



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

Processo nº 10855.723868/2012-26
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-003.353 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de abril de 2016
Matéria IRPF
Recorrente MILTON ANTÔNIO DA SILVA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2008

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE EM DECORRÊNCIA DE CONCESSÃO TARDIA DE BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO. FONTE PAGADORA INSS. FORMA DE TRIBUTAÇÃO. JURISPRUDÊNCIA DO STJ E STF. REGIMENTO INTERNO DO CARF. ART. 62 § 2º.

No caso de rendimentos pagos acumuladamente em cumprimento de decisão judicial ou administrativa, a incidência do imposto ocorre no mês de recebimento, mas o cálculo do imposto deverá considerar os períodos a que se referirem os rendimentos, evitando-se, assim, ônus tributário ao contribuinte maior do que o devido, caso a fonte pagadora tivesse procedido tempestivamente ao pagamento dos valores reconhecidos como direito. Jurisprudência do STJ e do STF, com aplicação da sistemática dos Arts. 543 - B e 543 - C do CPC. Art. 62 § 2º do RICARF determinando a reprodução do entendimento.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Márcio de Lacerda Martins (Suplente convocado) e Marcela Brasil de Araújo Nogueira (Suplente convocada), que deram provimento parcial ao recurso para que sejam aplicadas aos rendimentos recebidos acumuladamente as tabelas progressivas vigentes à época em que os valores deveriam ter sido pagos ao Contribuinte. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto.

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente.

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Martin da Silva Gesto, Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Marcela Brasil de Araújo Nogueira (Suplente Convocada), José Alfredo Duarte Filho (Suplente Convocado), Marcio de Lacerda Martins (Suplente Convocado) e Marcio Henrique Sales Parada.

Relatório

Adoto como relatório, em parte, aquele elaborado pela Autoridade Julgadora de 1ª instância (fl. 47), complementando-o ao final:

Contra o contribuinte acima identificado foi emitida, em 23/04/2012, notificação de lançamento de fl. 34, relativa ao ano calendário de 2007, em razão da constatação de omissão de rendimentos recebidos do Instituto Nacional do Seguro Social INSS, no valor de R\$ 44.079,36.

O contribuinte apresentou solicitação de retificação de lançamento, tendo sido cientificado de seu indeferimento em 01/08/2012 (fls. 41 e 42).

Em 28/08/2012, foi protocolada a impugnação de fl. 02, onde o contribuinte alega, em suma, que os rendimentos são isentos por se tratarem de proventos de aposentadoria, reserva remunerada, reforma ou pensão de declarante ou dependente com 65 anos ou mais e, também, por se tratarem de rendas mensais de aposentadorias não pagas no período de 05/2002 a 05/2007.

Ao analisar a impugnação, fixou a DRJ em São Paulo I/SP, em resumo, que:

a) Versam os autos sobre omissão de rendimentos recebidos em razão da revisão do benefício de aposentadoria do impugnante;

b) Os rendimentos referentes a anos anteriores, recebidos de uma só vez, devem ser oferecidos à tributação no mês do seu recebimento com incidência sobre a totalidade dos rendimentos, inclusive juros e atualização monetária, podendo ser deduzido o valor das despesas com a ação judicial necessárias ao recebimento dos rendimentos, inclusive com advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização.

c) Tratando de decisões judiciais dos tribunais superiores e de atos da PGFN que procuraram adequar o entendimento administrativo a elas, enfim concluiu que "*a matéria volta a ser regida pelo artigo 12 da Lei nº 7.713/1988, base legal do artigo 56 do RIR/1999, acima reproduzido.*"

d) Quanto à alegada isenção dos rendimentos por tratar-se de proventos de aposentadoria de declarante com 65 anos ou mais, cumpre esclarecer que há isenção de imposto de renda sobre proventos de aposentadoria de declarante com 65 anos ou mais, até o limite estabelecido em lei. Para o ano calendário de 2007, o limite mensal de isenção foi fixado em R\$ 1.313,69, conforme a lei n.º 11.482, de 31/05/2007. No caso em tela, verifica-se que o contribuinte, nascido em 06/12/1946 (fl. 28), não tinha completado 65 anos no ano calendário de 2007, não havendo razão para pleitear tal isenção.

Assim, decidiu a instância recorrida pela **improcedência da impugnação**.

Cientificado dessa decisão em 10 de janeiro de 2013 (AR na folha 55), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 06 de fevereiro de 2013 (protocolo na folha 57), onde repisa que recebeu, em 2007, montante que se referia a aposentadorias mensais não pagas no período entre 2002 e 2006, pelo INSS, após cinco anos de espera. Entendeu que esse montante seria "isento e não tributável", porque se refere a rendimentos acumulados pagos de uma só vez, assim, os rendimentos não foram omitidos, mas declarados em "outro campo", que reputou mais correto. Salientou, ainda, que a matéria que desejou discutir na impugnação refere-se a esses rendimentos recebidos acumuladamente e não a "*isenção por idade, conforme relatado no acórdão citado*". PEDE que seja acatado seu recurso para retificar o lançamento, cancelando-se o débito fiscal.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, Relator.

O recurso é tempestivo, conforme relatado e, atendidas as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

A numeração de folhas a que me refiro a seguir é a identificada após a digitalização do processo, transformado em meio eletrônico (*arquivo.pdf*).

DOS RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE.

Verifico a partir da análise destes autos, especialmente da "Relação Detalhada de Créditos" que consta das folhas 63 e seguintes, e que já constava do processo desde a impugnação, que o INSS pagou ao contribuinte, em 07/2007, o valor líquido de R\$ 52.300,00, referente ao período de 05/2002 a 05/2007. A partir desse mês, conforme o detalhamento mensal que se segue, observo que a aposentadoria do contribuinte, em 2007, era de R\$ 823,19.

Depreende-se, então, pela Notificação de Lançamento e conforme tratado pelo Acórdão recorrido, que a tributação deu-se na forma do artigo 12 da Lei nº 7.713/1988, que determina que, nesses casos, o imposto incide sobre o total dos rendimentos, no mês do recebimento do valor, diminuído das despesas com a ação judicial necessárias ao recebimento.

Ocorre, entretanto, que a constitucionalidade da regra estabelecida no art. 12 da Lei nº 7.713, de 1988, sobre a tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente no mês do recebimento do crédito, foi levada à apreciação, em caráter difuso, por parte do

Supremo Tribunal Federal, o qual reconheceu a repercussão geral do tema e determinou o sobrestamento, na origem, dos recursos extraordinários sobre a matéria, bem como dos respectivos agravos de instrumento, nos termos do art. 543-B, § 1º, do Código de Processo Civil (CPC), em decisão assim ementada:

“TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMPOSTO DE RENDA SOBRE VALORES RECEBIDOS ACUMULADAMENTE. ART. 12 DA LEI 7.713/88. ANTERIOR NEGATIVA DE REPERCUSSÃO. MODIFICAÇÃO DA POSIÇÃO EM FACE DA SUPERVENIENTE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI FEDERAL POR TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL. 1. A questão relativa ao modo de cálculo do imposto de renda sobre pagamentos acumulados – se por regime de caixa ou de competência – vinha sendo considerada por esta Corte como matéria infraconstitucional, tendo sido negada a sua repercussão geral. 2. A interposição do recurso extraordinário com fundamento no art. 102, III, b, da Constituição Federal, em razão do reconhecimento da inconstitucionalidade parcial do art. 12 da Lei 7.713/88 por Tribunal Regional Federal, constitui circunstância nova suficiente para justificar, agora, seu caráter constitucional e o reconhecimento da repercussão geral da matéria. 3. Reconhecida a relevância jurídica da questão, tendo em conta os princípios constitucionais tributários da isonomia e da uniformidade geográfica. 4. Questão de ordem acolhida para: a) tornar sem efeito a decisão monocrática da relatora que negava seguimento ao recurso extraordinário com suporte no entendimento anterior desta Corte; b) reconhecer a repercussão geral da questão constitucional; e c) determinar o sobrestamento, na origem, dos recursos extraordinários sobre a matéria, bem como dos respectivos agravos de instrumento, nos termos do art. 543-B, § 1º, do CPC.”

(STF, RE 614406 AgR-QO-RG, Relatora: Min. Ellen Gracie, julgado em 20/10/2010, DJe-043 DIVULG 03/03/2011).

Em 23/10/2014, a Suprema Corte assim decidiu, em relação à matéria:

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal em negar provimento ao recurso extraordinário, por maioria, vencida a relatora, Ministra Ellen Gracie, em sessão presidida pelo Ministro Ricardo Lewandowski, na conformidade da ata do julgamento e das respectivas notas taquigráficas.

Voto.

Ministra Ellen Gracie - Relatora:

O Acórdão recorrido considerou inconstitucional o art. 12 da Lei 7.713/88, que determinou a incidência do imposto por

ocasião do recebimento dos valores, sobre a sua totalidade. Entendeu violados os princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da proporcionalidade, nos termos do que restou sintetizado na ementa do acórdão relativo à arguição de inconstitucionalidade julgada pela Corte Especial daquele Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

(...)

Voto

Ministro Marco Aurélio - Redator do Acórdão:

Não passa pela minha cabeça que o sistema possa apenas o contribuinte duas vezes. Explico melhor: o contribuinte não recebe as parcelas na época devida. É compelido a ingressar em Juízo para ver declarado o direito a essas parcelas e, recebendo-as posteriormente, há a junção para efeito de incidência do Imposto de Renda, surgindo, de início, a problemática da alíquota, norteadas pelo valor recebido.

(...)

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, afinal, mediante a incidência de alíquota maior. Mais do que isso, tem-se o envolvimento da capacidade contributiva...

(...)

Ou seja, o fato de o direito haver sido resistido e de se ter que acionar garantia inerente à cidadania, que é a do ingresso em Juízo, implicaria a majoração da alíquota.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) também já havia se manifestado sobre a matéria, como lembraram-se os Ministros do STF, inclusive atribuindo aos recursos a sistemática dos “repetitivos”, sobre a interpretação a ser dada ao dispositivo da Lei nº 7.713/1988, em comento. Vejamos:

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. (grifei)

2. Recurso Especial não provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e do art. 8º da Resolução STJ 8/2008.(grifei)

(REsp 1.118.429 / SP RECURSO ESPECIAL 2009/0055722-6.
Ministro HERMAN BENJAMIN (1132). DJe 14/05/2010)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA - IRPF. (...). ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE ORIGEM EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ QUANTO AO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DE PARCELAS PAGAS ACUMULADAMENTE EM CUMPRIMENTO DE DECISÃO JUDICIAL. TEMAS JÁ JULGADOS PELA SISTEMÁTICA INSTITUÍDA PELO ART. 543-C DO CPC.

1....

2. Em relação ao ponto do recurso especial em que a Procuradoria da Fazenda Nacional alega contrariedade ao art. 12 da Lei n. 7.713/88 e impugna o capítulo do acórdão do Tribunal de origem sob a rubrica "Da incidência mês a mês do imposto de renda", consta da decisão ora agravada que o mencionado recurso não procede porque a decisão proferida pelo Tribunal de origem está em consonância com a orientação firmada pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento do recurso repetitivo REsp 1.118.429/SP (Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 14.5.2010), cuja ementa assim enuncia: "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."

3. Ao dispor sobre os rendimentos recebidos acumuladamente, o art. 12 da Lei 7.713/88 disciplina o momento da incidência do imposto de renda, porém nada diz a respeito das alíquotas aplicáveis a tais rendimentos. Assim, no julgamento do recurso especial, não ocorreu violação do art. 97 da Constituição da República, tampouco contrariedade à Súmula Vinculante n. 10/STF. Como já proclamou a Quinta Turma, ao julgar os EDcl no REsp 622.724/SC (Rel. Min. Felix Fischer, REVJMG, vol. 174, p. 385), "não há que se falar em violação ao princípio constitucional da reserva de plenário (art. 97 da Lex Fundamental) se, nem ao menos implicitamente, foi declarada a inconstitucionalidade de qualquer lei".(sublinhei)

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AgRg no REsp 1332443 / PR AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES 2012/0138520- DJe 08/02/2013)

Outrossim, diz ALEXANDRE DE MORAES que “*assim como podemos afirmar que o STF é o guardião da Constituição, também podemos fazê-lo no sentido de ser o STJ o guardião do ordenamento jurídico federal*”. Continuando, o autor diz que em relação ao recurso especial, ensina-nos o Ministro do STJ Sálvio de Figueiredo Teixeira, tratar-se:

“de modalidade de recurso extraordinário latu sensu, destinado, por previsão constitucional, a preservar a unidade e autoridade do direito federal, sob inspiração de que nele o interesse público, refletido na correta interpretação da lei, deve prevalecer sobre os interesses das partes...”(MORAES. Alexandre, Direito Constitucional, 15ª ed., São Paulo : Atlas, 2004, p. 496 e 498)(sublinhei)

Para REGINA HELENA COSTA, “*a aplicação reiterada das normas jurídicas por órgãos do Poder Judiciário constrói pensamento hábil a orientar a conduta dos jurisdicionados, bem como influenciar a atuação dos legisladores e administradores na busca de aperfeiçoamentos e modificações que o ordenamento jurídico requer.*”(sublinhei)

Assim, conclui a Ministra do STJ e livre-docente em Direito Tributário, que:

“Nos dias atuais, inegável o papel da jurisprudência como fonte do direito. Conquanto não ostente a mesma importância que apresenta nos países que adotam o sistema da common law, a jurisprudência tem ganho cada vez mais visibilidade, especialmente no campo tributário, à vista do elevado grau de litigiosidade existente nessa seara.” (COSTA. Regina Helena, Curso de Direito Tributário, 2ª ed. São Paulo : Saraiva, 2012, p. 47)(destaquei)

O que os Tribunais Superiores ratificam, na minha modesta leitura, seguindo aliás a melhor doutrina, é que existem, dentre outros, dois aspectos distintos do fato gerador:

Aspecto quantitativo do Fato Gerador: neste aspecto, destacam-se a base de cálculo e a alíquota. Na operação de lançamento tributário, após a verificação da ocorrência do fato gerador, da identificação do sujeito passivo e da determinação da matéria tributável, há que se calcular o montante do tributo devido aplicando-se a alíquota sobre a base de cálculo. Esta é, pois, uma ordem de grandeza própria do aspecto quantitativo do fato gerador.

Aspecto temporal do Fato Gerador: é de fundamental importância esse aspecto para definição da lei aplicável, segundo o princípio *tempus regit actum*. Esse aspecto diz respeito ao momento da consumação ou da ocorrência do fato gerador,(HARADA. Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário, 23ª ed, Atlas : São Paulo, 2014, p. 544/545)

Observe assim a aplicação do artigo 62 § 2º do Regimento Interno do CARF:

Artigo 62, § 2º. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C 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.

Considerando que a jurisprudência do STJ já havia se posicionado pela forma como deveria ser interpretado o art. 12 da Lei nº 7.713/1988 e, mais recentemente, o STF entendeu pela sua inconstitucionalidade do dispositivo, verifico então que existe erro de cunho material na apuração do montante devido, por aplicação incorreta da fórmula para apuração do imposto sobre os rendimentos recebidos acumuladamente (aspecto quantitativo da hipótese de incidência) e observo a determinação contida no Art. 62, § 2º do Regimento Interno do CARF, como fundamento para decidir.

Vinham-se verificando, na jurisprudência deste CARF, decisões no seguinte sentido, no tocante a esta matéria:

*Acórdão 2201-002.387 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de abril de 2014*

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para aplicar aos rendimentos recebidos acumuladamente a tabela progressiva vigente à época em que os valores deveriam ter sido pagos ao Contribuinte, nos termos do voto do relator.

Transcrevo e destaco daquele Voto:

Releva tratar-se de rendimento recebido acumuladamente para incidir na regra do art. 62-A, do Regimento Interno deste Conselho, pouco importando a espécie ou a natureza do rendimento recebido, se trabalhista, previdenciário ou outro, importa ser rendimento acumulado tributado.

Pois bem, a autuação levou em consideração o rendimento total recebido, de forma acumulada, sem separar o período de cada competência.

Por essa razão é necessário provimento parcial ao recurso para o recálculo da autuação.

Pois bem, como se observa aqui, neste Voto, concordo em parte com o entendimento lá proferido pela Colenda Turma Ordinária, contudo, peço vênia para divergir em relação à parte que entende ser cabível devolver à Receita Federal os autos, para que se faça novo cálculo do tributo devido, aplicando as tabelas progressivas vigentes à época de cada competência (mês) dos rendimentos recebidos.

Isso porque o artigo 142 do CTN dispõe que o ato de lançamento constitui-se na atividade atinente à autoridade administrativa para: verificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável (antecedentes), calcular o montante devido e identificar o sujeito passivo (consequentes). Portanto, esses elementos constituem-se em aspectos da hipótese de incidência tributária.

Socorrendo-me mais uma vez na doutrina de REGINA HELENA COSTA:

Os aspectos pessoal e quantitativo compõem o chamado "consequente" da hipótese de incidência tributária, isto é,

descrita a materialidade e indicadas as coordenadas espacial e temporal do fato no antecedente da norma, exsurge uma relação jurídica mediante a qual um sujeito possui o direito de exigir o tributo e outro sujeito o dever de pagá-lo (aspecto subjetivo), apontando-se o valor da prestação correspondente (aspecto quantitativo). (Op. Cit. p. 205)

Ora, se houve equívoco reconhecido na apuração do montante devido (aspecto quantitativo da hipótese de incidência) o lançamento encontra-se viciado e, para sanar o problema, necessário ser feito um novo lançamento. Não é possível, *data maxima venia*, "corrigir" ou "emendar" um lançamento onde se reconhece que houve erro na apuração do tributo, por aplicação equivocada de alíquotas indevidas sobre bases de cálculo acumuladas.

Não entendo que se trate de mero erro de forma, de inobservância de aspectos formais, mas que esteve ferida a própria substância do lançamento, na aferição do montante devido. Porque, observando o processo tributário, forma é aquilo que existe para garantir às partes o exercício de seus direitos, como, por exemplo, a ampla defesa e o livre acesso ao judiciário. Cito:

"... porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. (PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário....15. ed. - Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2013, p.1197)

E, em ordem prática, suponha-se que efetuada nova apuração e encaminhada a cobrança o sujeito passivo dela discorde. Como se darão a impugnação e recurso, nos termos das normas reguladoras do processo administrativo fiscal? Recomeça a fase litigiosa do procedimento?

De forma análoga, se o Fisco identifica incorretamente o sujeito passivo, cobrando de Tício quando o contribuinte ou responsável é Mélvio, não se pode simplesmente alterar a ficha de identificação do Auto de Infração e exigir o tributo, agora corretamente, encaminhando a notificação de cobrança, após o julgamento de recurso daquele, a esse.

É necessário um novo lançamento, porque se feriram aspectos substanciais da hipótese de incidência tributária. Nesses casos, o novo lançamento só seria possível enquanto não decaído o direito da Fazenda Pública e observadas todas as normas pertinentes, na legislação tributária.

CONCLUSÃO.

Pelo exposto, **VOTO por dar provimento ao recurso** para cancelar a exigência fiscal relativa à omissão de rendimentos recebidos acumuladamente, consubstanciada na Notificação de Lançamento.

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada

Processo nº 10855.723868/2012-26
Acórdão n.º **2202-003.353**

S2-C2T2
Fl. 91

CÓPIA