentadoria, reforma, pensão, e quaisquer outros rendimentos tributáveis passíveis de ajuste na Declaração Anual. Portanto, os rendimentos são tributados no mês do recebimento e declarados na Declaração Anual de Ajuste do ano do recebimento, independentemente do mês ou ano em que o rendimento foi efetivamente ganho (regime de competência).

O regime tributário aplicado aos rendimentos recebidos acumuladamente foi objeto de inúmeras lides judiciais, que tinham por motivação a irrisignação por parte dos contribuintes em se submeter ao regime de caixa adotado para fazer incidir o imposto sobre a renda nestes casos.

O debate na esfera judicial conduziu a formação de jurisprudência no âmbito Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede recursal, e, ao lado disso, registravam-se reiteradas decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) não admitindo recursos extraordinários interpostos pela Fazenda Nacional, sob o entendimento que no caso havia ausência de violação direta à Constituição.

Assim, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), em conformidade com art. 19, II, da Lei nº 10.522, de 2002, editou o Ato Declaratório nº 1, de 27 de março de 2009 (DOU de 14/05/2009), citado pelo impugnante em sua defesa, determinando a não apresentação de contestação, a não interposição de recursos ou a desistência daqueles que tivessem sido interpostos, na inexistência de outro fundamento relevante, em processos que buscassem alterar a forma de cálculo do imposto de renda incidente sobre rendimentos pagos acumuladamente, para levar em consideração as tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se referiam tais rendimentos, efetuado-se o cálculo mensal e não global.

Ocorre que o Plenário do STF, na sessão realizado no dia 20/10/2010, reformou decisões monocráticas que haviam negado seguimento a recursos extraordinários da União, nos quais se discutia exatamente a questão da constitucionalidade do art. 12 da Lei nº 7.713/88. O STF, instado pela PGFN, alterou entendimento até então prevalecente para reconhecer a Repercussão Geral nos Recursos Extraordinários nº 614.406 e nº 614.232.

Assim, considerando que uma premissa essencial para a validade do entendimento expresso por meio do Parecer PGFN/CRJ nº 287, de 2009, e também do AD PGFN nº 1, de 2009, era exatamente a ausência de perspectivas de reversão da jurisprudência do STJ pelo STF, o reconhecimento da Repercussão Geral pelo STF afastou essa premissa e abriu novas perspectivas em favor da tese esposada pela Fazenda Nacional – a da

tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente pelo regime do art. 12 da Lei nº 7.713, de 1988.

Diante da aceitação do Recurso Extraordinário (RE) pelo STF, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2331/2010, suspendeu os efeitos do Ato Declaratório nº 1, de 27 de março de 2009, até que ocorresse o deslinde pela Corte Maior sobre a constitucionalidade do art. 12 da Lei nº 7.713/88.

Assim, diferente do quanto cogitou o impugnante, não ocorreu nem a revogação e nem a anulação do Ato Declaratório, mas sim a sua suspensão, retirando-lhe a eficácia.

Ao lado disso, operou-se modificação legislativa, incluído-se o art. 12-A à Lei nº 7.713/1988, pelo art. 20 da Medida Provisória (MP) nº 497, de 27 de julho de 2010 (DOU de 28.7.2010), cuja norma legal foi incorporada ao art. 44 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010. Esta norma estabeleceu, a partir de 28/07/2010, novo tratamento tributário para 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-calendários anteriores ao do recebimento, os quais passaram a ser tributados exclusivamente na fonte, no mês do recebimento ou crédito, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês.

Dessa forma, os rendimentos recebidos acumuladamente até 27/07/2010, não tendo sido contemplados na nova regra de apuração do imposto sobre a renda relativo a rendimentos recebidos acumuladamente, como é o caso destes autos, continuaram a ser tributados na forma do art. 12 da Lei nº 7.713/88, inexistindo disposição normativa que permita a aplicação retroativa desta lei por parte deste Colegiado.

Cite-se, como precedentes administrativos exemplificativos, os seguintes julgados:

Acórdão 01-23.965 – 5ª Turma da DRJ/BEL, sessão de 21/01/2012

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2008

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE.

Os rendimentos recebidos acumuladamente até 27/07/2010 são tributados na forma do art. 12 da Lei nº 7.713/88, quando o imposto incidirá sobre o total dos rendimentos, no mês do seu recebimento.

Acórdão 02-30.627 – 5ª Turma da DRJ/BHE, sessão de 28/01/2011

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2008

IRPF. RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE.

O total dos rendimentos recebidos acumuladamente pela pessoa física, até 31 de dezembro de 2009, deve ser tributado no mês do recebimento do crédito, nos termos do art. 12 da Lei nº 7.713, de 1988.

Engana-se o impugnante quando pretende aplicar retroativamente o Ato Declaratório PGFN nº1, de 2009, com fundamento nos arts. 106 e 144 do CTN. Primeiro, porque a previsão do art. 106 do CTN, taxativa e, pois, específica para as hipóteses elencadas na norma, destina-se a fazer incidir lei, válida e eficaz, a fatos geradores pretéritos, quando expressamente interpretativa, ou quando disciplinar matérias relacionadas a infrações e penalidades, textual:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

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;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

No caso, o Ato Declaratório PGFN nº1, de 2009, no momento da formalização do lançamento, que se operou em 23/02/2011, já não se encontrava em vigor, pois havia sido suspenso por meio do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2331/2010, nos termos antes referidos. Impossível, assim, aplicação retroativa de norma revogada. Segundo, a norma aplicada ao caso foi exatamente aquela vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador (art. 12 da Lei nº 7.713, de 1988), cumprindo-se o quanto disposto no art. 144 do CTN.

Não bastasse tudo isso, há que se registrar que o Ato Declaratório PGFN nº 1, de 2009, nunca se revestiu na condição de norma jurídica substantiva (geral e abstrata) capaz de fazer nascer direitos e gerar obrigações, mas sim norma adjetiva, de cunho procedimental, cujo destinatário principal foi a própria Fazenda Nacional. Tampouco se tratou de norma expressamente interpretativa. E o caso ora sob julgamento não se refere a infrações e penalidades que justifique a incidência da prescrição normativa art. 106 do CTN.

Anote-se também que a repercussão do entendimento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional na atividade fiscal e de julgamento, segundo os ditames da Lei nº 10.522, de 2002, art. 12, §§ 4º e 5º, pressupõe a existência de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, válido e eficaz, circunstância que não mais se verificava no momento do lançamento sob julgamento e assim permanece até o presente.

Em verdade, entendo que a Administração Tributária nunca deixou de interpretar o art. 12 da Lei nº 7.713, de 1988, na forma esposada pela Autoridade Lançadora na Notificação de Lançamento sob julgamento, mas apenas abdicou do direito de discutir judicialmente tal matéria à vista do panorama que se apresentava nas Cortes Superiores.

Ocorre que, como resultado natural e ordinário da dinâmica dos procedimentos judiciais, o entendimento do Supremo Tribunal Federal modificou-se, revelando viabilidade na manutenção da interpretação sempre defendida pela União. Restabelecendo-se, assim, o procedimento e a interpretação que já vinha sendo aplicado.

E, por fim, registre-se que o Manual de Orientação expedido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), dirigido aos contribuintes para elaboração da Declaração Anual de Ajuste do ano-calendário 2008 (exercício 2009), determinava a prestação de informações segundo entendimento fixado no Parecer Normativo nº 5, de 06/11/1995, da então Coordenação-Geral do Sistema de Tributação – Cosit, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que era distinto daquele ora invocado pelo sujeito passivo, fundamentado no Ato Declaratório PGFN nº 1, de 2009, que, no caso, sequer havia sido editado na oportunidade da apresentação pelo impugnante de sua declaração de ajuste objeto da ação fiscalizadora e da Notificação de Lançamento.

Com efeito, entendo que se encontra caracterizada a omissão apontada na Notificação de Lançamento, no valor R\$ 65.639,67, referente a rendimentos tributáveis recebidos acumuladamente, no ano-calendário 2008, tendo em vista que o sujeito passivo apenas declarou o valor de R\$ 1,00 como tributável dos R\$ 65.640,67 recebidos em decorrência da Ação Ordinária nº 2000.33.00.014391-3 e da Ação de Execução nº 2007.33.00.012597-8.

Retroatividade Benéfica

Relembre-se que a previsão do art. 106 do CTN é taxativa e, pois, específica para as hipóteses elencadas na norma, destinando-se a disciplinar a aplicação da lei tributária a fatos passados quando expressamente interpretativa ou quando tratar de infrações e penalidades.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

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;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A introdução do art. 12-A na Lei nº 7.713, de 1998, por meio da Medida Provisória (MP) nº 497, de 2010, convertida na Lei nº 12.350, de 2010, inseriu nova disciplina legal para a tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente, sem eliminar o tratamento até então vigente. Passou-se a ter, então, dois regimes tributários, cuja fronteira ficou delimitada no tempo pela ocorrência do fato gerador, que no caso é o efetivo recebimento dos rendimentos de forma acumulada. Não se trata, portanto, de norma de caráter interpretativo, tampouco reguladora de hipóteses sancionadoras (infrações ou penalidades).

Como visto, somente a partir de 28/07/2010 o novo tratamento tributário passou a existir, possibilitando que rendimentos correspondentes a anos-calendários anteriores ao do recebimento, fossem tributados exclusivamente na fonte, no mês do recebimento ou crédito, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, em conformidade com os arts. 105 e 116 do CTN, textual:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Inequívoco, então, concluir que os rendimentos recebidos acumuladamente até 27/07/2010, não foram contemplados na nova regra de apuração do imposto sobre a renda relativo a rendimentos recebidos acumuladamente, como é o caso destes autos. E, assim sendo, continuam a ser tributados na forma do art. 12 da Lei nº 7.713, de 1988, também aplicados em conformidade com os arts. 105 e 116 do CTN, inexistindo orientação por parte da Administração Tributária para aplicação retroativa da nova regra.

Registre-se, ademais, que no tratamento das disposições transitórias, ampliou-se a incidência do novo regime de tributação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 12-A, § 7º), mas nunca para aplicação retroativa a fatos geradores anteriores a 2010.

Com razão, uma vez que o comando legal vigente no ano calendário, determinava que o imposto incidiria no mês do recebimento dos valores acumulados, utilizando-se as tabelas

e alíquotas vigentes na época do recebimento dessas parcelas, independentemente do período que deveriam ter sido adimplidos, adotando-se como base de cálculo o montante global pago.

No entanto, houve a decisão definitiva de mérito no Recurso Extraordinário (RE) nº 614.406/RS, proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) na sistemática da repercussão geral, a qual deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que afastou o regime de caixa e acolheu o regime de competência para o cálculo mensal do imposto de renda devido pela pessoa física, com a utilização das tabelas progressivas e alíquotas vigentes à época em que os valores deveriam ter sido adimplidos.

Neste caso, o imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos acumulados percebidos no ano-calendário 2008 deve ser apurado com base nas tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se refiram tais rendimentos tributáveis, calculado de forma mensal, e não pelo montante global pago extemporaneamente.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para determinar o recálculo do imposto devido sobre os valores recebidos acumuladamente pela dependente, aplicando-se as tabelas e alíquotas vigentes à época em que os rendimentos deveriam ter sido pagos (regime de competência)

(documento assinado digitalmente)

Cleber Ferreira Nunes Leite