



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

Processo n° 10980.017604/2008-18
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2802-003.110 – 2ª Turma Especial
Sessão de 10 de setembro de 2014
Matéria IRPF
Recorrente LAÉRCIO CARDOSO DE MORAES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006

RRA. DECISÃO JUDICIAL. JULGAMENTO DO STJ EM RECURSO REPETITIVO NO RESP N° 1.118.292. ART. 62-A DO RICARF.

No caso de rendimentos recebidos acumuladamente em razão de decisão judicial, deve o imposto de renda ser calculado de acordo com as tabelas e alíquotas vigentes à época em deveriam ter sido pagos, consoante entendimento assentado pelo STJ no julgamento do Resp n° 1.118.292 sob o rito do art. 543-C do CPC, vinculante por força do art. 62-A do RICARF.

PROTEÇÃO DA CONFIANÇA E LEGALIDADE. CRITÉRIO JURÍDICO MAIS BENÉFICO AO CONTRIBUINTE. APLICAÇÃO EM RAZÃO DE RECURSO REPETITIVO.

Supera-se a interpretação literal do art. 146 do CTN quando se trata de modificação no critério jurídico do lançamento mais benéfica ao contribuinte, especialmente quando a decorrente preservação da legalidade do ato frente à observância de decisão em sede de recurso repetitivo não é empecilho para a efetividade do princípio da proteção da confiança.

OBSERVÂNCIA EM CONCRETO DO PRINCÍPIO DA PROIBIÇÃO DO *REFORMATIO IN PEJUS*. DEVER DE CAUTELA DO JULGADOR.

O respeito ao princípio da proibição do *reformatio in pejus* impõe dever de cautela por parte do julgador, no sentido que esteja suficientemente claro que a aplicação da norma jurídica no caso concreto não implique prejuízo ao recorrente.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencido o Conselheiro Jaci de Assis Júnior que dava provimento parcial.

(Assinado digitalmente)

Jorge Cláudio Duarte Cardoso, Presidente.

(Assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson, Relator.

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, Julianna Bandeira Toscano e Carlos André Ribas de Mello.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba (PR) – DRJ/CTA, que julgou parcialmente procedente Notificação de Lançamento de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 30.666,73, relativo ao ano-calendário 2005 (fls. 94/100).

O processo foi distribuído para julgamento a ser realizado, inicialmente, pela Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Contudo, em sessão de julgamento datada de 10/7/2012, foi exarada por aquela Turma a Resolução nº 2202-00.254, determinando o sobrestamento do processo.

Passo a reproduzir, com a devida vênia, o Relatório constante nessa Resolução, o qual bem descreve o conteúdo do litígio posto nos presentes autos:

Em consulta à Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal à fl. 9, o autuante esclarece que:

- no ano-calendário 2005, o contribuinte auferiu rendimentos em decorrência da ação judicial 2701/00 movida contra R.M.B LTDA., no total de R\$ 779.422,94, sendo:

- o R\$714.431,98 - total retirado pelo autor em 01/12/2005;

- o R\$54.509,44 - total de imposto de Renda recolhido em DARF em 01/12/2005;

- o R\$10.481,52 - valor devido pelo empregado ao INSS recolhido em GPS.

- com base nos cálculos periciais constante às fls. 269 a 288 do processo trabalhista, apurou-se que, para fins de cálculo do rendimento sujeito ao ajuste anual, 45,37% dos rendimentos eram isentos (FGTS sobre verbas da ação, FGTS da contratualidade, férias vencidas, aviso prévio, multa do art. 477 e seguro desemprego) e, 54,63%, tributáveis (R\$425.785,51 = R\$779.422,94 x 54,63%);

- do total das despesas com advogado (R\$178.701,82), foi considerada dedutível a parcela proporcional aos rendimentos tributáveis (R\$97.621,77);

• por fim, foi adicionando a base de cálculo do ajuste anual o valor de R\$328.163,74 (diferença entre os rendimentos tributáveis e a parcela dos honorários advocatícios correspondentes).

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformado, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 1 a 7, instruída com os documentos de fls. 8 a 81, cujo resumo se extrai da decisão recorrida (fls. 94 verso e 95):

Cientificado do lançamento por via postal, em 13/11/2008 - fl. 93, o contribuinte apresentou, em 15/12/2008, por intermédio de procuradores - fl. 12, a impugnação de fls. 01 a 07, acompanhada dos documentos de fls. 08 a 81, acatada como tempestiva pelo órgão de origem - fl. 93.

Alega, baseado no ADI SRF nº 05, de 27 de abril de 2005, que a totalidade dos R\$ 121.484,88 recebidos a título de férias e respectivo terço adicional deveria ser considerada isenta e não somente os R\$ 80.392,54 reconhecidos pelo lançamento.

Ressalta que a sentença decorreu de reconhecimento de vínculo empregatício e, assim, não houve o gozo de férias no período laboral.

Pleiteia também a isenção da parcela de R\$ 38.125,00, referente ao reembolso de despesas de quilometragem, afirmando que, por ser reembolso, não poderia ser caracterizada como acréscimo patrimonial. Cita jurisprudência para corroborar sua tese.

Afirma que a dedução dos honorários advocatícios deve ser integral, alegando não haver previsão legal específica autorizando sua divisão entre rendimentos isentos e tributáveis. Cita decisão administrativa favorável a seu pleito.

Elabora demonstrativo onde considera que 63,51% dos rendimentos recebidos seriam isentos, obtendo R\$ 284.411,43 de rendimentos "sujeitos à trib. Normal", os quais, após a dedução de R\$ 178.701,82 de honorários advocatícios, resultaria em R\$ 105.709,61 de rendimentos tributáveis.

Admite a possibilidade de omissão de R\$ 74.021,58, afirmando que esse valor implicaria saldo de IR a restituir.

Insurge-se contra a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, citando decisão administrativa contrária à sua aplicação.

Finaliza solicitando o cancelamento da exigência e o reconhecimento de direito creditório relativo ao IRPF/2006

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Apreciando a impugnação apresentada, a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba (PR) julgou procedente em parte o lançamento, proferindo o Acórdão no 06-30.844 (fls. 94 a 100), de 22/03/2011, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006

MATÉRIA NÃO-IMPUGNADA.

Considera-se como não-impugnada a parte do lançamento expressamente não contestada pelo contribuinte.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e as judiciais, não proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

RECLAMATÓRIA TRABALHISTA. TRIBUTAÇÃO.

Os valores recebidos em reclamatória trabalhista, segundo disposição expressa na legislação vigente, são tributáveis de acordo com a sua natureza, com base na análise de mérito das verbas devidas efetuada na justiça trabalhista e discriminada nos autos.

RECLAMATÓRIA TRABALHISTA. RENDIMENTO TRIBUTÁVEL. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. DEDUÇÃO PROPORCIONAL.

Dos rendimentos recebidos acumuladamente e tributáveis no ajuste anual poderá ser deduzido o valor proporcional das despesas com honorários advocatícios, desde que comprovadamente pagas pelo contribuinte e sem indenização.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. COMPETÊNCIA. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A análise da cobrança de juros sobre a multa de ofício extrapola a presente jurisdição, uma vez que a exigência não está consubstanciada no ato jurídico do lançamento tributário e se reportaria a evento futuro de cobrança, sobretudo quando o próprio impugnante reconhece haver dispositivos legais disciplinando a matéria, que prevalecem sobre a jurisprudência argüida.

A decisão *a quo* considerou isentas as férias pagas em dobro e proporcionais, acompanhadas dos respectivos terços constitucionais, refazendo os cálculos do valor tributáveis sujeito ao ajuste anual (fl. 98). O relator esclarece, ainda, que parte da omissão de rendimentos (R\$ 74.021,58) foi considerada não impugnada (fl. 95).

Irresignado, o contribuinte interpôs em 10/5/2011, tempestivamente, recurso voluntário, reiterando seu entendimento acerca do caráter isento do reembolso de quilometragem e da dedutibilidade integral dos honorários advocatícios, argumentos que, caso acatados, redundariam em saldo de imposto de renda a restituir. Pugnou, também, a não incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício (fls. 118/131).

O processo foi sobrestado nos termos da já mencionada Resolução nº 2201-000.102, sendo decidido então que o caso versava sobre matéria acerca da qual havia repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, a saber, rendimentos recebidos acumuladamente por pessoa física e constitucionalidade do art. 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, aplicando-se, por conseguinte, os §§ 1º e 2º do art. 62-A do Regimento Interno do CARF (RICARF).

Com a revogação desses parágrafos pela Portaria Ministério da Fazenda nº 545, de 18 de novembro de 2013, sem respaldo quedou o sobrestamento do feito, que foi redistribuído em 15/5/2014 a este Conselheiro.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Relator

O recurso já foi conhecido pelo CARF, motivo pelo qual passo a sua apreciação.

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. 7º¹ 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:

¹ 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 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

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 diploma²:

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.

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 passou a existir, por força das modificações ali incluídas, novo regime de apuração para os rendimentos recebidos acumuladamente, o qual se aproxima em vários aspectos do regime de competência.

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.

² Registre-se que as disposições em contrário quedaram expressamente revogadas por força do art. 58 da referida

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 regram 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 decorrer do período compreendido entre o advento do art. 12 da Lei nº 7.713/88 e a publicação da Lei nº 12.350/10, inexistiu regramento legal 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 consequências 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 acórdãos³ 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).

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

³ 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 Ag 1.079.439 (7/12/2009) e AgRg no AREsp 41.782 (7/3/2012).

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, noutra 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 posição 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 esta Turma do CARF no julgamento do presente recurso voluntário. Em outras palavras, a norma jurídica geral, consolidada no precedente em recurso repetitivo, deverá ser aplicada no julgamento da matéria devolvida à apreciação deste Colegiado.

Sob esse prisma, a aplicação do entendimento do STJ nessas situações implica em efetiva mudança de critério jurídico no lançamento.

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 cogente aplicação do paradigma judicial.

Nesse contexto, é essencial ser verificado se esse novo critério jurídico posiciona o contribuinte em situação mais favorável do que a resultante do lançamento questionado. Explico.

Não constitui o disposto no art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN) em óbice para aplicação de novo critério jurídico a lançamento já constituído, conforme razões aduzidas em voto de minha relatoria no Acórdão nº 2802-002.925, no qual restei vencido por maioria. Sintetizo aqui tais razões, fazendo remissão ao mencionado julgado para sua eventual consulta em maior detalhe:

- a finalidade do art.146 do CTN é a proteção da confiança e da boa-fé do contribuinte frente à mudanças promovidas pela administração que lhe forem desfavoráveis; no caso contrário, inexistente razão jurídica suficiente para que não se aplique novo critério mais consentâneo com o princípio da legalidade;

- essa exegese tem sólido respaldo doutrinário⁴, e, ainda que não examinada a matéria de maneira mais aprofundada no âmbito do Judiciário, as decisões existentes que a abordam, ainda que tangencialmente, não revelam entendimento dissonante - ver, nesse sentido, as decisões do STJ no REsp nº 810.565/SP e nos EDCI nº 1.174.900/RS; e do STF no AI nº 29.603;

- o inciso I do art. 145 do CTN prevê expressamente a possibilidade que o lançamento seja alterado em sede de recurso administrativo, não limitando o caráter ou a amplitude dessa mudança;

- a aplicação da norma jurídica firmada nos termos do art. 543-C pelo STJ é de aplicação cogente pelo CARF, por força do art. 62-A do RICARF, em prestígio ao princípio da legalidade, da qual aquele sodalício é o guardião constitucional, e aos princípios da duração razoável do processo e da eficiência.

⁴ Nas obras de alguns dos justributaristas mais respeitados, tais como Sacha Calmon Navarro Coelho, Luciano Amaro, Alberto Xavier, Hugo de Brito Machado, Aliomar Baleeiro e Ricardo Lobo Torres, é pacífico o entendimento de que o art. 146 do CTN é norma voltada para a administração, com a finalidade de proteger o contribuinte frente a mudanças interpretativas daquela que lhe sejam desfavoráveis.

Ricardo Lobo Torres registra (Revista da Procuradoria Feral, Rio de Janeiro, 1995, p. 180), inclusive, que tal artigo teve inspiração no direito germânico, que em sua nova versão, estampada no art. 176 do Código de 1977, regra que "na anulação ou alteração de ato de lançamento notificado, não pode ser considerado em detrimento do contribuinte o fato de 1 - a Corte Constitucional Federal declarar a nulidade de uma lei, em que até então se baseava o lançamento; 2 - um tribunal superior federal não aplicar uma norma em que até então se baseava o lançamento, por considerá-la inconstitucional; 3 - ter-se alterado a jurisprudência de um tribunal superior a qual havia sido aplicada pela autoridade fiscal nos lançamentos anteriores".

Saliente-se, ainda, que no caso de mudanças para critérios jurídicos mais favoráveis, os poucos autores que enfrentaram explicitamente a questão, até o ponto em que este Relator pôde aferir, são uníssomos em compartilhar do entendimento de que a vedação do art. 146 não se aplica.

Ressalve-se que a jurisprudência administrativa ainda não definiu, segundo critérios objetivos, uniformes e científicos, em que medida é possibilitada a alteração do lançamento em razão de decisão proferida no curso do contencioso administrativo tributário federal, motivo pelo qual se entende, com o devido respeito a opiniões em sentido diverso, que as pontuais decisões que trataram do tema não se traduzem em fundamento suficiente para afastar a aplicação dos precedentes do STJ consagrados em recurso repetitivo, conforme as normas de regência acima referidas impõem.

Mister é salientar, entretanto, que a aplicação de novo critério jurídico nos julgamentos administrativos, ainda que sob a guarida de decisão prolatada sob o rito dos recursos repetitivos, deve ser realizada em harmonia com os princípios regentes da teoria geral do processo, em particular com o da proibição do *reformatio in pejus*, a seguir definido nas argutas palavras de Freddie Didier Jr⁵:

Ocorre a reformatio in pejus quando o órgão ad quem, no julgamento de um recurso, profere decisão mais desfavorável ao recorrente, sob o ponto de vista prático, do que aquela contra a qual se interpôs o recurso. Não se permite a reformatio in pejus em nosso sistema. Trata-se de princípio recursal não expressamente previsto no ordenamento, mas aceito pela quase generalidade dos doutrinadores. (grifei)

Nesse rumo, deve o julgador, diante de um caso concreto, verificar se a aplicação da norma definida em abstrato pelo STJ coloca o recorrente, efetivamente, em situação jurídica mais favorável do que a anteriormente por ele detida.

Em outras palavras, e passando mais especificamente à matéria examinada, ainda que em tese o critério jurídico definido pelo STJ no REsp nº 1.118.292/SP se configure mais favorável aos contribuintes, é necessário que, quando de sua aplicação a um determinado litígio, seja verificado com a devida acuidade se o resultado, *na prática*, se revela mais benéfico ao contribuinte, sob pena de violação ao indigitado princípio, positivado na seara administrativa nos termos do parágrafo único do art. 65 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.⁶

Se do exame do processo evidenciar-se que o referido paradigma consubstancia-se em norma mais favorável ao recorrente, cabe a aplicação dessa norma, cabendo determinar o retorno dos autos à repartição de origem para que seja realizado o recálculo do imposto de renda considerando-se as tabelas e alíquotas vigentes à época em que originalmente devidos os rendimentos recebidos acumuladamente.

Noutro giro, se for constatado, de maneira razoável e devidamente justificada, que a situação do contribuinte na prática resulte desfavorável frente a definida no lançamento, ou ainda, a impossibilidade de se chegar a uma conclusão mais clara nesse respeito, dada a insuficiência de elementos probatórios nos autos, deve ser aquele cancelado, por restar inviabilizada a alteração no seu critério jurídico sem prejuízo para o autuado, não cabendo tampouco a manutenção da exação em desacordo com os parâmetros fixados pelo STJ.

⁵ JÚNIOR, Fredie Didier. Curso de Direito Processual Civil, Volume 3. Salvador: JusPodium, 2014. 12ª edição, p. 77.

⁶ Art. 65. Os processos administrativos de que resultem sanções poderão ser revistos, a qualquer tempo, a pedido ou de ofício, quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada.

Parágrafo único. Da revisão do processo não poderá resultar agravamento da sanção.

Vale lembrar que, anteriormente a 1997, houve períodos em que na tabela progressiva do Imposto de Renda de Pessoa Física vigoravam alíquotas máximas maiores do que a vigente desde 1999, 27,5%. A título de ilustração, lembre-se que em 1995 e 1996 a alíquota máxima para o cálculo do imposto era de 35%, e que no decorrer da década de oitenta do século passado elas chegaram a patamares superiores a 50%.

Na espécie, ainda que da autuação e da decisão atacada tenha restado incontroverso que a contribuinte auferiu rendimentos acumuladamente decorrente de ação judicial, tem-se, conforme documentos de fls. 42 a 74, que parte desses rendimentos eram atinentes aos anos de 1995 e 1996, quando, consoante retro mencionado, as alíquotas máximas eram superiores às vigentes quando da percepção final dos valores.

Existe, dessa forma, dúvida razoável a impedir a formação da convicção de que a aplicação do entendimento do STJ tenha por consequência situação efetivamente mais favorável ao contribuinte frente ao regime de caixa, que pautou o lançamento, motivo pelo qual entendo deva ser cancelada a exigência, formalizada tendo por esteio norma jurídica incompatível com a consagrada no julgamento do Resp nº 1.118.292/SP.

Ante o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson