



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

**Processo n°** 10980.725467/2012-75  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2802-003.160 – 2ª Turma Especial  
**Sessão de** 07 de outubro de 2014  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** MARIA APPARECIDA MARANHÃO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2009

RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE. TRIBUTAÇÃO.

Seguindo-se a decisão do Superior Tribunal de Justiça, 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.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para que sejam aplicadas as alíquotas e tabelas vigentes à época em que os rendimentos omitidos deveriam ter sido adimplidos ao contribuinte, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Jorge Cláudio Duarte Cardoso e Nathalia Correia Pompeu que davam provimento integral. O resultado foi apurado por meio de votações sucessivas, conforme o art. 60 e parágrafo único do Anexo II do Regimento Interno do CARF (Portaria n° 256, de 22 de junho de 2009, com alterações da Portaria MF n° 586, de 21 de dezembro de 2010), pois na primeira votação foram propostas três teses, quais sejam, realização de diligência proposta pelo relator, o provimento parcial e o integral, porém nenhuma delas obteve maioria. Em segunda votação foi rejeitada a tese do Conselheiro Ronnie Soares Anderson (relator) para realização de diligência. Na terceira votação, o Conselheiro Ronnie Soares Anderson acompanhou o voto que dá provimento parcial, com o que este voto passou a ser adotado pela maioria do Colegiado.

(Assinado digitalmente)

Jorge Cláudio Duarte Cardoso, Presidente.

(Assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson, Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Jaci de Assis Júnior, Guilherme Barranco de Souza (suplente), Ronnie Soares Anderson, Nathalia Correia Pompeu (suplente) e Jorge Cláudio Duarte Cardoso (Presidente). Ausente justificadamente a Conselheira Julianna Bandeira Toscano.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba (PR) – DRJ/CTA, que julgou procedente Notificação de Lançamento de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 40.255,87, relativo ao ano-calendário 2008.

A autuação decorreu da omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, no valor de R\$ 91.506,96 decorrentes da ação judicial nº 97.00.11448-1/PR

Em sede de impugnação, a contribuinte pediu o cancelamento do crédito tributário, aduzindo, em síntese, que se tratam de rendimentos de pensão militar de viúva, que não ultrapassariam o limite de tributação mensal à época em que devidos.

A instância de primeiro grau manteve a autuação, consubstanciando seu entendimento no acórdão assim ementado:

*RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE.  
VERBAS. TRIBUTAÇÃO.*

*No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá no mês do recebimento, sobre o total dos rendimentos, inclusive juros e atualização monetária.*

*RENDIMENTOS ACUMULADOS. REGIME DE TRIBUTAÇÃO.*

*Aplica-se aos rendimentos recebidos acumuladamente o regime de tributação previsto na norma vigente à época do fato gerador, que, no caso em pauta, definia essa ocorrência no momento do recebimento de tais rendimentos.*

*RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE.  
TRIBUTAÇÃO NA FONTE E NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.*

*Os rendimentos referentes às diferenças ou atualizações de salários, recebidos acumuladamente por força de decisão judicial, devem ser oferecidos à tributação no mês do seu recebimento e na declaração de ajuste anual, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou o valor a ser restituído.*

Irresignada, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 19/10/2011, pedindo o cancelamento do débito fiscal e aduzindo que, em apertada síntese, que a disponibilidade da renda decorreu de sentença judicial que determinou o pagamento de 48

(quarenta e oito) meses de pensão militar, sendo que sua percepção não é regrada pelo regime de caixa, mas sim pelo de competência.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

O julgamento em comento teve seu resultado acordado, conforme dispositivo, por meio de votações sucessivas realizadas de acordo com o regrado pelo art. 60 e parágrafo único do Anexo II do Regimento Interno do CARF (Portaria nº 256, de 22 de junho de 2009, com alterações da Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010), pois na primeira votação foram propostas três teses, quais sejam, realização de diligência proposta pelo relator, o provimento parcial e o integral, porém nenhuma delas obteve maioria. Em segunda votação foi rejeitada a tese deste Conselheiro Relator para realização de diligência.

Por fim, na terceira votação, passei acompanhar o voto que dá provimento parcial nos termos propostos pelo Conselheiro Jaci de Assis Júnior, com o que este voto passou a ser adotado pela maioria do Colegiado. Note-se que a proposta desse Conselheiro está em consonância com votos de sua lavra em julgamentos anteriores sobre a matéria, sendo tomado como referência para fins de estabelecer a tese vencedora voto seu prolatado nesta sessão do Colegiado, no processo 11516.006907/2008-54.

Passo, assim, a expor o posicionamento por mim inicialmente adotado quando do começo da votação.

### **Posicionamento inicial do Relator (1ª Votação).**

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 apocha 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:

*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

<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 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.

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.

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.

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

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

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 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:

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

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 delinea 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 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



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.<sup>6</sup>

Se do exame do processo evidenciar-se que o referido paradigma consubstancia-se em norma mais favorável ao recorrente, pertinente sua incidência, 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, deve este ser 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.

Reconhece-se, contudo, que nem sempre é possível verificar, com apoio nos elementos carreados no processo administrativo, se a aplicação do critério jurídico previsto no recurso repetitivo ensejará situação mais ou menos favorável, por depender tal aferição do cotejo dos rendimentos já declarados à época em que deveriam ter sido originalmente percebidos, com os rendimentos advindos em razão da decisão judicial, sob o prisma das alíquotas vigentes nos respectivos períodos.

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%.

Diante desse quadro, quando verificada a impossibilidade de se chegar a uma conclusão segura acerca do assunto, dada a insuficiência dos elementos disponíveis nos autos, devem ser estes baixados em diligência para a unidade da Receita Federal do Brasil de origem, com vistas a realizar o recálculo do imposto de renda considerando-se os termos do precedente do STJ, já explanados, para o seu posterior retorno à sessão de julgamento.

Assim, modifico posicionamento adotado inicialmente, constante em voto de minha lavra no acórdão nº 2802-003.110, de que nos casos em que há dúvida fundamentada

---

<sup>6</sup> 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.

quanto às consequências da aplicação do precedente em comento, deve ser cancelada a exigência. Isso porque o regramento do art. 29 do Decreto nº 70.235/72 permite que, em circunstâncias tais como a que ora se faz alusão, sejam determinadas diligências com o fito de reunir os elementos de prova necessários para firmar o convencimento do julgador.

Em suma: partindo do dever de observância ao princípio da vedação ao *reformatio in pejus*, se é possível aplicar a norma jurídica do recurso repetitivo, deve ser dado parcial provimento ao recurso para que seja realizada tal aplicação pela Delegacia de origem; restando claro que aquela norma enseja piora na situação do autuado, deve ser cancelada a exigência; e caso reste duvidosa essa situação, devem ser baixados os autos em diligência para que ela seja esclarecida.

Na espécie, ainda que da autuação e da decisão atacada tenha restado incontroverso que a contribuinte auferiu rendimentos acumuladamente decorrente de ação judicial, é fato que inexistente documentação hábil, tais como cópia de declarações de imposto de renda, decisões judiciais, cálculos periciais da ação, alvarás de levantamento/guias de retirada com autenticação bancária das parcelas recebidas, etc., que possibilite a realização de cálculos conclusivos acerca desses rendimentos.

Tem-se apenas os documentos de fls. 14/15, que permitem apreender que os valores pagos referem-se ao período compreendido entre 5/8/1993 e 7/11/1995. Note-se, nessa linha, que a alíquota máxima do imposto de renda para o ano-calendário 1995 chegava a 35%, não havendo elementos o bastante nos autos para asseverar-se que, levando-se em conta os rendimentos percebidos, a recorrente estaria sob a guarida da isenção do imposto de renda nos anos em apreço.

Por conseguinte, à míngua de prova nos autos apta a aferição das consequências práticas da aplicação do precedente no STJ no Resp nº 1.118.292/SP, voto por CONVERTER o julgamento em diligência, para que a Delegacia de origem apure, consoante os termos definidos naquela decisão, o imposto de renda da contribuinte levando-se em conta as tabelas e alíquotas vigentes à época em que originalmente devidos os rendimentos recebidos acumuladamente, com o posterior retorno a esta Turma.

**Posicionamento final deste Relator, conforme firmado em votações sucessivas (art. 60 e parágrafo único do Anexo II do RICARF).**

Vencido em segunda votação, aderi em terceira votação, como narrado no início deste Voto, ao posicionamento defendido pelo Conselheiro Jaci de Assis Júnior no processo nº 11516.006907/2008-54, versando sobre a mesma matéria dos presentes autos, dado o fato de que a solução nele encontrada para o litígio se aproximava mais da que originalmente propus.

Por conseguinte, passo a transcrever em linhas gerais o voto do referido D. Conselheiro, tomando o cuidado e pedindo vênias, apenas, para fazer as devidas adaptações visto que naquele caso as verbas controversas tinham natureza trabalhista, enquanto na espécie as verbas são oriundas de pensão militar; a conclusão e a tese jurídica desenvolvidas, reiterem-se entretanto, são aplicáveis no particular.

Trata-se de infração caracterizada como omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica em decorrência de ação judicial movida contra a União Federal.

Nesse aspecto, ressalte-se, de plano, que, por corresponder ao recebimento acumulado de verbas decorrentes de pensão militar, há que se observar que o Superior Tribunal

de Justiça, examinando o recurso repetitivo representativo de controvérsia (Resp 1.118.429/SP), sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, proferiu o Acórdão, cuja ementa se encontra assim redigida:

*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. Resp 1.118.429/SP, julgado em 24/03/2010*

Uma vez que se trata de decisão definitiva de mérito, proferida na sistemática prevista no art. 543-C do CPC, no âmbito do CARF, cabe o exame da sua reprodução no julgamento do recurso voluntário, ora interposto pela contribuinte, consoante estabelece o citado art. 62-A do RICARF.

Nesse caso, à vista do entendimento firmado pelo STJ em sede de recursos repetitivos, depreende-se que o lançamento incorreu em erro na apuração do montante do tributo devido, haja vista que a alíquota de imposto aplicável sobre a base de cálculo apurada pela fiscalização deveria corresponder àquela prevista nas respectivas tabelas progressivas vigentes à época em que os valores das verbas em questão deveriam ter sido adimplidos.

Sobre o assunto, inicialmente, convém registrar que, nos termos do § 7º, do art. 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, com redação dada pelo art. 21 da Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013, abaixo reproduzido, existe a possibilidade legal de se retornar os autos à Repartição de origem para que a autoridade lançadora proceda a revisão do ofício do lançamento para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário:

*“Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004 )*

*I.....*

*.....*

*IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013)*

*V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869,*

*de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013)*

§1º.....

*§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013)*

Observe-se que a determinação de revisão de ofício do lançamento, prevista neste comando legal, se deve ao fato de o vício contido no lançamento se caracterizar mero erro na aplicação da alíquota do imposto de renda. Nesse caso, não se pode afirmar categoricamente que tal providência configure mudança de critério jurídico de lançamento, hipótese essa que seria vedada a alteração de ofício do lançamento pelo art. 146 do Código Tributário Nacional - CTN.

Isso porque, segundo ensinamento de Hugo de Brito Machado, em seu livro Curso de Direito Tributário (12ª Edição, Malheiros, 1997, p 123), as hipóteses de mudança de critério jurídico podem acontecer em duas situações. A primeira, “quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta”. A segunda, está relacionada ao fato de “a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante escolha de outras das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado”.

Descartada a existência da segunda hipótese de mudança de critério jurídico ao caso examinado nos presentes autos, haja vista que o art. 12 da Lei nº 7.713, de 1988, não define nenhuma alternativa para a feitura do lançamento, resta a verificação da ocorrência da primeira hipótese prevista pelo mencionado doutrinador, transcrita anteriormente.

Nesse caso, entendo que a situação descrita pela doutrina parte do princípio de existência prévia de duas interpretações e que ambas sejam corretas. Ocorre que tal situação diverge da examinada nos presentes autos, pois, havia uma interpretação original que orientou os lançamentos realizados pela Secretaria da Receita Federal – RFB e outra, única que se reputa correta, advinda posteriormente, em face da decisão firmada pelo STJ no acórdão que solucionou o REsp 1.118.429/SP, proferido na sistemática prevista no art. 543-C do CPC.

Diante disso, forçoso concluir pela inexistência da ocorrência de mudança de critério jurídico no caso concreto dos presentes autos, mesmo porque a observância das alíquotas vigentes à época em que o rendimento deveria ter sido adimplido não importará em prejuízo ao contribuinte, haja vista que, a exemplo da regra prevista no § 7º, do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a alteração do crédito tributário deverá ser procedida de forma “total ou parcialmente”. Portanto, não se cogita da hipótese de majorar a exigência tributária originalmente lançada, procedimento esse que, de fato, desguarneceria o direito do contribuinte em relação ao lançamento já realizado.

Também não se pode dizer que a mencionada revisão de ofício venha caracterizar mudança de critério jurídico por afetar substancialmente o lançamento, prejudicando a quantificação da base de cálculo. Isso porque entendo, que para a aplicação do entendimento firmado pelo STJ, basta simplesmente pesquisar quais as tabelas vigentes à época em que os rendimentos deveriam ter sido adimplidos pela fonte pagadora ao contribuinte, e aplicar as alíquotas correspondentes sobre o valor da omissão de rendimentos apurada pelo lançamento de ofício, observada a dedução da parcela de isenção equivalente à respectiva faixa de rendimentos prevista nas tabelas progressivas.

Note-se que na sequência do entendimento dado pelo STJ para que se calcule o imposto de renda com base nas tabelas e alíquotas vigentes à época em que os valores recebidos acumuladamente deveriam ter sido adimplidos, há expressa recomendação no sentido de se observar a renda auferida mês a mês pelo segurado.

Diante dessa recomendação, entendo que, apesar de a interpretação dada pelo STJ não afastar a sistemática de ajuste anual prevista para a tributação dos rendimentos recebidos por pessoas físicas, para o caso específico de tributação de rendimentos recebidos acumuladamente ficou estabelecida tão somente a observância da renda auferida mês a mês pelo contribuinte.

Nesse aspecto, seria bom ressaltar que o Parecer PGFN/CAT Nº 815, de 2010, editado na época em que se tentava solucionar a implementação concreta das decisões do STJ em âmbito de rendimentos acumulados, concluiu, em seu item 100, “b”, que a recomposição do valor tributável dos rendimentos à época em que estes deveriam ter sido pagos deveria ser aplicada apenas na hipótese de a Receita Federal do Brasil - RFB possuir os dados necessários. Nas situações em que a RFB não disponha dos referidos dados para recomposição da base de cálculo, definiu o referido Parecer que se deve tão-somente aplicar as tabelas da época em face de valores supervenientemente recebidos (item 100, “d”). Nesse caso, conclui o Parecer em referência no item 100, “e”:

“100. (...)”

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

*(...).”*

Percebe-se, pois, que a situação examinada nos itens 100, “d” e 100, “e” do Parecer PGFN/CAT Nº 185, de 2010, se coaduna com perfeição à forma exposta anteriormente neste voto para se calcular o imposto de renda incidente sobre os rendimentos, tratados no presente processo, à luz do entendimento firmado pelo STJ.

Portanto, fica evidenciado que a revisão de ofício realizada nesses termos não importa em alteração da base de cálculo apurada pelo Fisco.

Em suma, à vista do entendimento firmado pelo STJ ao art. 12, da Lei nº 7.713, de 1988, o procedimento de revisão de ofício determinado no § 7º, do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, requer senão que se recalcule o tributo devido, incidente sobre a omissão de

rendimentos constatada pelo Fisco, com base nas tabelas e alíquotas da época em que os rendimentos deveriam ter sido pagos ao interessado.

A respeito da questão relacionada ao aspecto temporal para se proceder a retificação de ofício, ensina o professor Leandro Pausen, em seu livro *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência* (11. ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p 1034), em seu comentário ao parágrafo único do art. 149 do Código Tributário Nacional - CTN:

*“⇒ Revisão para onerar x revisão para beneficiar.*

*A regra do parágrafo único visa a proteger o contribuinte contra revisões do lançamento que venham a lhe onerar mediante elevação do montante do crédito tributário. Estabelece, assim, que o Fisco tem o prazo decadencial para constituir o crédito, seja originariamente, seja mediante revisão de lançamento anterior. O prazo corre contra o Fisco.*

*– Não há que se entender, assim, que tal parágrafo impeça o Fisco de revisar lançamento feito a maior, de modo a beneficiar o contribuinte mediante diminuição do crédito tributário para sua adequação à legislação válida aplicável. Isso pode decorrer tanto por força de lei como de decisão judicial, ou mesmo de simples verificação administrativa à luz de documentos novos apresentados pelo contribuinte. Mas, embora não se fale em prazo decadencial para revisões que beneficiem o contribuinte, não terão elas qualquer efeito sobre o prazo prescricional que já esteja correndo contra o Fisco.”*

Ante o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para que sejam aplicadas as alíquotas e tabelas vigentes à época em que os rendimentos omitidos deveriam ter sido adimplidos à contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson