



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo n°** 10650.000772/2007-25  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **2002-001.760 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 21 de novembro de 2019  
**Recorrente** DANILO DE SIQUEIRA CAMPOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. FATO GERADOR.

A tributação das pessoas físicas se faz pelo regime de caixa, ou seja, considera-se ocorrido o fato gerador no momento da movimentação financeira representativa do efetivo recebimento do rendimento, ou da efetiva colocação do recurso juridicamente à disposição do contribuinte.

A posterior devolução de rendimentos é irrelevante para descaracterizar o fato gerador do imposto de renda no momento do seu recebimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Thiago Duca Amoni (relator) e Virgílio Cansino Gil, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez.

(assinado digitalmente)

Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez – Presidente e redatora designada

(assinado digitalmente)

Thiago Duca Amoni - Relator.

Participaram das sessões virtuais não presenciais os conselheiros Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente), Virgílio Cansino Gil, Thiago Duca Amoni e Mônica Renata Mello Ferreira Stoll.

## Relatório

### Notificação de lançamento

Trata o presente processo de notificação de lançamento – NL (e-fls. 15 a 24), relativa a imposto de renda da pessoa física, pela qual se procedeu autuação pela omissão de rendimentos do trabalho com vínculo e/ou sem vínculo empregatício, no importe de R\$31.155,20.

Tal omissão gerou lançamento de imposto de renda pessoa física suplementar de R\$ 6.879,37, acrescido de multa de ofício no importe de 75%, bem como juros de mora.

### Impugnação

A notificação de lançamento foi objeto de impugnação que conforme decisão da DRJ:

O notificado apresentou impugnação em 18/05/2007 (fls. 01/03), informando inicialmente ser funcionário cedido pelo Banco do Brasil à CASEMG mediante convênio a partir de abril/2003, cabendo à cessionária ressarcir os valores pertinentes a seus proventos.

Esclarece que, tendo o Banco do Brasil elevado sua remuneração para patamares superiores aos dos honorários pagos pela CASEMG em dezembro/2003, com efeitos a partir de abril/2003, restituiu à CASEMG os valores por ela pagos, de R\$ 31.155,20, em 04/02/2004, conforme documento de fls. 10.

Aduz que, posteriormente, foram verificadas outras importâncias a serem por ele restituídas, tendo a CASEMG efetuado definitiva retificação de sua DIRF/2004 em 15/05/2007.

Argumenta que os valores recebidos da CASEMG não configuraram rendimento efetivo, tratando-se de duplicidade em relação à parcela dos proventos pagos em dezembro/2003 pelo Banco do Brasil, referente à correção salarial.

Acresce que tais valores foram devolvidos tão logo apurados, ainda que em exercício posterior ao do ano-calendário da Declaração de Ajuste Anual - DAA, não contrariando o regime de competência adotado para fins tributários no Brasil.

Finaliza alegando que, julgar improcedente a devolução, em exercício subsequente, de uma quantia recebida de boa-fé e que sequer caracterizou rendimento, pois foi restituída, em nada beneficiou o contribuinte e não resultou em acréscimo patrimonial, configuraria, além de desrespeito ao princípio da competência, penalização injustificável, até porque tal valor não poderia ser consignado como dedução nos anos seguintes.

Requer o cancelamento do valor lançado de ofício e o reprocessamento de sua DAA/2004, com base nas informações ora apresentadas e na última retificação da DIRF da CASEMG.

A impugnação foi apreciada na 6ª Turma da DRJ/JFA que, por maioria de votos, em 03/09/2009, no acórdão 09-25.961, às e-fls. 52 a 58, julgou a impugnação improcedente.

### **Recurso voluntário**

Ainda inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, às e-fls. 57 a 90 no qual alega, em síntese, que:

- Foi cedido a CASEMG emprestado pelo Banco do Brasil;
- A CASEMG arcou com a remuneração de abril de 2003 a dezembro de 2003;
- O Banco do Brasil não pagou o salário efetivo do recorrente enquanto estava cedido;
- Em 20.12.2003 o Banco do Brasil ressarciu o recorrente todos os valores que deveria ter pagado de abril a dezembro de 2003;
- Em 04.02.2004, devolveu os valores pagos pela CASEMG;
- A CASEMG efetivou os devidos ajustes na DIRF;
- Assim, não recebeu nenhum valor a mais do que os declarados, não tendo aumento patrimonial;

É o relatório.

### **Voto Vencido**

Conselheiro Thiago Duca Amoni - Relator

Pelo que consta no processo, o recurso é tempestivo, já que o contribuinte foi intimado do teor do acórdão da DRJ em 29/09/2009, e-fls. 61, e interpôs o presente Recurso Voluntário em 16/10/2009, e-fls. 62, posto que atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Conforme os autos, trata o presente processo de notificação de lançamento – NL (e-fls. 15 a 24), relativa a imposto de renda da pessoa física, pela qual se procedeu autuação pela omissão de rendimentos do trabalho com vínculo e/ou sem vínculo empregatício, no importe de R\$31.155,20.

A DRJ manteve a autuação, por maioria de votos, nos seguintes termos:

Conforme legislação transcrita acima, o fato gerador do IRPF é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza. Na hipótese dos autos, deu-se a disponibilidade econômica, a partir do momento em que o contribuinte teve a possibilidade efetiva de dispor dos rendimentos depositados em sua conta corrente, que foram acrescidos ao seu patrimônio.

Os valores pagos pela CASEMG ficaram disponíveis ao contribuinte em 2003, não havendo impeditivos ao seu uso, o que só veio a ocorrer em 2004, quando ele os devolveu à fonte pagadora.

Mesmo que os valores recebidos tenham sido, posteriormente, ressarcidos, fato é que, durante o lapso temporal em que a receita esteve a seu dispor, pôde ele usufruí-la. Não se afigura, assim, essa disponibilidade como simples posse de numerário alheio.

A nossa Carta Magna de 1988 erigiu competências tributárias aos três entes, rigidamente postas, sobretudo quanto a criação de impostos. Conforme artigo 153 do texto constitucional, compete a União, dentre outros, a instituição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

(...)

Segundo define o parágrafo 2º, do supracitado artigo, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade.

O princípio da generalidade permitirá a efetivação dos princípios da universalidade, pessoalidade e capacidade contributiva, na medida em que atua no critério pessoal do conseqüente da regra matriz de incidência tributária, determinando que todas as pessoas físicas – a integralidade desse universo que esteja no território nacional, que auferir renda e proventos de qualquer natureza terá obrigação de efetuar o pagamento do imposto, salvo exceções prevista na própria lei.

Já o princípio da universalidade atuará sobre o aspecto material do antecedente da regra matriz de incidência tributária, afinal determina que a incidência do imposto alcançará todas as rendas e proventos, de qualquer espécie, independente da denominação ou fonte.

Por fim, o princípio da progressividade também será aplicado sobre o critério quantitativo do conseqüente da regra matriz, nesse caso para a fixação da alíquota do imposto. Tal princípio implicará na incidência gradativa, em percentual maior e, pretensamente de modo progressivo, à medida que se dá o correspondente aumento da base de cálculo do imposto ou

acréscimo patrimonial, ou seja, quanto maior o acréscimo patrimonial maior será a alíquota do imposto devido pelo contribuinte.

Ainda, o artigo 3º da Lei nº 7.713/88 disciplina que o imposto sobre a renda incide sobre o rendimento bruto, entendido como produto do capital, do trabalho ou a combinação de ambos, independentemente da denominação das verbas percebidas:

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.

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

§ 5º Ficam revogados todos os dispositivos legais concessivos de isenção ou exclusão, da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas, de rendimentos e proventos de qualquer natureza, bem como os que autorizam redução do imposto por investimento de interesse econômico ou social.

§ 6º Ficam revogados todos os dispositivos legais que autorizam deduções cedulares ou abatimentos da renda bruta do contribuinte, para efeito de incidência do imposto de renda.

Logo, a regra geral é a oferta da totalidade dos rendimentos auferidos pelo contribuinte à tributação.

Traçando a regra matriz de incidência tributária do imposto de renda, temos:

- Aspecto material: adquirir disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza;
- Aspecto espacial: renda ou provento percebido no território nacional, por residentes e não residentes no país e no exterior;
- Aspecto temporal: até 31 de dezembro de cada ano;

- Aspecto quantitativo: tabela progressiva cujas alíquotas variam de 7,5% a 27, 5%;
- Aspecto subjetivo: União Federal (sujeito ativo); pessoa física que adquire renda ou proventos (sujeito passivo)

Contudo, como ensina Sacha Calmon (2010), para que haja incidência do imposto de renda, a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza está atrelada a um acréscimo patrimonial efetivo:

(...)

Secundus – verificar se o recebimento do provento, de fato, redundou em acréscimo patrimonial da pessoa que o recebeu.

Caso contrário, a simples menção a proventos no CTN ensejaria tributação indiscriminada.

(...)

B) o imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de um acréscimo patrimonial efetivo (...) (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pg. 430)

Ora, às e-fls. 91 a 93 há declaração assinada pelo diretor-presidente da CASEMG (Companhia de Armazéns e Silos do Estado de Minas Gerais) atestando que o contribuinte devolveu todos os valores recebidos pela instituição, no valor global de R\$ 31.155,20.

O pagamento em comento não se enquadra na definição de renda do artigo 43, do CTN, pois, como foi devolvido à fonte pagadora, não resta configurado acréscimo patrimonial conforme preceitua o inciso II do retro mencionado dispositivo legal. Às e-fls. 58, há declaração de voto do julgador de primeira instância que restou vencido, citando Leandro Paulsen, que aqui transcrevo:

A renda é o acréscimo patrimonial produto do capital ou do trabalho, e proventos são o acréscimo patrimonial decorrente de uma atividade que já cessou. O próprio art. 43 do CTN põe o acréscimo patrimonial como elemento comum e nuclear do conceito de renda e proventos. (Direito tributário. Constituição e Código Tributário Nacional à Luz da Doutrina e da i Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 292)

Desta forma, conheço do Recurso Voluntário para, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Thiago Duca Amoni

## Voto Vencedor

Conselheira Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Redatora designada

Com a *maxima venia*, divirjo do i.relator quanto ao cancelamento da omissão de rendimentos atribuída ao contribuinte.

Nesse sentido, entendo que não cabe reparos à decisão recorrida, visto que, por ocasião do recebimento dos rendimentos, admitido pelo contribuinte, ocorreu o fato gerador do IR, que é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional. Ressalto que o IRPF se dá pelo regime de caixa, sendo devido à medida que os rendimentos forem percebidos (artigo 2º, da Lei nº 7.713, de 1988). A devolução em ano posterior não altera a incidência do imposto no ano de recebimento desses rendimentos.

A decisão recorrida esclarece de forma pertinente:

Quanto aos motivos que originaram a devolução dos rendimentos, uma característica importante do fato gerador do imposto de renda, pelo menos na forma como está configurado no direito tributário brasileiro, é a sua inalterabilidade em função da validade ou invalidade do ato jurídico a ele correspondente, como disposto no art. 118 do CTN, in verbis:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Nesse sentido é a lição de Aliomar Baleeiro Direito, em Tributário Brasileiro, in Direito Tributário Brasileiro, 11ª edição - atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Editora Forense, 1999, pág. 714:

A validade, invalidade, nulidade, anulabilidade ou mesmo a anulação já decretada do ato jurídico são irrelevantes para o Direito Tributário.

Praticado o ato jurídico ou celebrado o negócio que a lei tributária erigiu em fato gerador, está nascida a obrigação para com o Fisco. E essa obrigação subsiste independentemente da validade ou invalidade do ato.

Nesse diapasão, merecem, também, ser lembrados os ensinamentos de Bernardo Ribeiro de Moraes, no seu “Compêndio de Direito Tributário” (Rio de Janeiro, Ed. Forense, 2ª edição, 1994):

O fato gerador da obrigação tributária realiza missões importantíssimas e essenciais, notadamente as seguintes:

(...)

b) uma vez concretizado o pressuposto, nasce a obrigação tributária. Esta aparece somente diante de um pressuposto de fato que a lei tributária considera apto para

produzir o efeito jurídico respectivo. Em última análise, o fato gerador da obrigação tributária constitui mero instrumento jurídico para dar nascimento à obrigação tributária;

c) separa, com nitidez, as figuras do objeto do tributo e do próprio fato gerador da obrigação tributária. O objeto do tributo contempla os fatos submetidos à tributação em seu significado originário, sem o envolvimento da norma jurídica ordinária; o fato gerador da obrigação tributária contempla os fatos em sua significação jurídica, conforme definidos pelo direito positivo. O objeto do imposto sobre a renda acha-se ligado ao conceito de renda, enquanto que o fato gerador deste imposto depende do conceito de renda adotado pelo legislador ordinário, na sua opção política”. (segundo volume, p. 327).

“Os fatos, sejam econômicos ou jurídicos, são vistos pelo direito tributário como mero fato que está hipoteticamente previsto em lei. Devemos observar que:

a) a lei tributária, ao transformar certos fatos da vida real em fato gerador da obrigação tributária, jamais atribui relevância ao elemento ‘vontade humana’ (este elemento pode ser relevante para a produção de efeitos em outras áreas jurídicas);

b) a formação da obrigação tributária, que advém da ocorrência do fato gerador respectivo, acha-se desligada por completo de qualquer outra relação jurídica. A lei tributária atribui efeitos jurídicos a determinado fato (fato gerador da obrigação tributária), apreciando-o exclusivamente como simples fato, embora tal fato possa produzir efeitos jurídicos diante de outros campos do direito;

c) o direito tributário se interessa, no caso, em verificar apenas se ocorreu ou não o fato gerador da obrigação tributária. Para a tributação, basta a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Há, assim, a subsunção do conceito do fato ao conceito da norma, com o conseqüente efeito jurídico (nascimento da relação jurídica tributária).” (segundo volume, pp. 336/337).

Portanto, confirmado seu recebimento, os rendimentos devem ser tributados no ajuste.

Isto posto, é de se negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez