ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10580.720890/2009-96

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

Processo nº	10580.720890/2009-96
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9202-007.009 – 2ª Turma**
Sessão de	21 de junho de 2018
Matéria	IRPF
Recorrente	PAULO MARCELO DE SANTANA COSTA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

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

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), não constituindo nulidade o fato de ter sido anteriormente calculado com base no regime de caixa.

INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE OS JUROS RECEBIDOS.

Não são tributáveis os juros incidentes sobre verbas isentas ou não tributáveis, assim como os recebidos no contexto de perda do emprego. Na situação sob análise, não se estando diante de nenhuma destas duas hipóteses, trata-se de juros tributáveis.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), Patrícia da Silva e Ana Paula Fernandes, que lhe deram provimento parcial, relativamente à verba principal. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

(assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado contra o Contribuinte para cobrança de Imposto de Renda Pessoa Física, decorrente do fato de, supostamente ter o contribuinte classificado erroneamente rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual como sendo rendimentos isentos e não tributados. Os rendimentos foram recebidos do Ministério Público do Estado da Bahia a título de "Valores Indenizatórios de URV", conforme previsão da Lei Complementar nº 20/2003 do mesmo estado e visavam corrigir diferenças de remuneração ocorridas quando da conversão das moedas Cruzeiro Real para URV em 1994.

O lançamento abrange os anos calendários 2004, 2005 e 2006.

Em impugnação, o Contribuinte argui preliminar de ilegitimidade ativa da União, no mérito defende a natureza indenizatória das verbas nos exatos termos em que fixado pela Lei Complementar, cita como exemplo entendimento sedimentado pelo STF quando da promulgação da sua Resolução nº 245, a qual reconheceu que o abono conferido aos magistrados da União em razão das diferenças de URV possui natureza jurídica indenizatória. Subsidiariamente, questiona a base de cálculo utilizada, a aplicação de multa de ofício e correção monetária e a incidência do imposto sobre os juros.

O auto de infração foi mantido em parte pela Delegacia de Julgamento tendo sido determinado o recalculo do imposto com base nas tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se referiam os rendimentos, devendo o cálculo ser mensal e não global e ainda a exclusão das parcelas relativas a reajustes de valores não tributados como férias indenizadas e 13º salário.

Contra a parte do lançamento julgado procedente, o Contribuinte apresentou recurso voluntário reiterando suas alegações de defesa.

Após o trâmite processual que culminou com a anulação do acórdão nº 2201-001.702 pelo acórdão 2201-001.965, proferido em sede de embargos de declaração, o recurso voluntário foi apreciado pela 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária na sessão de 13 de agosto de 2014. Na oportunidade o Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares e, no mérito, deu provimento parcial ao recurso para que determinar que aos rendimentos recebidos

acumuladamente fossem aplicadas as tabelas progressivas vigentes à época em que os valores deveriam ter sido pagos ao contribuinte, bem como para excluir da exigência a multa de ofício. O acórdão 2201-002.495 recebeu a seguinte ementa:

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF*
>
> *Exercício: 2005, 2006, 2007*
>
> *Ementa:*
>
> *PAF. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA.*
>
> *O julgador administrativo não está obrigado a rebater todas as questões levantadas pela parte, mormente quando os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.*
>
> *INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIAÇÃO. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 2.*
>
> *Falece competência a este órgão julgador para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*
>
> *IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. RESPONSABILIDADE. SÚMULA CARF Nº 12.*
>
> *"Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção".*
>
> *IRRF. COMPETÊNCIA.*
>
> *A repartição do produto da arrecadação entre os entes federados não altera a competência tributária da União para instituir, arrecadar e fiscalizar o Imposto sobre a Renda.*
>
> *IMPOSTO DE RENDA. DIFERENÇAS SALARIAIS. URV.*
>
> *Os valores recebidos por servidores públicos a título de diferenças ocorridas na conversão de sua remuneração, quando da implantação do Plano Real, são de natureza salarial, razão pela qual estão sujeitos aos descontos de Imposto de Renda.*
>
> *ISENÇÃO. NECESSIDADE DE LEI.*
>
> *Inexistindo lei federal reconhecendo a isenção, incabível a exclusão dos rendimentos da base de cálculo do Imposto de Renda.*
>
> *IRPF. PARCELAS ATRASADAS RECEBIDAS ACUMULADAMENTE. TABELA MENSAL. APLICAÇÃO DO ART. 62A DO RICARF.*

O imposto de renda incidente sobre os rendimentos tributáveis recebidos acumuladamente deve ser calculado com base nas tabelas e alíquotas vigentes à época em que os valores deveriam ter sido adimplidos, conforme dispõe o Recurso Especial nº 1.118.429/SP, julgado na forma do art. 543C do CPC.

Aplicação do art. 62A do RICARF (Portaria MF nº 256/2009).

IRPF. MULTA. EXCLUSÃO. SÚMULA CARF Nº 73.

"Erro no preenchimento da declaração de ajuste do imposto de renda, causado por informações erradas, prestadas pela fonte pagadora, não autoriza o lançamento de multa de ofício".

IRPF. JUROS DE MORA SOBRE VERBAS TRIBUTADAS. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.

No julgamento do REsp 1.227.133/RS, sob o rito do art. 543C do CPC, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu que apenas os juros de mora pagos em virtude de decisão judicial proferida em ação de natureza trabalhista, por se tratar de verba indenizatória paga na forma da lei, são isentos do imposto de renda, por força do inciso V do art. 6º da Lei n° 7.713/1988.

A Fazenda Nacional apresentou recurso especial ao qual foi negado seguimento.

Recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte o qual foi admitido em relação as seguintes matérias:

a) erro material - regime (caixa x competência) para tributação de IR sobre valores recebidos cumulativamente e

b) não incidência de IR sobre juros moratórios.

Contrarrazões da Fazenda Nacional pugnando pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade e portanto deve ser conhecido.

Conforme relatório, o recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte foi admitido apenas em relação a duas matérias: **a)** erro material - regime (caixa x competência) para tributação de IR sobre valores recebidos cumulativamente, e **b)** não incidência de IR sobre juros moratórios.

Acerca do critério utilizado para o cálculo do IRPF incidente sobre rendimento recebidos acumuladamente, não tenho dúvidas de que o mérito da questão já foi decidido tanto pelo Superior Tribunal de Justiça quanto pelo Supremo Tribunal Federal,

respectivamente sob os ritos do Recurso Repetitivo e da Repercussão Geral. Estamos falando do RESP 1.118.429/SP e do RE 614.406/RS, que receberam as seguintes ementas:

> *RESP 1.118.429/SP*
>
> *TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. AÇÃO REVISIONAL DE BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO. PARCELAS ATRASADAS RECEBIDAS DE FORMA ACUMULADA.*
>
> *1. O Imposto de Renda incidente sobre os benefícios pagos acumuladamente deve ser calculado de acordo com as tabelas e alíquotas vigentes à época em que os valores deveriam ter sido adimplidos, observando a renda auferida mês a mês pelo segurado. Não é legítima a cobrança de IR com parâmetro no montante global pago extemporaneamente. Precedentes do STJ.*
>
> *2. Recurso Especial não provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e do art. 8º da Resolução STJ 8/2008.*
>
> *RE 614.406/RS*
>
> *IMPOSTO DE RENDA - PERCEPÇÃO CUMULATIVA DE VALORES - ALÍQUOTA. A percepção cumulativa de valores há de ser considerada, para efeito de fixação de alíquotas, presentes, individualmente, os exercícios envolvidos.*

Em relação ao julgado do STJ a tese firmada traz o seguinte texto: *O Imposto de Renda incidente sobre os benefícios previdenciários atrasados pagos acumuladamente deve ser calculado de acordo com as tabelas e alíquotas vigentes à época em que os valores deveriam ter sido adimplidos, observando a renda auferida mês a mês pelo segurado, não sendo legítima a cobrança de IR com parâmetro no montante global pago extemporaneamente.* Assim, pelo fato de constar no texto da ementa e também da tese firmada referência ao fato de se ter discutido o pagamento de benefícios previdenciários há quem defenda a aplicação do julgado somente a estes casos.

Entretanto, em relação ao julgado do Supremo Tribunal Federal, considerando o tema fixado para a Repercussão Geral é possível dar-lhe maior abrangência já que a redação da delimitação do tema ficou assim consignada: ***Tema 368 - Incidência do imposto de renda de pessoa física sobre rendimentos percebidos acumuladamente.***

Neste último caso, vale mencionar que não foi feita qualquer ressalva quanto a origem dos rendimentos discutidos. Tal fato fica ainda mais cristalino quando nos debruçamos sobre a fundamentação utilizada pelo Ministro Marco Aurélio que levou em consideração o princípio da isonomia e o da capacidade contributiva. Em voto vista, a Ministra Carmem Lúcia citando a exposição de motivos da Medida Provisória nº 497/2010 (convertida na Lei n. 12.350/2010 que deu origem ao art. 12-A da Lei 7.713/88) resume bem a questão: *"52. Trata-se da tributação de pessoa física que não recebeu o rendimento à época própria, recebendo em atraso o pagamento relativo a vários períodos. Nos termos do art. 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, esses rendimentos seriam tributados no mês do recebimento mediante a aplicação da tabela mensal, o que muitas vezes resulta em um imposto*

de renda muito superior àquele que seria devido caso o rendimento fosse pago no tempo devido"

Assim, resta indiscutível a aplicação ao caso do art. 62, §2º, do Regimento Interno do CARF, o qual determina que as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos que lhe foram submetidos.

Ocorre que, embora os Tribunais Superiores tenham decido sobre a aplicação do regime de competência para fins de cobrança do IRPF sobre rendimentos recebidos acumuladamente e em que pese haver manifestação em sentido contrário, entendo que em nenhum momento os julgados analisaram a tese acerca da possibilidade de se determinar a correção de um lançamento fiscal que tenha adotado o critério de caixa declarado inconstitucional.

Diante do entendimento dos nossos tribunais, vejamos a situação do lançamento: exige-se do contribuinte imposto de renda apurado conforme sistemática declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Ainda que o auto de infração não faça menção expressa ao art. 12 da Lei nº 7.713/88, tendo fundamentado a autuação nos artigos 1º a 3º da lei, ainda assim a forma utilizada para cobrança do tributo permanece viciada.

E aqui entendo tratar-se de vício que leva ao cancelamento do lançamento, pois a inconstitucionalidade impacta diretamente nos critérios quantitativos do lançamento uma vez que a depender da aplicação do regime de caixa ou de competência teremos alterações significativas de base de cálculo e alíquotas. Neste cenário, nos parece pouco razoável admitir a possibilidade de 'refazimento' do lançamento, sob pena de violação ao violação ao art. 142 do CTN:

> *Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*
>
> *Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

A partir do citado dispositivo é pacifico o entendimento de o lançamento tributário ser procedimento de competência exclusiva da autoridade administrativa fiscal, cujo objetivo é verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, culminar penalidade. Com essa premissa, entendo que o julgador administrativo não tem competência para proceder novo lançamento valendo-se de critério para o cálculo do imposto não ventilado pela autoridade administrativa, novo critério inclusive inexistente quando da ocorrência do fato gerador.

Por fim, e mais uma vez, fazendo uma abordagem histórica acerca da criação do art. 12-A da Lei nº 7.713/88, o qual trouxe norma para adequar o sistema ao entendimento da jurisprudência que vinha se consolidando, vale mencionar que por meio da Mensagem de Veto nº 702, ao projeto de conversão que deu origem à Lei nº 12.350/2010, consolidou-se o

entendimento de que um novo critério jurídico não poderia ser aplicado de forma retroativa. Vejamos:

> ***MENSAGEM Nº 702, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2010.***
>
> ***§ 8º do art. 12-A da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, inserido pelo art. 44 do Projeto de Lei de Conversão***
>
> *"§ 8º O disposto neste artigo aplica-se retroativamente aos fatos geradores não alcançados pela decadência ou prescrição."*
>
> ***Razões do veto***
>
> *"A aplicação retroativa da norma tributária gera insegurança jurídica sobre as situações definitivamente constituídas, produzindo efeitos de difícil mensuração nas esferas administrativas e judiciais. Além disso, o CTN, lei materialmente complementar e regra geral do direito tributário, estabelece no art. 144 que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada."*

O próprio art. 12-A em seu §7º é expresso ao limitar sua aplicação apenas aos rendimentos recebidos a partir do ano-calendário de 2010, o que me parece reforçar a tese da impossibilidade de refazimento do presente lançamento e cobrança do imposto com base no regime de competência.

Pelo exposto dou provimento ao recurso do contribuinte.

Do pedido subsidiário:

Vencida quanto ao mérito haja vista a decisão da maioria do Colegiado, manifesto-me acerca do pedido subsidiário formulado pelo Recorrente, por meio do qual defende a não incidência do Imposto de Renda sobre os valores recebidos a título de juros.

Segundo o entendimento do Recorrente, invariavelmente, os juros de mora possuem natureza indenizatória, pois sua função é a de recompor dano ao patrimônio do beneficiário que deixou de receber no tempo certo valor que lhe seria devido.

Trata-se de entendimento compartilhado pelos mais renomados juristas, valendo citar parte do artigo publicado pelo Professor Hugo de Brito Machado, na Revista Dialética de Direito Tributário nº 215 (p. 115/116):

> *Não há dúvida quanto à natureza indenizatória dos juros de mora. A expressão juros moratórios, que é própria do Direito Civil, designa a indenização pelo atraso no pagamento da divida.*
>
> *O Código Civil de 1916 estabelecia que as perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, consistem nos juros de mora e custas, sem prejuízo das pena convencional. E o Código Civil vigente estabelece:*

> *"Art. 404. As perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, serão pagas com atualização monetária segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, abrangendo juros, custas e honorários de advogados, sem prejuízo da penas convencional.*
>
> *Parágrafo único: Provado que os juros de mora não cobrem o prejuízo, e não havendo pena convencional, pode o juiz concede ao credor indenização complementar."*
>
> *Com se vê, o legislador previu que o não recebimento nas datas correspondentes dos valores me dinheiro aos quais se tem direito implica prejuízo. (...)*
>
> *Não se trata de lucro cessante, nem de dano simplesmente moral, que evidentemente também podem ocorrer. Trata-se de perda patrimonial efetiva, decorrente do não recebimento, nas datas correspondentes, dos valores aos quais tinha direito. Perda que o legislador presumiu e tratou como presunção absoluta que não admite prova em contrário, e cuja indenização com juros de mora independe de pedido do interessado.*

Ora, os valores recebidos a título de juros moratórios não estariam sujeitos ao imposto, afinal o conceito de renda e proventos propostos pela Constituição Federal exigem a ocorrência de um acréscimo patrimonial experimentado ao longo de um determinado período de tempo, o que conforme anteriormente exposto não ocorre no presente caso concreto.

Em que pese concordar com os argumentos acima, entendo que a norma regimental prevista no art. 62 do RICARF me impede de deixar de aplicar o que determina o art. 16 da Lei 4.506/1964, o qual possui a seguinte redação:

> *"Art. 16. serão classificados como rendimentos do trabalho assalariado tôdas as espécies de remuneração por trabalho ou serviços prestados no exercício dos empregos, cargos ou funções referidos no artigo 5º do Decreto-lei número 5.844, de 27 de setembro de 1943, e no art. 16 da Lei número 4.357, de 16 de julho de 1964, tais como:*
>
> *(...)*
>
> *Parágrafo único. Serão também classificados como rendimentos de trabalho assalariado <u>os juros de mora</u> e quaisquer outras indenizações pelo atraso no pagamento das remunerações previstas neste artigo." (Grifamos)*

Destaco que o Supremo Tribunal Federal ainda não firmou sua posição em relação ao assunto, haja vista estar pendente de julgamento o Recurso Extraordinário nº 855.091, recebido sob o rito da Repercussão Geral sob o ***Tema 808 - Incidência de imposto de renda sobre juros de mora recebidos por pessoa física***, processo por meio do qual questiona-se a constitucionalidade dos dispositivos acima descrito.

Vale mencionar que a maioria dos conselheiros que compõe esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos termos da jurisprudência - em especial do RE1.227.133/RS, entende que apenas não são tributáveis os juros incidentes sobre verbas isentas ou não tributáveis, assim como os recebidos no contexto de perda do emprego. Neste cenário, na situação ora em análise, os juros são tributáveis.

Assim, diante do exposto, quanto à incidência de imposto de renda sobre os juros de mora, nego provimento ao recurso do Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa - Redator designado

Como bem relatado, a matéria em discussão cinge-se ao exame da possibilidade de recálculo do tributo devido, originalmente lançado com base no regime de caixa, em sede de contencioso administrativo, ante as decisões do STJ, no REsp 1.118.429/SP, e do STF, no RE 614.406/RS, que firmaram o entendimento de que, no caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF deve ser calculado considerando-se as bases de cálculo e alíquotas conforme as competências a que se referem os rendimentos.

A sucessão dos fatos relevantes é a seguinte:

1) Em 01/04/2009 foi lavrado o auto de infração que inaugurou o presente processo;

4) Em 11/07/2012 foi proferido o acórdão de recurso voluntário, cuja decisão foi assim registrada:

> *Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade da decisão de Primeira Instância. No mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir os juros incidentes sobre as verbas recebidas e a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA e MARIA HELENA COTTA CARDOZO, que apenas excluíram os juros, e os Conselheiros RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA e RODRIGO SANTOS MASSET LACOMBE, que deram provimento integral ao recurso. Fez sustentação oral o Dr. Marcio Pinho Teixeira, OAB 23.911/BA.*

3) Em 24/04/2017 o Superior Tribunal de Justiça – STJ proferiu o Acórdão no REsp. nº 1.118.429/SP, com a seguinte ementa:

> *TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. AÇÃO REVISIONAL DE BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO. PARCELAS ATRASADAS RECEBIDAS DE FORMA ACUMULADA.*
>
> *1. O Imposto de Renda incidente sobre os benefícios pagos acumuladamente deve ser calculado de acordo com as tabelas e alíquotas vigentes à época em que os valores deveriam ter sido adimplidos, observando a renda auferida mês a mês pelo*

> *segurado. Não é legítima a cobrança de IR com parâmetro no montante global pago extemporaneamente. Precedentes do STJ.*
>
> *2. Recurso Especial não provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e do art. 8º da Resolução STJ 8/2008.*

4) Em 23/10/2014 o Supremo Tribunal Federal proferiu decisão no RE nº 614.406, assim ementado:

> *IMPOSTO DE RENDA - PERCEPÇÃO CUMULATIVA DE VALORES - ALÍQUOTA. A percepção cumulativa de valores há de de ser considerada, para efeito de fixação de alíquotas, presentes, individualmente, os exercícios envolvidos.*

Entendeu a Relatora, corroborando o entendimento esposado pelo acórdão recorrido, por manter a decisão quanto à improcedência do lançamento, por não ser possível o recálculo do imposto.

Apesar das bem articuladas razões da Relatora, divirjo desse entendimento.

Com a devida vênia, penso que essa conclusão parte de premissa equivocada: a de que a atividade de julgamento administrativo deve se limitar a confirmar ou infirmar o lançamento na sua totalidade, sem a possibilidade de alteração deste, numa interpretação, a meu juízo, isolada e superficial do artigo 142 do CTN. Essa conclusão simplesmente ignora o comando dos artigos 145 e 146 do mesmo CTN os quais vale ressaltar, integram o capítulo II do Código sob o título "Constituição do Crédito Tributário", que têm a seguinte redação:

> *Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo* ***só pode ser alterado*** *em virtude de:*
>
> ***I – Impugnação do sujeito passivo;***
>
> *II – Recurso de ofício;*
>
> *III – Iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previsto no artigo 149. (Destaquei)*
>
> *Art. 146. A modificação introduzida, de oficio ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fatos geradores ocorridos posteriormente à sua introdução.*

Ora, se o lançamento pode ser alterado nos casos de impugnação do sujeito passivo, tal alteração somente pode ser realizada pela autoridade julgadora administrativa, limitada essa alterabilidade, em relação a um mesmo sujeito passivo, apenas pela impossibilidade de agravamento da exigência mediante a introdução de novos critérios jurídicos em desfavor do sujeito passivo.

Diga-se, a propósito, que a alterabilidade do lançamento nos casos de sua inconformidade parcial com as normas do direito positivo, é amplamente reconhecida pela doutrina, com lastro exatamente na interpretação dos artigos 145, 146 e 149 do CTN. Paulo de Barros Carvalho, por exemplo, diz sobre o ponto:

> *Por alterabilidade do lançamento não devemos nos cingir tão só às circunstâncias da nulidade absoluta ou da nulidade relativa*

> *(anulabilidade). Ocasiões há em que o lançamento sofre alterações que agravam a exigência anteriormente formalizada. No quadro das condições estipuladas, o direito positivo brasileiro assegura ao interessado o direito de ipugnar a pretensão tributária consubstanciada no ato de lançamento. E o Código Tributário Nacional contempla a matéria da alterabilidade, estatuindo, no art. 145, que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I) impugnação do sujeito passivo; II) recurso de ofício; III) iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149 [...].(CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário – 23 ed. – São Paulo : Saraiva, 2011. p. 497/498)*

Também Eurico Marcos Diniz de Santi, corroborando o mesmo entendimento, assim se manifesta sobre a alterabilidade do lançamento:

> *A alterabilidade do ato-norma de lançamento pode-se dar pela edição de outro ato-norma que lhe substitua, invalidando implicitamente o ato-norma anterior, ou pode-se dar mediante a expressa invalidação do ato-norma anteriormente praticado. Pressupõe, portanto, competência administrativa para rever o ato-norma, o que implica de outra parte, a competência para invalidá-lo.*
>
> *Estas normas de competência são aquelas que determinam, de forma genérica e abstrata, quais os supostos e as correspectivas consequências para se proceder a invalidação do ato-norma de lançamento. Como o assunto requer certa precisão de conceito e de linguagem, convencionaremos denominar como regra-matriz de invalidação do ato-norma de lançamento às normas de competência para editar ato-norma administrativo invalidador.*
>
> *A regra-matriz de invalidação do ato-norma de lançamento, regra de estrutura, defluem, no Código Tributário Nacional, dos arts. 145, 146 e 149. (SANTI, Eurico Marco Diniz. 2 ed. – São Paulo : Max Limonad, 2001. p. 255)*

No caso sob análise, o lançamento refere-se a rendimentos recebidos acumuladamente em decorrência de decisão em processo judicial trabalhista, tendo sido o imposto apurado em conformidade com a norma em vigor à época da autuação – art. 12, da Lei nº 7.713, de 1988 – que previa que o imposto seria devido no mês do recebimento. Confira-se:

> Lei nº 7.713, de 1988:
>
> *Art. 12. No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá no mês do recebimento ou crédito, sobre a totalidade dos rendimentos, diminuídos do valor das despesas com ação judicial necessários ao seu recebimento, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização.*

Tal dispositivo estabelecia apenas um dos critérios de apuração do imposto devido, com implicação direta no valor deste: com base no regime de caixa. Tanto é assim que o STJ, ao interpretar o dispositivo, e o STF, ao declarar sua inconstitucionalidade, em momento

algum afirmaram a não incidência do imposto. E se é assim, o efeito vinculante de tais decisões aos órgãos julgadores administrativos não impõe, em absoluto, a necessidade de declaração da nulidade do lançamento, mas apenas de afastar o critério segundo o qual o imposto deve ser apurado segundo o regime de caixa.

Como referido acima, o art. 145, I, do CTN, combinado com as normas que regem o processo administrativo fiscal, confere aos órgãos julgadores administrativos, quando provocados pela impugnação do sujeito passivo, competência para promover a necessária alteração do lançamento quando, dando razão ao sujeito passivo, entender que o mesmo está em desconformidade com as normas de incidência. E, com ainda mais razão, quando a decisão deste órgão administrativo está vinculada a algum comando que imponha uma específica interpretação, como neste caso.

No presente caso, vale repisar, a controvérsia cingia-se à definição do critério de apuração, se com base no regime de caixa ou no regime de competência. Diante da afirmação de que o procedimento adotado pela fiscalização, que apurou o imposto com base no regime de caixa, foi irregular, compete à autoridade julgadora, no dizer de Eurico De Santi, alterar o ato-norma de lançamento mediante a edição de outro ato-norma.

Não há nada que justifique, em casos como este, em que há apenas desconformidade parcial do ato com os requisitos instituídos pelo Direito Positivo, e quando esta for sanável mediante correção, a nulidade do lançamento. Realizar essa correção é um dos misteres da autoridade julgadora administrativa.

A nulidade do lançamento, que torna o ato num nada jurídico, é medida extrema, reservada a vícios substanciais, insanáveis, como, conforme referido no art. 59 do Decreto nº 70.235, aqueles lavrados por servidor incompetente ou que impliquem em cerceamento do direito de defesa.

Por tudo o que foi dito acima, a conclusão de que o lançamento é nulo por violação ao art. 142 do CTN carece de consistência jurídica. A um, porque o art. 142 do CTN descreve o procedimento do lançamento e não os seus requisitos de validade; a dois, porque o art. 145, I do próprio CTN prevê a hipótese de alterabilidade do lançamento pela autoridade julgadora administrativa, o que tem como pressuposto lógico a possibilidade da imperfeição do lançamento realizado pela autoridade lançadora. Ante esses pressupostos, a afirmação da impossibilidade de se alterar o lançamento em razão de as decisões dos tribunais superiores impactarem no se critério quantitativo não se sustenta.

Por fim, ressalto que a posição ora esposada, com estes e outros fundamentos, tem prevalecido neste Colegiado. Cito, como exemplo, os Acórdãos nºs. 9202-004.518, Sessão de 26/10/2016, 9202-005.357, Sessão de 25/04/2017, 9202-006.415, Sessão de 29/01/2018 e 9202-006.706, Sessão de 18/04/2018.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa