



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

**Processo n°** 10860.000976/2009-52  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2802-002.924 – 2ª Turma Especial  
**Sessão de** 16 de julho de 2014  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** ÁLVARO SANTOS AMBROGI  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2009

VERBAS SALARIAIS RECEBIDAS EM DECORRÊNCIA DE DECISÃO JUDICIAL. INCIDÊNCIA COM BASE NO MONTANTE GLOBAL (REGIME DE CAIXA). IMPOSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DAS TABELAS E ALÍQUOTAS VIGENTES À ÉPOCA EM QUE AS VERBAS DEVERIAM TER SIDO PAGAS. PRECEDENTE DO STJ EM SEDE DE REPETITIVO. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA. ARTIGO 62-A DO RICARF.

O imposto de renda incidente sobre verbas trabalhistas pagas em atraso e acumuladamente, em virtude de condenação judicial, deve observar as tabelas e alíquotas vigentes à época em que essas verbas deveriam ter sido pagas (regime de competência), vedando-se a utilização do montante global como parâmetro (regime de caixa).

Impossibilidade, na fase recursal, de conferir liquidez e certeza ao crédito tributário indevidamente constituído e em inobservância ao artigo 142 do CTN e à correta interpretação dada pela Corte Federal ao artigo 12 da Lei n. 7.713/88.

Recurso Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos CONHECER PARCIALMENTE o recurso voluntário, não o conhecendo quanto ao pedido de restituição. Na parte conhecida, por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para cancelar o lançamento, nos termos do relatório e votos integrantes do julgado. Vencidos os Conselheiros RONNIE SOARES ANDERSON (Relator), que dava provimento parcial, e JACI DE ASSIS JÚNIOR que acompanhou o Relator pelas conclusões. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro GERMAN ALEJANDRO SAN MARTÍN FERNÁNDEZ.

(Assinado digitalmente)

Jorge Cláudio Duarte Cardoso, Presidente.

(Assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson, Relator.

(Assinado digitalmente)

German Alejandro San Martín Fernández, redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Jorge Cláudio Duarte Cardoso (Presidente da Turma), Jaci de Assis Júnior, German Alejandro San Martín Fernández, Ronnie Soares Anderson e Carlos André Ribas de Mello. Ausente justificadamente a Conselheira Julianna Bandeira Toscano.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo II – DRJ/SP2, que julgou procedente Notificação de Lançamento de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 7.989,60, relativo ao ano-calendário 2008.

A autuação decorreu da compensação indevida de imposto de renda concomitante com a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes de ação previdenciária. Em síntese, o contribuinte ofereceu à tributação em sua Declaração de Ajuste Anual (DAA) os valores recebidos do Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS) já líquidos do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), ao invés de informá-los como rendimentos tributáveis pelo seu valor total, descontados os honorários advocatícios, e computar a indigitada retenção no ajuste, dado o seu caráter antecipatório.

Em sede de impugnação, o contribuinte arguiu que:

- os rendimentos notificados como omitidos são proventos de aposentadoria recebidos através de Ação Revisional junto à Justiça Federal, sendo porém isentos pela sua natureza;

- a Ação Civil Pública nº 1999.61.00.0037100 teve sentença de procedência proferida, sendo a União condenada a devolver a todos os segurados, pensionistas ou beneficiários, tanto da Previdência Social, quanto da Assistência Social, os valores descontados a título de imposto de renda que incidiram sobre benefícios recebidos com atraso;

- há posicionamentos administrativos e jurisprudenciais reconhecendo que, em casos similares, o imposto de renda não deve incidir sobre o valor total, mas sobre cada uma das parcelas devidas e não pagas na época própria, observando-se as alíquotas e legislação então vigentes, do que restariam serem isentos tais rendimentos;

- elaborou nova DAA retificadora, a qual, considerando os proventos de aposentadoria isentos e não-tributáveis, resulta em restituição.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/11/2014 por GERMAN ALEJANDRO SAN MARTIN FERNANDEZ, Assinado digitalmente em 05/11/2014 por GERMAN ALEJANDRO SAN MARTIN FERNANDEZ, Assinado digitalmente em 14/11/2014 por JORGE CLAUDIO DUARTE CARDOSO, Assinado digitalmente em 06/11/2014 por RONNIE SOARES ANDERSON

Impresso em 19/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Pleiteou, como fecho, que os rendimentos em foco fossem considerados isentos e não-tributáveis, “cancelando-se a presente notificação de lançamento, e em consequência a restituição do imposto no valor de R\$ 102.169,14, devidamente corrigido na data da efetiva restituição, e por ser de JUSTIÇA”.

A instância recorrida manteve integralmente o lançamento, resumizando seu entendimento em acórdão assim ementado:

*IRPF. RENDIMENTOS ACUMULADOS. AÇÃO JUDICIAL. REGIME DE CAIXA.*

*A tributação dos rendimentos recebidos por pessoas físicas, inclusive quando se trata de rendimentos recebidos acumuladamente por meio de ação judicial, é feita pelo regime de caixa, aplicando-se as tabelas e alíquotas vigentes no ano-calendário em que os rendimentos foram efetivamente entregues ao contribuinte.*

*RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE. AÇÃO JUDICIAL. BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO.*

*Os rendimentos recebidos acumuladamente pelo contribuinte em decorrência de ação judicial para obtenção de benefício previdenciário não têm caráter indenizatório e estão sujeitos à tributação na declaração de ajuste anual.*

*DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.*

*As decisões judiciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual os seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.*

Irresignado, o contribuinte interpôs recurso voluntário em 30/9/2011, reiterando as razões e o pedido da impugnação.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Relator

Cumprido, inicialmente, negar conhecimento ao recurso no que tange ao pedido de restituição, por absoluta falta de interesse em recorrer.

O lançamento realizado, e a respeito do qual foi estabelecido o presente contencioso, constituiu crédito tributário decorrente de omissão de rendimentos e de compensação indevida de imposto de renda retido na fonte, não versando sobre negativa de pedido de restituição eventualmente formulado pelo contribuinte. Não há assim nos autos, ato administrativo desse jaez que possa ser reformado por esta via recursal, a qual se configura, portanto, sem utilidade para esse fim.

O contribuinte parece procurar transformar o presente litígio em espécie de ação reconvenção, intento o qual, na ausência de previsão legal em sede administrativa e respeitando-se os limites da lide instaurada, não merece prosperar.

Sendo assim, não admito o recurso no particular.

No restante, observo que o recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

O recorrente postula, em síntese, que os rendimentos recebidos acumuladamente em função da Ação Revisional Previdenciária nº 2004.61.210040112 sejam tidos por isentos e não-tributados, pois se calculado o imposto de renda mensalmente, tomando em consideração as tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se referem tais rendimentos, estariam estes dentro das respectivas faixas de isenção legais, quedando insubsistente a autuação.

A matéria em tela é tormentosa e ainda controversa no seio das Turmas que compõem a 2ª Seção do CARF, merecendo, conseqüentemente, ser sua análise realizada no devido passo.

### **Dos regimes de apuração do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF).**

Breve esboço histórico pode evidenciar, sem maior estorvo, que o regime geral tradicionalmente abraçado pelo direito pátrio para o IRPF foi o denominado regime de caixa, desde o início de sua regulamentação com a edição do Decreto nº 16.581, de 4 de setembro de 1924:

*Art. 7º. Os rendimentos líquidos, produzidos no território nacional, são tributáveis na base dos realmente percebidos no ano imediatamente anterior ao exercício financeiro em que o imposto é devido, observado o disposto neste capítulo (art. 31 da lei n. 4.625, de 31 de dezembro de 1922, e art. 3º da lei n. 4783 de 31 de dezembro de 1923).*

(...)

*§2º. Na determinação da base serão computados todos os rendimentos líquidos, percebidos no ano considerado, inclusive os originários em época anterior.*

Nos ulteriores Decreto nº 17.390, de 26 de julho de 1926 (art. 41), Decreto-Lei nº 4.178, de 13 de março de 1942 (art. 22) e Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943 (art.22), foi repetida a orientação supra, sem quaisquer exceções.

O regime de competência adveio no ordenamento tão-somente com a edição da Lei nº 154, de 25 de novembro de 1947, mais precisamente mediante o disposto nos seus arts. 7º<sup>1</sup> e 14. Posteriormente, esse regime teve como supedâneo legal o art. 19 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, o qual parcialmente transcrevo:

---

<sup>1</sup> Lei nº 154, de 25/11/1947.

Art 7º Poderão ser redistribuídos, pelos exercícios financeiros a que se referirem, para efeito do pagamento do imposto de renda, os rendimentos do trabalho recebidos cumulativamente, em virtude de sentenças judiciais ou administrativas.

Parágrafo único. Para efeito da aplicação do disposto neste artigo, não corre a prescrição quinquenal, de que trata a legislação do imposto de renda.

*Art. 19. Para efeito de tributação poderão ser distribuídos por mais de um exercício financeiro os rendimentos recebidos acumuladamente em determinado ano:*

*I - Como remuneração de trabalhos ou serviços prestados em anos anteriores e em montante que exceda de 10% (dez por cento) dos demais rendimentos do contribuinte no ano do recebimento, se o recebimento acumulado resultar:*

*a) de anterior incapacidade financeira do devedor para pagá-los;*

*b) de disputa judicial ou administrativa sobre o respectivo pagamento;*

*c) de estipulação contratual prevendo o recebimento acumulado ou final, nos casos de honorários ou remunerações dos profissionais liberais;*

*(...).*

Essa lei teve como última referência *regulamentar* o art. 521 do Decreto nº 85.450, de 4 de dezembro de 1980 (RIR/80), que dispunha que “os rendimentos pagos acumuladamente serão considerados nos meses a que se referirem”.

Importante mudança ocorreu, entretanto, com a introdução do sistema de bases correntes mensais dado o advento da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. A inovação aconteceu com a substituição do sistema de apuração anual do imposto de renda pelo *ajuste mensal do tributo*, o que levou o legislador a estabelecer, buscando coerência com esse ordenamento, o regime de caixa para todos os rendimentos recebidos, inclusive os de modo acumulado, conforme explicitado no art. 12 desse diploma<sup>2</sup>:

*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.*

Essa sistemática vigorou somente para o ano-calendário de 1989, sendo retomado o tradicional ajuste anual do imposto, com a possibilidade de antecipações mensais, a partir da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990. No entanto, o art. 12 da Lei nº 7.713/88 permaneceu incólume, afastando a aplicação do regime de competência para o IRPF.

---

Art 14. Executam-se da regra do art. 22, parágrafo único do Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, os honorários de advogado referentes a cada causa ou serviços prestados durante mais de um ano civil, recebidos em uma ou mais prestações, e que serão considerados proporcionalmente, para o efeito do cálculo do imposto de renda, em tantos anos base quantos forem os da duração da causa ou serviço. Igualmente se procederá com relação aos honorários ou salários profissionais, como os dos médicos, engenheiros ou arquitetos, em cada serviço que dure mais de doze meses, e também em relação ao prêmio ou vintena do testamenteiro nos inventários que não se encerrem dentro de um ano. Ainda assim se procederá com as pensões, salários ou vencimentos totais ou em partes, devidos em mais de um exercício, se recebidos após habilitação ou pleito demorado, observando-se as demais prescrições regulamentares que não contrariem o disposto neste artigo, sendo que, em todos esses casos, para o pagamento do imposto não correrá o prazo prescricional estabelecido na lei fiscal.

Registre-se que as disposições em contrário quedaram expressamente revogadas por força do art. 58 da referida lei.

A respectiva mudança regulamentar veio com o Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994 (RIR/94), que revogou de modo expresso o RIR/80 pelo seu art. 3º, e prescreveu, em seu art. 61, *caput*, que “no caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá, no mês do recebimento, sobre o total dos rendimentos, inclusive juros e atualização monetária”.

Somente com a publicação da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, que introduziu o art. 12-A na Lei nº 7.713/88, é que voltou a existir, por força das modificações ali incluídas, o regime de competência para o tributo focado.

Vale lembrar que, indo ao encontro da sistemática de caixa para o imposto de renda, tratou o art. 46 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, de regradar o respectivo regime de retenção na fonte:

*Art. 46. O imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos pagos em cumprimento de decisão judicial será retido na fonte pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento, no momento em que, por qualquer forma, o rendimento se torne disponível para o beneficiário.*

*§ 1º Fica dispensada a soma dos rendimentos pagos no mês, para aplicação da alíquota correspondente, nos casos de:*

*I - juros e indenizações por lucros cessantes;*

*II - honorários advocatícios;*

*III - remuneração pela prestação de serviços de engenheiro, médico, contador, leiloeiro, perito, assistente técnico, avaliador, síndico, testamenteiro e liquidante.*

*§ 2º Quando se tratar de rendimento sujeito à aplicação da tabela progressiva, deverá ser utilizada a tabela vigente no mês de pagamento.*

Conclui-se, desse breve retrospecto histórico-normativo, que desde o advento do art. 12 da Lei nº 7.713/88, até a publicação da Lei nº 12.350/10, inexistiu fonte formal de direito que amparasse o cômputo do imposto de renda pessoa física pelo regime de competência.

Complementando essa conclusão, merecem ser referidos dois pontos.

Primeiro, que a Lei nº 7.713/88 continua em pleno vigor, inclusive no tocante ao seu art. 12, não havendo sido proferida decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) que a tenha expurgado do ordenamento ou lhe dado interpretação divergente da imediatamente apreendida pela leitura do seu enunciado, em que pese a existência de repercussão geral sobre o tema tendo como paradigmas os Recursos Extraordinários nº 614.332/AM e 614.406/RS.

Segundo, que inexistente atualmente ato administrativo da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) com força normativa e cogente, que prescreva como deve ser o posicionamento dos órgãos do Ministério da Fazenda acerca da questão. O Ato Declaratório PGFN nº 1, publicado em 14/5/2009, e que estabelecia a aplicação do regime de competência na espécie, com supedâneo no Parecer PGFN/CRJ nº 287, de 12 de fevereiro de 2009, foi suspenso pelo Parecer PGFN/CRJ nº 2.331, de 26 de outubro de 2010, editado em razão dos já mencionados Recursos Extraordinários em repercussão geral no STF.

Dito isso, cabe passar a análise da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria, e de suas conseqüências para os julgamentos deste colegiado.

### **Do STJ e da decisão em sede de recurso repetitivo.**

Não obstante os termos da legislação acima referida, o STJ, em sua missão constitucional de uniformizar a interpretação da lei federal, vem entendendo que deve ser aplicado o regime de competência no caso de rendimentos recebidos acumuladamente em face de decisão judicial, devendo o cálculo do imposto considerar os meses aos quais se referirem tais rendimentos.

Mediante pesquisa realizada em 30 acórdãos<sup>3</sup> desse Tribunal, sendo o mais antigo publicado em 4/9/2003 (REsp nº 538.137), e o mais recente publicado em 24/6/2014 (REsp nº 1420607), pôde-se apreender a existência das teses jurídicas centrais que ampararam esse posicionamento.

Tais acórdãos versaram, em sua maioria (16), sobre questões previdenciárias, mas há também número significativo trazendo casos envolvendo servidores públicos (7) e relações trabalhistas (7). Desde já cabe adiantar a conclusão de que as *ratio decidendi* a seguir sumarizadas, que justificaram a não incidência do regime de caixa nos respectivos casos concretos foram aplicadas, indistintamente, a essas diferentes situações. Eis as razões de convencimento:

1) Ato ilegal da fonte pagadora (29 acórdãos): a fonte pagadora, ao não pagar tempestivamente os valores devidos, teria cometido ato ilícito em virtude do qual o contribuinte não poderia ser penalizado. Mais grave ainda se delineia a situação no caso da fonte pagadora ser o Estado, beneficiário último da arrecadação da exação, por restar violado o princípio geral do direito segundo o qual a ninguém é dado beneficiar-se de sua própria torpeza.

2) Violação de princípios constitucionais: isonomia (24 acórdãos), legalidade (22 acórdãos), e capacidade contributiva (6 acórdãos).

3) Violação de princípios gerais do direito: vedação ao enriquecimento sem causa (21 acórdãos) e razoabilidade (5 acórdãos).

4) Equidade no direito tributário (22 acórdãos).

<sup>3</sup> Foram pesquisados os seguintes Recursos Especiais, aqui identificados pelo seu número e data de publicação:

- 1ª Turma: 583.137 (4/9/2003), 492.247 (3/11/2003), 424.225 (19/12/2003), 505.081 (6/4/2004), 719.774 (4/4/2005), 617.081 (29/5/2006), 789.029 (14/5/2007), 901.945 (16/8/2007), 1.047.343 (4/2/2009),
- 2ª Turma: 659.008 (14/3/2005), 723.196 (30/5/2005), 399.949 (7/4/2006), 383.309 (7/4/2006), 783.724 (25/8/2006), 759.183 (19/3/2007), 899.576 (22/3/2007), 897.314 (28/2/2007), 852.333(4/4/2008), 704.845 (16/9/2008), 1.075.700 (17/12/2008), 1.119.133 (20/9/2010), 1.420.607 (24/6/2014)
- 5ª Turma: 613.996 (15/6/2009).

E, ainda, as seguintes decisões:

- AgRg REsp: 1.055.182 (1/10/2008), 641.531 (21/11/2008), 1.069.718 (25/5/2009), 1.023016 (21/9/2009), 1.049.109 (9/6/2010).

- AgRg no REsp: 1.079.439 (7/12/2009) e AgRg no AREsp 41.782 (7/3/2012).

5) Harmonização dos arts. 12 da Lei nº 7.713/88 c/c o art. 521 do Decreto nº 85.450/80 – já revogado, observe-se - (26 acórdãos) e 46 da Lei nº 8.541/92 (11 acórdãos) com os fundamentos acima aludidos.

Não cabe aqui aprofundar o mérito ou analisar mais detalhadamente cada um dos fundamentos supra. O escopo é mais modesto. Pretendeu-se apenas verificar a eventual existência de relação entre o tipo de matéria fática subjacente à causa (previdenciária, trabalhista ou administrativa) e as correspondentes *ratio decidendi* presentes nas decisões, de maneira a conformar alguma espécie de critério de julgamento em função daquela variável.

No levantamento realizado, entretanto, constatou-se que essas razões de decidir são utilizadas de modo múltiplo e intercambiável nos acórdãos examinados, os quais, por sua vez, se retroalimentam mutuamente com vistas à formação dos respectivos precedentes. Nos casos em que os rendimentos acumulados tinham origem trabalhista - por exemplo, os acórdãos dos REsp nº 759.183/SC e nº 704.845/PR - os fundamentos da decisão em nada diferiam, em sua essência, dos casos em que se tratava de revisão de benefícios previdenciários. Apenas havia uma escolha pessoal do relator do voto condutor por este ou aquele precedente, o qual poderia ser a decisão de um caso em que as verbas controvertidas provinham, v.g., de diferenças de URP, ou, ainda, de outro no qual os valores decorriam de reclamatória trabalhista.

Bem demarcada essa constatação, cabe frisar, noutro giro, que a jurisprudência reiterada do STJ sobre o tema culminou na prolação da decisão no REsp nº 1.118.429/SP, julgado pela 1ª Seção segundo o rito firmado no art. 543-C (Relator Min. Herman Benjamin, DJe de 14/5/2010), cuja ementa transcrevo:

*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.*

A controvérsia fática ali tratada versou, consoante descrito pelo Ministro Relator, sobre o modo de cálculo do imposto de renda retido na fonte pelo INSS, incidente sobre os valores recebidos com atraso e acumuladamente a título de benefício previdenciário

Podem ser identificadas diretamente as seguintes *ratio decidendi* na decisão: ato ilegal da administração (mora indevida do INSS) e violação dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Além disso, há referência a cinco precedentes daquele tribunal, sendo que um abordou rendimentos de origem administrativa (AgRg no Ag nº 1.079.439/SP) e nos restantes as verbas eram decorrentes de matéria previdenciária (REsp nº 901.945/PR, nº 897.314/PR, nº 783.724/RS, nº 617.081/PR e AgRg no Resp nº 641.531/SC).

Perscrutando os respectivos precedentes desses recursos especiais, pôde ser verificado que suas fundamentações abarcam praticamente todas as teses jurídicas mais acima assinaladas como principais razões para o afastamento do regime de caixa na incidência do imposto de renda sobre rendimentos recebidos acumuladamente. Note-se, também, que ambos

os precitados Resp nº 783.724/RS e AgRg no REsp nº 641.531/SC fazem referência explícita ao precedente contido no REsp nº 383.309/SC, o qual versou sobre importâncias pagas em decorrência de ação trabalhista.

Tem-se, dessa maneira, que os precedentes da decisão em sede de recurso repetitivo abrangem varias situações de fato, no tocante à natureza dos rendimentos sujeitos à tributação. Trilhando essa senda, o próprio STJ vem aplicando, em julgados posteriores, as conclusões do indigitado paradigma para todas as decisões em que seja enfrentado o tema da incidência do imposto de renda sobre rendimentos recebidos acumuladamente por força de decisão judicial, independentemente da natureza das verbas percebidas – veja-se, nesse sentido o AgRg no Ag nº 1.049.109/RS e o AgRg no REsp nº 434.044/SP.

Do exposto, fica difícil sustentar a posição, por nós inicialmente adotada, segundo a qual o entendimento firmado no REsp nº 1.118.429/SP estaria adstrito ao caso de percepção de rendimentos acumulados vinculados a questões de natureza previdenciária, pois a tese ali desenvolvida não se particulariza em função dessa qualidade.

Com efeito, desde o julgamento dos acórdãos que estabeleceram o paradigma abraçado naquela decisão, a saber, os REsp nº 538.137/RS (Rel. Ministro José Delgado, DJe de 4/9/2003 – precatórios), nº 492.217/RS (rel. Ministro Luis Fux, DJe de 3/11/2003 – revisão benefícios previdenciários) e nº 424.225/SC (Rel. Ministro Teori Zavascki, DJe 19/12/2003 – sentença trabalhista), tem-se que o tipo de rendimento recebido por força de decisão judicial não se revela motivo determinante para a afirmação dos precedentes formados.

Calha destacar que a exegese dos precedentes, no intuito de se extrair a norma geral criada no julgamento realizado sob o rito de recursos repetitivos, deve ser efetuada de maneira sistemática, conforme costumam demandar os enunciados legislativos, ainda que respeitando os aspectos individuais dos casos abordados.

Abraçar entendimento em prol da interpretação literal do julgado configura-se assim, com a devida vênia das posições em sentido contrário, desarrazoado, pois não se pode entender que o STJ, apenas no julgamento do REsp nº 1.118.429/SP, e contrariamente a toda a jurisprudência que lhe antecedeu e que lhe foi subsequente, pretendeu limitar a aplicabilidade da multifacetada *ratio decidendi* ali erigida aos casos que versam sobre rendimentos de origem previdenciária, tal e qual um ponto fora da curva hermenêutica.

Isso posto, concluo comungando do entendimento de que a tese jurídica assentada no REsp nº 1.118.292/SP é a de que os rendimentos recebidos acumuladamente em decorrência de decisão judicial, independentemente da natureza das verbas sujeitas à percepção intempestiva, devem sofrer a incidência do imposto de renda levando-se em consideração as alíquotas vigentes à época em que deveriam ter sido adimplidos.

### **Da aplicação do precedente do STJ**

Reza o art. 62-A do RICARF:

*Art. 62-A. 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.*

Por conseguinte, a decisão definitiva de mérito proferida pela 1ª Seção do STJ no REsp nº 1.118.292/SP, na sistemática prevista pelo art. 543-C do CPC, deverá ser reproduzida por este colegiado no julgamento do presente recurso voluntário. E essa reprodução da decisão, salvo melhor juízo, significa aplicação da norma jurídica geral, consolidada no julgamento do recurso repetitivo, no caso em exame.

Nesse aspecto, acompanho o posicionamento predominante nesta Turma, considerando que a aplicação do entendimento do STJ nessas situações implica em efetiva mudança de critério jurídico no lançamento.

Antote-se que o lançamento se pautou no art. 12 da Lei nº 7.713/88 para fins de disciplinar a incidência e o modo de cálculo do imposto de renda, em interpretação literal do enunciado legal. Já a decisão em recurso repetitivo afastou interpretação do gênero, com base em princípios constitucionais e gerais do direito, bem como nas *ratio decidendi* mais acima enumeradas, prescrevendo que o cálculo do tributo leve em conta os meses a que se referirem os rendimentos.

Em outras palavras, as definições de alíquota aplicável e faixas de isenção do imposto devem seguir dispositivos legais diversos dos utilizados na apuração do lançamento vergastado, consubstanciando real modificação de critério jurídico, dada a mudança na valoração jurídica dos fatos, a ser realizada em função da aplicação do paradigma judicial.

Muito embora tais aduções, ousou divergir do entendimento majoritário neste colendo Colegiado, segundo o qual nos casos em que há mudança de critério jurídico deve ser a exigência cancelada. Esse tratamento da questão não me parece ser o mais adequado, dadas as considerações que passo a tecer.

O art. 146 do Código Tributário Nacional dispõe:

*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 fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.*

Mister ponderar, na espécie, sobre qual é a finalidade dessa norma, pois, como já lecionava Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>4</sup>, “o que explica, justifica e confere sentido a uma norma é precisamente a finalidade que a anima. A partir dela é que se compreende a racionalidade que lhe presidiu a edição. Logo, é na finalidade da lei que reside o critério norteador de sua correta aplicação, pois é em nome de um dado objetivo que se confere competência aos agentes da Administração”.

E a finalidade da norma em tela, conforme ampla e abalizada doutrina e jurisprudência, é a proteção da confiança e boa-fé do contribuinte, ao resguardá-lo de possíveis mudanças nos critérios jurídicos adotados pela administração tributária.

Contudo, não há falar em afronta à proteção dessa confiança legítima do contribuinte, quando a alteração no entendimento vai ao encontro de seus interesses, lhe sendo mais benéfica e ocorrendo sob a guarida da restauração da legalidade, assim entendida no caso como a aplicação da norma jurídica de alcance geral estabelecida em sede de recurso repetitivo pelo STJ.

O mestre Luciano Amaro, superando a mera interpretação literal, e enfrentando o tema sob o ponto de vista teleológico, observa com percuciência:

*Parece evidente que o dispositivo procura traduzir norma de<sup>5</sup> proteção ao sujeito passivo. Quem aplica critério jurídico de lançamento é a autoridade (já que se trata de atividade que é dela privativa). A autoridade, portanto, é que está impedida de aplicar o novo critério em lançamentos relativos a fatos geradores já ocorridos antes de sua introdução. Nessa ordem de idéias, o preceito só cabe nos casos em que o novo critério jurídico beneficia o Fisco, restando proibida, nessa hipótese, sua aplicação em relação ao passado. (grifei)*

Por sua vez, a doutrina de Alberto Xavier<sup>6</sup>, ao abordar o tema do erro de direito, assim se manifesta no que se refere à possibilidade de se alterar o lançamento quando as mudanças jurídicas são mais favoráveis ao particular:

*A ininvocabilidade do erro de direito desempenha uma função garantística, decorrente do princípio da segurança jurídica, tendente a proteger a estabilidade das situações jurídicas individuais que tenham sido objeto de atos declaratórios em relação a alegada defeituosa aplicação do direito por iniciativa de autoridade administrativa, que tem o dever funcional da sua correta aplicação mediante a prática de atos dotados de 'presunção de legalidade'.*

*Esta proibição só deve prevalecer, no entanto, se o ato de revisão for desfavorável para o particular, pois só neste caso se justifica a função garantística da limitação; se o ato de revisão for favorável, nenhuma razão existe para limitar a plena apreciação da legalidade do ato, pelo que entendemos que a revisão não está submetida aos fundamentos rígidos do artigo 149 do Código Tributário Nacional, podendo, portanto, operar-se com base em erro de direito. (grifei)*

Em sentido similar, colham-se as palavras de Ricardo Lodi Ribeiro<sup>7</sup> ao analisar o art. 146 do CTN:

*Tratando-se de dispositivo que tutela a confiança do contribuinte, nenhum óbice existe quanto à retroatividade de interpretação mais benéfica, pois, nesse caso, a restauração da legalidade não encontra oposição na segurança jurídica. Apontando os dois interesses para o mesmo lado, não há que se falar em ponderação. (grifei)*

Não bastassem as lições doutrinárias de escol acima compartilhadas, merece registro o fato de que há diploma normativo que prevê expressamente a retroatividade de novel entendimento da administração tributária mais benéfico ao sujeito passivo, quando lançado em Solução de Consulta, qual seja, o parágrafo único do art. 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de

<sup>5</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2007, 13ª edição, p.353.

<sup>6</sup> XAVEIR, Alberto. Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 3ª edição, p.272.

<sup>7</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Proteção da Confiança Legítima do Contribuinte. RDDT nº 145, out/07, p. 99. In: PAULOSEN, Leandro. Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. 10ª edição, p.994.

setembro de 2011 (que regulamentou o art. 48, § 12, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996):

*Art.100. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento expresso na respectiva solução, a nova orientação atingirá apenas os fatos geradores que ocorrerem após ser dada ciência ao consultante ou após a sua publicação na imprensa oficial (Lei nº 9.430, de 1996, art. 48, § 12).*

*Parágrafo único. Na hipótese de alteração de entendimento expresso em solução de consulta, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na Imprensa Oficial ou após a ciência do consultante, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.*

À evidência, não há notícia de insurgência por parte dos contribuintes, frente a essa norma, suportada em eventual alegação de violação do art. 146 do CTN, obviamente por ela lhes ser significativamente mais favorável, ao conciliar o princípio da isonomia com o princípio da proteção da confiança.

Registre-se que o STJ ainda não enfrentou a questão sob o enfoque ora trazido, rejeitando, nos casos que analisou, tão-somente as mudanças de critério jurídico que acarretaram *prejuízo* ao sujeito passivo, consoante pesquisa no respectivo repertório de jurisprudência revela. Não é difícil perceber que isso se deve, fundamentalmente, e de modo similar ao caso do parágrafo único do art. 100 do Decreto nº 7.574/11, dantes mencionado, ao fato de que, quando eventual novo entendimento da administração tributária passa a ser mais favorável ao contribuinte, a este não remanesce qualquer interesse em agir para restabelecer o *status quo* anterior.

Vale citar, de todo modo, as seguintes decisões ilustrativas: REsp nº 810.565/SP (DJe 3/3/2008) e EDCI no REsp nº 1.174.900/RS (DJe 9/5/2011). Neste último acórdão, o respectivo relator, Ministro Mauro Campbell Marques, assim asseverou em sua fundamentação:

*Em virtude do princípio de proteção à confiança, o citado art. 146 impede a revisão do ato administrativo de lançamento tributário em desfavor do contribuinte pela alteração dos critérios jurídicos empregados pela autoridade administrativa "em relação a um mesmo sujeito passivo". Ou seja, a autoridade administrativa não poderia adotar novos critérios, ou dar interpretação diversa à norma tributária que institui o tributo, para o fim de determinar a ocorrência de fato gerador e mensurar a obrigação principal.(grifei)*

Interpretar que critérios jurídicos mais favoráveis não podem retroagir é, ao fim e ao cabo, incompatível com o próprio desiderato protetivo do contribuinte insculpido no art.146 do CTN. Restariam violados o princípio da isonomia (pois quedaria o contribuinte prejudicado em relação aos demais que viessem a se beneficiar do novel entendimento mais favorável) e da legalidade (ao negar-lhe a proteção do controle da legalidade levado a efeito pela administração, no caso, com base na decisão do STJ). Traduz-se, assim, em exegese que acarreta *inequívoco prejuízo e contradição com os fins do mencionado diploma*.

A par disso, e em sentido convergente com as razões supra, é de se notar que **não há empecilho, a priori, para que a autoridade julgadora altere o lançamento.** Pelo contrário,

é essa possibilidade que dá ensejo, em última análise, a própria existência do contencioso administrativo tributário, *ex vi* do art. 145, I do CTN:

*Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:*

*I - impugnação do sujeito passivo;*

*(...)*

Importante frisar que o caso em tela difere substancialmente dos julgados administrativos em que se considerou inviável a alteração do lançamento, optando-se por cancelar a exigência. Na espécie, a modificação a ser efetuada advém da aplicação cogente, por força do art. 62-A do RICARF, de norma jurídica geral desenvolvida e consolidada no âmbito do STJ.

Nessa esteira, como se procurou demonstrar à saciedade mais acima, essa aplicação não encontra óbice no disposto no art. 146 do CTN, pois dela exsurge situação mais favorável ao contribuinte frente à imposição tributária original. Não se trata, à evidência, da execução de um novo lançamento, mas sim de alterar o lançamento já realizado à luz de, repita-se, novo critério jurídico mais benéfico para o contribuinte.

E, de uma maneira fundamental, deve ser destacado que não há falar em violação do princípio da ampla defesa ou do devido processo legal face à modificação do lançamento a ser realizada, pois *é justamente essa modificação que o contribuinte buscou* quando interpôs o recurso voluntário sob apreciação, ao defender a aplicação no caso em comento do multicitado entendimento do STJ acerca da tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente.

Enfim, em virtude das razões acima expendidas, tenho que a melhor solução no caso concreto é, com amparo no inciso I do art. 145 do CTN - ou seja, a partir da existência de permissivo legal expresso no sentido da possibilidade de se alterar o lançamento no bojo do contencioso fiscal - determinar que seja procedida a modificação do lançamento em conformidade com os critérios jurídicos mais benéficos ao contribuinte assentados na decisão do STJ no REsp nº 1.118.292/SP, exarada sob o rito do art. 543-C.

Ante o exposto, voto por não conhecer do pedido de restituição, e, no mérito, no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, devendo os autos retornarem à repartição de origem para que seja realizado o recálculo do imposto de renda considerando-se as tabelas e alíquotas de incidência vigentes à época em que originalmente devidos os rendimentos.

(Assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson

## Voto Vencedor

Conselheiro German Alejandro San Martín Fernández, redator designado.

Em que pese o bem fundamentado voto do i. relator, divirjo quanto à possibilidade de refazimento do lançamento na atual fase processual.

Explico e fundamento.

Nos termos do voto do relator, a superveniência do decidido em sede de repetitivo pelo STJ, pela impossibilidade de aplicação do regime de caixa ao recebimento de rendimentos acumulados decorrentes de ação judicial, importaria em modificação do critério jurídico do lançamento, aplicável retroativamente em caráter excepcional ao crédito tributário impugnado, por se tratar hipoteticamente de situação mais benéfica ao contribuinte.

Por isso, possível ordenar, em sede recursal, à autoridade lançadora, a aplicação das alíquotas vigentes à época do recebimento dos valores, em evidente novo lançamento.

Entretanto, a premissa utilizada para a aplicação retroativa do decidido em sede de repetitivo, qual seja, a de ser mais benéfica ao contribuinte autuado, não se justifica.

Isso porque, além de se tratar de novo lançamento, ato de competência privativa da autoridade lançadora, nos termos do artigo 142 do CTN, a aplicação das alíquotas vigentes à época, sem oportunizar ao contribuinte a retificação das informações prestadas por ocasião da entrega da DIRPF referentes aos respectivos anos-calendários, poderia gerar pagamento de imposto a maior, dadas as dedutibilidades permitidas na legislação e não incluídas por opção do contribuinte à época.

Ademais, o vício contido no lançamento não pode ser resumido em um mero erro na aplicação da alíquota, sanável em sede contenciosa administrativa.

Ao adotar outra interpretação do dispositivo legal diversa daquela reconhecida como correta pelo STJ, ficou reconhecido que a autoridade fiscal se utilizou de critério jurídico equivocado, o que afetou substancialmente a constituição do crédito tributário. A adoção do regime de caixa em detrimento do regime de competência prejudicou a correta quantificação da base de cálculo, a identificação das alíquotas aplicáveis e por consequência, o valor do tributo devido, caracterizando-se em insanável vício material.

O próprio Parecer **PGFN/CAT N° 815/2010** que no intuito de solucionar inúmeras dúvidas expostas pela RFB, indicou a forma de cálculo que o Fisco deveria adotar à época em que vigoraram os Pareceres da PGFN que autorizavam as revisões de ofício com base na jurisprudência do STJ, reconheceu a necessidade de oportunizar aos contribuintes a retificação das informações prestadas, como único meio de se chegar ao valor tributável correto do IRPF:

100. Tem-se, assim, nos termos acima fixados, conjunto de soluções para implemento concreto das decisões do Superior Tribunal de Justiça em âmbito de rendimentos acumulados. Conclui-se:

*a) Deve a Administração proceder aos cálculos de imposto de renda incidente sobre os rendimentos acumuladamente recebidos segundo o regime de competência, seguindo-se às decisões do Superior Tribunal de Justiça, bem como se levando em conta a negativa do Supremo Tribunal Federal em conferir repercussão geral à matéria, a par de recente decisão do Tribunal Regional da 4ª Região, que definiu*

*pela inconstitucionalidade de regra que possibilitaria utilização de regime de caixa, no cômputo dos valores de que trata a presente manifestação;*

*b) A recomposição do valor tributável à época deve ser aplicada apenas na hipótese de a RFB possuir os dados necessários devendo por sua vez disponibilizar os referidos dados ao contribuinte para que este espontaneamente possa também verificar o valor do imposto devido.*

*c) Nesses casos, deve-se somar os valores originalmente reconhecidos com os valores posteriormente recebidos, de uma única vez, de modo que se tenha uma nova base de cálculo.*

*d) Nas situações em que a RFB não disponha dos referidos dados para recomposição da base de cálculo, deve-se tão-somente aplicar as tabelas da época em face de valores supervenientemente recebidos.*

*e) Assim, simplesmente, desprezando-se o que no passado foi recebido pelo interessado, contabilizam-se, exclusivamente, valores posteriormente recebidos, à luz de tabelas originais.;*

*f) O valor do imposto deve ser calculado resgatando-se o valor original da base de cálculo declarada pelo sujeito passivo em sua Declaração de Ajuste Anual relativa ao ano a que o rendimento corresponde (A), e adicionando-se o valor do rendimento recebido acumuladamente (excluídos as atualizações monetárias e juros, conforme item 83, e as parcelas mencionadas nos itens 84 e 85) (B), e chegando-se ao valor da base de cálculo que seria declarada se o rendimento tivesse sido percebido na época própria (C). Sobre esta base de cálculo e, tomando-se em conta a tabela progressiva vigente na época a que o rendimento corresponde, calcula-se o imposto correspondente (D).*

*g) Os juros moratórios devem ser tributados, quando da recomposição dos valores resultar em imposto a pagar, devendo-se os cálculos serem efetuados com base no período de recebimento e juntamente com outros rendimentos do período.*

Pelo conjunto de razões acima expostas, entendo que a manutenção da exigência representaria novo lançamento com outro critério jurídico, o que é expressamente vedado pelo artigo 146 do CTN.

Ademais, não compete a este órgão de julgamento, ainda mais em adiantada fase recursal, refazer o lançamento com critérios jurídicos distintos daqueles utilizados à época, mas tão somente exercer o controle de legalidade em sede contenciosa, caracterizado pelas suas limitações quanto à alteração de alguns aspectos da hipótese de incidência, base de cálculo e alíquotas.

Nesse sentido, alguns precedentes deste E. Sodalício no mesmo sentido:

*(...) PIS – LEI COMPLEMENTAR 7/70 – BASE DE CÁLCULO – O parágrafo único do art. 6º da LC 7/70 estabeleceu que a base de cálculo correspondia ao faturamento do 6º mês anterior. Se o lançamento desrespeitou essa norma, e como ao julgador administrativo não é permitido refazer o lançamento, então resta apenas cancelar a exigência. (...).( CSRF/01-05.163, de 29/11/2004)(grifos acrescidos)*

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL  
Ano-calendário: 2008*

*DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NATUREZA JURÍDICO-CONTÁBIL.*

*Equivoca-se o lançamento que considera a despesa de amortização do ágio como despesa com provisão, pois o ágio é a parcela do custo de aquisição do investimento (avaliado pelo MEP) que ultrapassa o valor patrimonial das ações, o que não se confunde com provisões - expectativas de perdas ou de valores a desembolsar. **MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.** A instância julgadora pode determinar que se exclua uma parcela da base tributável e que se recalcule o tributo devido, ou mesmo determinar que se recalcule a base de cálculo considerando uma despesa dedutível ou uma receita como não tributável, mas **não pode refazer o lançamento a partir de outro critério jurídico que o altere substancialmente.** (Acórdão 1302-001.170, de 11/09/2013) (grifos meus).*

*NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INALTERABILIDADE DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO EM RELAÇÃO AO MESMO SUJEITO PASSIVO.*

*Na fase contenciosa, não é admissível a mudança do critério jurídico adotado no lançamento contra o mesmo sujeito passivo em relação aos fatos geradores já concretizados. (...) (Acórdão 2802-002.489, de 17/09/2013) (grifos meus).*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 1996*

*LANÇAMENTO FISCAL. REDUÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. REDUÇÃO DE SALDO NEGATIVO. DIFERENÇA.*

*No lançamento fiscal, a irregularidade de se lançar sem reduzir o prejuízo fiscal implica em erro na formação da própria base tributável, o que não é passível de correção por parte do julgador administrativo, que não pode alterar o lançamento. Neste sentido, a jurisprudência do CARF é tranqüila no sentido de se cancelar o auto de infração por inteiro. (...) 1401-001.086, de 07/11/2013) (grifos meus)*

Logo, não cabe a este órgão de julgamento o refazimento do lançamento nesta fase recursal, cujo vício material de origem se encontra na incorreta aplicação da alíquota sem observância do regime de competência, a resultar na indeterminação da matéria tributável, requisitos mínimos para atestar a validade do lançamento tributário, nos termos do artigo 142 do CTN.

Pelo exposto, conheço e dou provimento ao recurso voluntário, para cancelar o lançamento.

Quanto ao não conhecimento do pedido de restituição, com o relator.

**E o meu voto.**

Processo nº 10860.000976/2009-52  
Acórdão n.º **2802-002.924**

**S2-TE02**  
Fl. 144

---

(assinado digitalmente)

German Alejandro San Martín Fernández

CÓPIA