



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

Processo n° 10820.721859/2014-60
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.458 – 2ª Turma
Sessão de 13 de dezembro de 2018
Matéria IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MARIA NERCI DA CONCEIÇÃO ALVES

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2010

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.

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 dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva (relatora), Ana Paula Fernandes e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva - Relatora.

(assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, contra o Acórdão nº 2201-003.164, de 11/05/2016, prolatado pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (efls. 159/164), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2010

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE. APURAÇÃO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

A incidência do imposto de renda pela regra do regime de caixa, como prevista na redação do artigo 12 da Lei 7.713/1988, gera um tratamento desigual entre os contribuintes. A incidência do imposto de renda sobre rendimentos recebidos acumuladamente deve considerar as alíquotas vigentes na data em que a verba deveria ter sido paga, observada a renda auferida mês a mês. Não é razoável, nem proporcional, a incidência da alíquota máxima sobre o valor global pago fora do prazo. Inteligência daquilo que foi decidido pelo STF no Recurso Extraordinário nº 614406/RS, com repercussão geral reconhecida.

A decisão foi assim resumida:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Carlos Henrique de Oliveira e Eduardo Tadeu Farah (Presidente) que aplicavam aos rendimentos recebidos acumuladamente as tabelas vigentes à época em que os rendimentos deveriam ser adimplidos

O apelo suscita as seguintes matérias:

1. **Rendimentos Recebidos Acumuladamente;** os acórdãos 2202-002.830 e 9202-003.695;

2. **vício formal versus vício material.** Não conhecido nem em face de Agravo.

Houve contrarrazões da Contribuinte pugnando pela manutenção da decisão da Câmara *a quo*.

Na origem:

Em 17/11/2014, foi lavrada notificação de lançamento referente ao exercício 2010, ano calendário 2009, decorrente da omissão de rendimentos sujeitos à tabela progressiva, no valor de R\$ 76.046,55 recebidos pela fonte pagadora Caixa Econômica Federal.

Constou da referida notificação que, na apuração do imposto devido, foi compensado o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre os rendimentos omitidos no valor de R\$ 2.281,40.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

Presentes os pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional, dele conheço.

Entretanto, no mérito, não entendo que deva prosperar. Coadunando com meu entendimento já esposado nesta Câmara em outras tantas ocasiões, trago à colação irrepreensíveis os fundamentos da decisão *a quo*, da lavra da ilustre Conselheira Ana Cecília Lustosa, *verbis*:

Cinge – se a controvérsia sobre a omissão de rendimentos recebidos acumuladamente referente à concessão de aposentadoria rural por idade (pagamento das parcelas vencidas), conforme conta das fls. 126 a 145.

Conforme se extrai dos autos, inclusive da decisão da DRJ, a base de cálculo do imposto de renda devido foi calculada com fundamento na regra estabelecida no art. 12 da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988 (regime de caixa).

Da inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal (art. 12 da Lei 7.713/88)

Em 23 de outubro de 2014, diante da análise do RE 614406/RS, com repercussão geral, o STF concluiu o julgamento relativo à forma de incidência do imposto de renda sobre rendimentos recebidos acumuladamente no sentido de que a alíquota do imposto deve ser aplicada ao rendimento recebido mês a mês, e não aquela que incidiria sobre valor total pago de uma única vez.

O Informativo 794 do Supremo Tribunal Federal assim dispôs sobre o tema:

IRPF e valores recebidos acumuladamente 4

É inconstitucional o art. 12 da Lei 7.713/1988 (“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”). Com base nessa orientação, em conclusão de julgamento e por maioria, o Plenário negou provimento a recurso extraordinário em que se discutia a constitucionalidade da referida norma — v. Informativo 628. **O Tribunal afirmou que o sistema não poderia apenas o contribuinte duas vezes. Esse fenômeno ocorreria, já que o contribuinte, ao não receber as parcelas na época própria, deveria ingressar em juízo e, ao fazê-lo, seria posteriormente tributado com uma alíquota superior de imposto de renda em virtude da junção do que percebido. Isso porque a exação em foco teria como fato gerador a disponibilidade econômica e jurídica da renda.** A novel Lei 12.350/2010, embora não fizesse alusão expressa ao regime de competência, teria implicado a adoção desse regime mediante inserção de cálculos que direcionariam à consideração do que apontara como “épocas próprias”, tendo em conta o surgimento, em si, da disponibilidade econômica. Desse modo, transgredira os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, de forma a configurar confisco e majoração de alíquota do imposto de renda. Vencida a Ministra Ellen Gracie, que dava provimento ao recurso por reputar constitucional o dispositivo questionado.

Considerava que o preceito em foco não violaria o princípio da capacidade contributiva. Enfatizava que o regime de caixa seria o que melhor aferiria a possibilidade de contribuir, uma vez que exigiria o pagamento do imposto à luz dos rendimentos efetivamente percebidos, independentemente do momento em que surgido o direito a eles. RE 614406/RS, rel. orig. Min. Ellen Gracie, red. p/ o acórdão Min. Marco Aurélio, 23.10.2014. (RE614406) Cumpre destacar que o voto vencedor redigido pelo Ministro Marco Aurélio consignou o seguinte entendimento:

Qual é a consequência de se entender de modo diverso do que assentado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região? Haverá, como ressaltado pela doutrina, principalmente a partir de 2003, transgressão ao princípio da isonomia. Aqueles que receberam os valores nas épocas próprias ficaram sujeitos a certa alíquota. O contribuinte que viu resistida a satisfação do direito e teve que ingressar em Juízo será apenado, alfim, mediante a incidência de alíquota maior. Mais do que isso, tem-se o envolvimento da capacidade contributiva, porque não é dado aferi-la, tendo em conta o que apontei como disponibilidade financeira, que diz respeito à posse, mas o estado jurídico notado à época em que o contribuinte teve jus à parcela sujeita ao Imposto de Renda. O desprezo a esses dois princípios conduziria a verdadeiro confisco e, diria, à majoração da alíquota do Imposto de Renda.

(...)

Por isso, no caso, desprovejo o recurso, assentando a inconstitucionalidade do artigo 12 – não do 12A, que resultou da medida provisória, da conversão em lei –, no que conferida

interpretação alusiva à junção do que alcançado pelo contribuinte, considerados os vários exercícios.

Verifica-se, portanto, que o voto condutor do acórdão negou provimento ao recurso da União e afastou a aplicabilidade da regra prevista no art. 12 da Lei nº 7.713/1998, declarando-a inconstitucional, em controle difuso, com julgamento submetido ao rito da repercussão geral (CPC, art. 543B).

O entendimento da Suprema Corte, em sede de repercussão geral, é de observância obrigatória pelos membros deste Conselho, conforme disposto no art. 62ª do Regimento Interno do CARF, assim descrito:

Artigo 62A.

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973,

Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Assim, impõe-se a aplicação do entendimento externado pelo STF em julgamento realizado na sistemática da repercussão geral ao caso concreto, reconhecendo que houve um vício material no lançamento (apuração indevida da base de cálculo do tributo com repercussão na alíquota aplicável), haja vista que os valores recebidos pela Recorrente se referem a benefícios previdenciários.

Nesse contexto, entendo que deve ser cancelada a infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

Assim, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional para no mérito negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva

Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa - Redator designado

Divergi da i. Relatora apenas quanto ao mérito, mais especificamente quanto à solução proposta aos casos de rendimentos recebidos acumuladamente, em afastar totalmente a exigência. Ressalto que não há divergência quanto à impossibilidade de exigência do imposto considerado o regime de caixa, pois essa questão já foi objeto de decisão judicial consolidada e incorporada ao ordenamento jurídico positivo. O que se discute é a possibilidade de, diante de lançamento em que a incidência do imposto foi definida segundo o regime de caixa, poder a

autoridade julgadora proceder à alteração do lançamento, considerando-se o regime de competência e reduzindo o montante do tributo devido. É o que passo a examinar.

A sucessão dos fatos relevantes é a seguinte:

1) Em 17/11/2014 foi lavrada a Notificação de Lançamento objeto do presente processo;

2) Em 24/04/2017 o Superior Tribunal de Justiça – STJ proferira 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.

3) 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 ser considerada, para efeito de fixação de alíquotas, presentes, individualmente, os exercícios envolvidos.

4) Em 11/05/2016 foi proferido o acórdão de recurso voluntário.

Entendeu a Relatora, corroborando o entendimento esposado pelo acórdão recorrido, por manter a decisão quanto à improcedência do lançamento, por entender 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 ofício 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 introdução de novos critérios jurídicos.

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). Ocasionalmente 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 impugnar a pretensão tributária consubstanciada no ato de lançamento. E o Código Tributário Nacional contempla a matéria da alterabilidade, estatuinto, 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.

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.

Por tudo o que foi dito acima, o cancelamento total do lançamento por suposta 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.

Como em razão da decisão ora afastada, restaram questões pendentes de decisão pela instância *a quo*, os autos devem retornar para análise das demais questões do REcurso Voluntário.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO para que seja recalculado o imposto devido mediante aplicação das tabelas progressivas e alíquotas vigentes à época da aquisição dos rendimentos (regime de competência), com retorno dos autos à instância *a quo* para análise das demais questões do recurso voluntário..

(assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa