



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

<b>Processo nº</b>	10845.720330/2017-93
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2202-005.072 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	9 de abril de 2019
<b>Matéria</b>	IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA
<b>Recorrente</b>	RAFAEL AUGUSTO DE MOURA CAMPOS
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2012

NOVOS ARGUMENTOS SUSCITADOS EM SEDE RECURSAL. MATÉRIA APRECIÁVEL DE OFÍCIO. AFASTAMENTO DA PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

A impugnação, que instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal, é o momento no qual o contribuinte deve aduzir todas as suas razões de defesa (arts. 14-16, Decreto nº 70.235/1972). Não se admite, pois, a apresentação, em sede recursal, de argumentos não debatidos na origem. Tratando-se de matéria apreciável de ofício, contudo, a decretação da preclusão consumativa deve ser afastada.

RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE. ART. 12 DA LEI 7.713/88. INCONSTITUCIONALIDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Os rendimentos de previdência complementar recebidos acumuladamente antes de 11/03/2015 sujeitam-se à tributação pelo regime de competência, conforme entendimento exarado na decisão definitiva de mérito do RE nº 614.406/RS, que concluiu pela inconstitucionalidade do art. 12 da Lei 7.713/88.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para determinar seja o imposto de renda calculado utilizando-se as tabelas e alíquotas do imposto vigentes a cada mês de referência, considerando serem os RRAs referentes ao período compreendido entre janeiro de 1999 e abril de 2009.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (Relatora), Leonam Rocha de Medeiros, Marcelo de Sousa Sáteles, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Rorildo Barbosa Correia, Ronnie Soares Anderson (Presidente) e Thiago Duca Amoni (Suplente Convocado).

Ausente a Conselheira Andréa de Moraes Chieregatto.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por RAFAEL AUGUSTO DE MOURA CAMPOS contra acórdão proferido Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DRJ/BSB), que julgou *parcialmente procedente* a impugnação

*(...) para manter a infração apurada de números de meses relativo a rendimentos recebidos acumuladamente indevidamente declarado – tributação exclusiva e considerar os rendimentos tributáveis no montante de R\$ 320.851,99 sujeitos ao ajuste na Declaração de Ajuste Anual com imposto de renda retido na fonte de R\$ 120.290,27, o que resulta em imposto a restituir de R\$ 31.568,58. O direito creditório reconhecido neste processo é de R\$ 583,18, a ser restituído corrigido nos termos da legislação vigente, em virtude de R\$ 30.985,40 ter sido reconhecido, anteriormente, no procedimento de ofício (“vide” dispositivo de acórdão às f. 362).*

É que contra o ora recorrente fora expedida a Notificação de Lançamento de nº 2012/909394613568611, relativa ao ano-calendário 2011, em razão da constatação de “informação inexata de número de meses referentes a rendimentos tributáveis recebidos acumuladamente” (f. 61). Transcrevo a “Complementação da Descrição dos Fatos”, por melhor explicitar a razão ensejadora do lançamento:

*Conforme documentos apresentados trata-se de diferença de complementação de aposentadoria pagos, em 2011, por entidade de previdência privada (FEMCO), portanto não se confundem com os rendimentos “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”, a que se refere o art. 12-A da Lei 7.713, de 1988 alterada posteriormente, não se aplicando desta forma o regime de tributação previsto para RRA (f. 62).*

A DRJ de origem consignou que os rendimentos recebidos acumuladamente foram informados no campo “Rendimento Tributável de Pessoa Jurídica Recebidos Acumuladamente pelo Titular”, quando deveriam ter sido informados como “Rendimentos Tributáveis Recebidos de Pessoa Jurídica pelo Titular e sujeito ao ajuste na Declaração de Ajuste Anual”. Sustentou ainda que, em razão de os RRAs referirem-se a rendimentos oriundos de previdência privada, não seriam contemplados pelo art. 12-A da Lei 7.713/88, que prevê o regime de tributação exclusiva na fonte. Sustentou, por fim, que os rendimentos tributáveis totalizariam R\$ 320.851,99 (trezentos e vinte mil, oitocentos e cinquenta e um reais e noventa e nove centavos), com IRRF de R\$ 120.290,21 (cento e vinte mil, duzentos e noventa reais e vinte e sete centavos), o que resultaria em imposto a restituir de R\$ 31.568,58 (trinta e um mil, quinhentos e sessenta e oito reais e cinquenta e oito centavos). Após o reajuste da base de

cálculo, foi reconhecido um crédito de R\$ 583,18 (quinhentos e oitenta e três reais e dezoito centavos).

Intimado do acórdão, o recorrente apresentou, em 19/07/2018, recurso voluntário (f. 384/396), suscitando que, ainda que os RRAs tivessem de ser tributados como “Rendimentos Tributáveis Recebidos de Pessoa Jurídica pelo Titular”, o reajuste da base de cálculo promovida pela DRJ/BSB está equivocado, uma vez que incluiu o valor de R\$ 120.290,27 (cento e vinte mil, duzentos e noventa reais e vinte e sete centavos), advindo de alvará expedido em 30/09/2016. *Apenas em sede recursal*, narrou que o Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional o art. 12 da Lei nº 7.713/88, o que chancelou a aplicação do regime de competência. Por fim, diz não poder ser penalizado por tributação maior do que a que teria incidido se houvesse recebido as verbas a que tem direito na época própria, o que comprovaria a imperatividade da inaplicabilidade do regime de caixa.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira - Relatora

Reservo-me aferir o preenchimento dos pressupostos de admissibilidade após tecer algumas considerações sobre a matéria suscitada apenas em sede recursal.

Conforme relatado, o ora recorrente trouxe a esta instância revisora matéria não suscitada em sua impugnação, qual seja, a suposta inconstitucionalidade do art. 12 da Lei nº 7.713/88. Em síntese, a impugnação à exigência fiscal aventou o seguinte (f. 2/4):

**a)** a necessidade de prioridade no recebimento de restituição do imposto de renda, em razão de ser pessoa idosa;

**b)** os RRAs referem-se à ação judicial nº 00046008420045020441, em trâmite perante a 1ª Vara do Trabalho de Santos/SP, cujo escopo é cobrar as diferenças de complementação de aposentadoria devidas ao contribuinte;

**c)** o recebimento de um valor incontroverso de R\$ 407.277,01 (quatrocentos e sete mil, duzentos e setenta e sete reais e um centavo), restando-lhe líquido o valor de R\$ 286.986,74 (duzentos e oitenta e seis mil, novecentos e oitenta e seis reais e setenta e quatro centavos), uma vez que R\$ 120.290,27 (cento e vinte mil, duzentos e noventa reais e vinte e sete centavos) foram retidos a título de Imposto de Renda;

**d)** o valor apurado refere-se às diferenças de complementação de aposentadoria do período de janeiro de 1999 a abril de 2009 (123 meses e 18 dias).

**e)** como os cálculos foram efetuados até abril de 2009 e o pagamento efetivo ocorreu em 24/08/2011, acrescentou-se ao período 27 meses e 24 dias, o que totalizou 151 meses.

Ainda que não tenha suscitado a aplicação do regime de competência em sua impugnação, entendo que deve ser afastada a decretação da preclusão consumativa, uma vez que a revisão pode se dar inclusive de ofício, conforme se depreende do seguinte julgado:

*(...) Os rendimentos recebidos acumuladamente foram lançados pela sistemática do art. 12 da Lei 7.713/88 sob o argumento de que o art. 12A da mesma lei não poderia se aplicar a rendimentos de complementação de aposentadoria àquela época.*

*A partir de 11/03/2015 a redação do art. 12A passou a contemplar tais rendimentos.*

*Contudo, em 23.10.2014, no julgamento do RE 614.406/RS, o STF declarou, com repercussão geral, a inconstitucionalidade do art. 12 da Lei 7.713/88 que dispunha sobre a incidência do imposto de renda sobre rendimentos recebidos acumuladamente, com a seguinte ementa:*

**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.

*Por força de lei, a decisão em questão vincula a Receita Federal a partir de 04/11/2015, data da ciência da Nota Explicativa PGFN/CRJ/Nº 981/2015. A referida nota delimitou os efeitos do julgado somente ao art. 12 da Lei 7.713/88. Dessa forma, a partir de 04/11/2015, o Fisco não mais deverá constituir créditos tributários de RRA sob o regime do art. 12 da Lei 7.713/88 e aqueles créditos já constituídos deverão ser revistos de ofício. A teor do disposto no artigo 62, § 2º do RICARF, trata-se de decisão de observância obrigatória também por este colegiado.*

*Desse modo, deverá ser afastada nos julgamentos do CARF a aplicação do art. 12 da Lei 7.713/88, prestigiando-se o regime de competência para apuração do imposto de renda sobre os rendimentos recebidos acumuladamente. Diante disso, considerando que o art. 12 da Lei 7.713/88 foi declarado inconstitucional pelo STF e que esta decisão vincula o Fisco e o próprio CARF, os rendimentos de previdência complementar recebidos acumuladamente antes de 11/03/2015 não devem ser tributados pela sistemática do referido artigo, mas sim pelo regime de competência (CARF. Processo nº 10580.725507/201615, Acórdão nº 2002000.185 – Turma Extraordinária / 2ª Turma, Sessão de 20 de junho de 2018; sublinhas deste voto).*

Feitas essas ponderações, conheço do recurso, presentes os pressupostos de admissibilidade.

Ausentes questões preliminares, passo à análise do mérito.

## **DA TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE (RRAs)**

A fim de resolver a controvérsia, necessária uma brevíssima análise da evolução legislativa quanto à sistemática de incidência do IRPF sobre os rendimentos recebidos acumuladamente. Isto porque, conforme relatado, o recorrente, em sua declaração de ajuste anual, incluiu os RRAs referentes à complementação de aposentadoria no campo “Rendimentos Tributáveis de Pessoa Jurídica Recebidos Acumuladamente pelo Titular”. A autoridade fiscalizadora, contudo, enquadrou tal rendimento no campo “Rendimentos Tributáveis Recebidos de Pessoa Jurídica pelo Titular”, sob a justificativa de que, quando da ocorrência do fato gerador, a diferença de complementação de aposentadoria paga por entidade

de previdência privada não se enquadrava na sistemática do art. 12-A da Lei 7.713/1988. Registro, por oportuno, que, no enquadramento legal constante às f. 61, faz-se menção, dentre outros, aos arts. 12 e 12-A e §§, da Lei 7.713/1988.

A DRJ/BSB manteve o entendimento de que o art. 12-A da Lei 7.713/1988 não seria aplicável ao caso, motivo pelo qual se adotou o regime previsto no art. 12 da mesma Lei.

O art. 12 da Lei nº 7.713/88 previa que, para os rendimentos recebidos acumuladamente, relativos a anos calendários anteriores ao do recebimento, o imposto de renda incidiria no mês de recebimento, sobre o valor total dos rendimentos, deduzidos os custos com a ação judicial. Senão, veja-se:

*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.*

A Medida Provisória (MP) nº 497, de 27 de julho de 2010, posteriormente convertida na Lei nº 12.350/2010, acrescentou o art. 12-A à Lei 7.713/1988, o qual alterou a sistemática de tributação dos RRAs. Calha a transcrição de sua redação original:

*Art. 12-A. 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-calendário anteriores ao do recebimento, serão tributados exclusivamente na fonte, no mês do recebimento ou crédito, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês.*

*§ 1º O imposto será retido, pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento ou pela instituição financeira depositária do crédito, e calculado sobre o montante dos rendimentos pagos, mediante a utilização de tabela progressiva resultante da multiplicação da quantidade de meses a que se refiram os rendimentos pelos valores constantes da tabela progressiva mensal correspondente ao mês do recebimento ou crédito (...).*

Os RRA, portanto, passaram a ser tributados exclusivamente na fonte, no mês de recebimento do crédito, em separado dos demais rendimentos auferidos no mês. Conforme se extrai do *caput* do artigo, contudo, a novel sistemática não se aplicava a todas as espécies de RRA, apenas aos rendimentos do trabalho e aos 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. Sendo assim, não estariam englobados no regime de tributação exclusiva na fonte previsto pelo art. 12-A os rendimentos pagos pelas entidades de previdência privada.

A MP nº 670, de 11 de março de 2015, convertida na Lei 13.149, de 21 de julho de 2015, deu nova redação ao art. 12-A da Lei 7.713/88, eliminando a restrição quanto à natureza dos rendimentos recebidos acumuladamente. Veja-se:

*Art. 12-A. Os rendimentos recebidos acumuladamente e submetidos à incidência do imposto sobre a renda com base na tabela progressiva, quando correspondentes a anos-calendário anteriores ao do recebimento, serão tributados exclusivamente na fonte, no mês do recebimento ou crédito, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês.*

(...)

A Lei em questão também foi responsável por revogar o art. 12 da Lei 7.713/1988.

Assim, até 11/03/2015, os rendimentos pagos acumuladamente por entidade de previdência privada, decorrentes de diferenças de complementação de aposentadoria, não estavam sujeitos à incidência do art. 12-A da Lei 7.713/1988, na redação dada pela Lei nº 12.350/2010. Estariam submetidos, portanto, à sistemática do antigo art. 12, que, como visto, prescrevia que o imposto incidiria no mês da percepção dos rendimentos, utilizando-se as tabelas e alíquotas vigentes no momento de percepção da renda e considerando-se o valor total pago extemporaneamente.

Todavia, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 614.406/RS, em 23/10/2014, sob a sistemática do art. 543-B do CPC/73, o Pleno do exc. Supremo Tribunal Federal concluiu pela inconstitucionalidade do art. 12 da Lei 7.713/1988, por violar os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, fixando o entendimento de que o cálculo do imposto devido sobre os RRAs deveria ser feito mediante utilização de tabelas progressivas e alíquotas vigentes à época em que os valores deveriam ter sido adimplidos (ou seja, empregando-se o regime de competência).

Tendo em vista que tal decisão definitiva do STF é de observância obrigatória por este Conselho, em razão do disposto no art. 62, § 2º do RICARF, tem-se que os RRAs decorrentes de previdência complementar recebidos antes de 11/03/2015 (ou seja, aqueles que não se sujeitam ao novo art. 12-A da Lei 7.713/1988) estão submetidos ao regime de competência, afastando-se, assim, a aplicação do art. 12 da Lei 7.713/1988. A título exemplificativo, confira-se:

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

*Ano-calendário: 2014*

*RENDIMENTOS RECEBIDOS*

*ACUMULADAMENTE. DIFERENÇA DE APOSENTADORIA.  
PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR PRIVADA. TRIBUTAÇÃO.*

*Relativamente ao ano-calendário de 2014, os rendimentos recebidos acumuladamente pagos por entidade de previdência complementar, decorrentes de complementação do valor de aposentadoria, quando correspondentes a anos-calendário anteriores ao do recebimento, não estão enquadrados na sistemática de tributação exclusiva na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês. A incidência da tributação exclusivamente na fonte com respeito a essa natureza de rendimentos recebidos acumuladamente deu-se apenas a partir de 11 de março de 2015, com a publicação da Medida Provisória nº 670, de 2015.*

*RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE. REGIME DE COMPETÊNCIA. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF).*

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE) Nº 614.406/RS.  
REPERCUSÃO GERAL. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.*

*A decisão definitiva de mérito no RE nº 614.406/RS, proferida pelo STF na sistemática da repercussão geral, deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Apurase o imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos acumulados percebidos no ano-calendário de 2014, relativamente a diferenças de aposentadoria paga por entidade de previdência complementar, com base nas tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se refiram tais rendimentos tributáveis, calculados de forma mensal, e não pelo montante global pago extemporaneamente (Processo nº 13054.720853/201734, Acórdão nº 2201004.792 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 08 de novembro de 2018 – Sublinhas deste voto).*

Por fim, registro que em que pese ter o recorrente relatado ter a DRJ promovido o reajuste da base de cálculo para incluir a quantia de R\$ 120.290,27 (cento e vinte mil, duzentos e noventa reais e vinte e sete centavos), retida a título de imposto de renda, notasse que o montante já havia sido incluído quando da apuração pela autoridade fiscalizadora do imposto a restituir - "vide" f. 63/64. Nota-se que o rendimento tributável discriminado pela DRJ e aquele que consta no Demonstrativo de Apuração das Alterações dos Dados Declarados na Ficha RRA Exclusivo na Fonte são idênticos: R\$320.851,99 (trezentos e vinte mil, oitocentos e cinqüenta e um reais e noventa e nove centavos) - "vide" f. 361 e f. 63, respectivamente. Ademais, às f. 379, em razão do recálculo promovido, foi comunicado ao recorrente ter sido “(...) emitida em 11/05/2018 a Ordem Bancária nº 2018OB800709, junto ao banco 033, agência 0570, conta 10038215, no valor corrigido de R\$ 942,94”, o que demonstra ter sido beneficiado pela nova apuração. O fato de o alvará ter sido expedido apenas em 30/09/2016, nada diz sobre o momento da retenção da quantia de R\$ 120.290,27 (cento e vinte mil, duzentos e noventa reais e vinte e sete centavos); mas apenas quanto à expedição de ordem de levantamento. Às f. 54, resta indubitável que o montante é "referente ao imposto de renda ano base 2011" - isto é, ano em que o ora recorrente recebeu acumuladamente os rendimentos referentes à ação justrabalhista.

Ante o exposto, **dou parcial provimento ao recurso** para determinar seja o imposto de renda calculado utilizando-se as tabelas e alíquotas do imposto vigentes a cada mês de referência, considerando serem os RRAs referentes ao período compreendido entre janeiro de 1999 e abril de 2009.

(assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora