



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10983.720072/2010-94
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.843 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de outubro de 2022
Recorrente BELISÁRIO RAMOS NETO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2008

IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA. FATO GERADOR. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA. PRECATÓRIO. TRÂNSITO EM JULGADO DA SENTENÇA.

O critério material da hipótese de incidência do Imposto de Renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza (art. 43 do CTN).

Disponibilidade econômica não se confunde com disponibilidade financeira. Enquanto esta última se refere à imediata utilidade da renda, a disponibilidade econômica se refere ao acréscimo patrimonial, independentemente da existência de recursos financeiros (RMS nº 42.409/RJ, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 06/10/2015, DJe 16/10/2015).

O precatório é um documento que veicula um direito de crédito líquido, certo e exigível proveniente de uma decisão judicial transitada em julgado. Portanto, veicula um direito cuja aquisição da disponibilidade econômica e jurídica já se operou com o trânsito em julgado da sentença a favor de um determinado beneficiário e se incorporou ao seu patrimônio. Falecendo o beneficiário, portanto, o direito de crédito decorrente do precatório deve, ser incorporado ao espólio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acórdão os membros do colegiados, por maioria de voto, em dar provimento ao recurso voluntário interposto. Vencido o conselheiro Francisco Ibiapino Luz, que negou-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Honório Albuquerque de Brito (suplente convocado), Rodrigo Duarte Firmino e Vinicius Mauro Trevisan.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 6ª Turma da DRJ/FNS, consubstanciada no Acórdão nº 07-30.225 (p. 121) que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

Por meio da Notificação de Lançamento de fls. 25 a 28, foi alterado o resultado da Declaração de saldo a restituir no montante de R\$ 7.848,46 para Imposto de Renda Pessoa Física Suplementar, código 2904, no valor de R\$ 54.157,06, acrescido da multa de ofício de 75% e dos juros de mora, relativo ao ano-calendário de 2008.

Conforme demonstrativo da Descrição dos fatos e Enquadramento Legal contido no feito, o lançamento é decorrente da omissão de rendimentos tributáveis recebidos acumuladamente em virtude de decisão judicial, no valor total de R\$ 261.618,71, com retenção de imposto de renda na fonte, conforme DIRF apresentada pela fonte pagadora, no total de R\$ 7.848,56.

Segundo a fiscalização, a DIRF onde a fonte pagadora informou tal rendimento foi emitida no nome e no CPF do inventariante MARCOS FURTADO RAMOS, sendo que não se beneficiam da isenção os valores relativos a proventos de aposentadoria pagos acumuladamente ao espólio ou diretamente aos herdeiros, ainda que a pessoa falecida tenha sido portadora de moléstia grave no período a que se referem os rendimentos.

Inconformado com o lançamento, o espólio do contribuinte em epígrafe, representado pelo inventariante, apresenta a impugnação de fls. 2 a 15, acompanhada dos documentos juntados às fls. 16 a 24 e 29 a 88, onde, em síntese:

Notícia que realizou depósito administrativo do crédito tributário exigido, depósito este restituível ao impugnante, ao cabo do trânsito em julgado da decisão administrativa, eventualmente, favorável ao pleito de impugnação;

Esclarece que, em julho de 1997, o contribuinte em epígrafe ajuizou ação ordinária contra a União Federal, vindo, porém, a falecer em 09/09/2005, no transcorrer da instrução processual, deixando herdeiros e bens a inventariar;

Aduz que, em tempo e modo próprios, os herdeiros promoveram a abertura da sucessão mediante ajuizamento de inventário que tramita perante a Comarca desta capital, protocolado sob o n.º 090.05.0091760, sendo que o filho do contribuinte ostenta a qualidade de patrono e de inventariante em um e outro processo;

Neste quadro, informa que, em 30/01/2008, foi disponibilizado em favor do espólio do contribuinte em relevo, mediante alvará judicial, e sacado pelo advogado-inventariante, o valor de R\$ 261.618,71, cuja importância foi colacionada ao processo de inventário, aduzindo, ainda, que referido valor foi submetido a sobrepartilha, do mesmo modo que o segundo precatório recentemente resgatado;

Dado este contexto, alega inexistir ilícito passível de tributação, a uma, porque o valor recebido via precatório representa disponibilidade patrimonial do espólio e apenas dele, cujo advento teve origem após a apresentação do rol de bens existentes por ocasião da abertura da sucessão, razão da oportuna colação no inventário mediante sobrepartilha, e, a duas, porque a sobrepartilha ocorreu em conformidade com o estipulado em lei (CPC, art. 1040), inclusive no que pertine ao recolhimento fiscal decorrente do ato praticado (recolhimento de ITCMD);

Nesse rumo, argumenta que, no caso vertente, não se cogita de transferência de benefício isencional, que tem feição personalíssima e, por esta razão, não se transfere a terceiros, pois, trata-se apenas da apropriação dos valores em nome do espólio;

Alega que a variação patrimonial, passível de análise, ocorreu nos bens deixados pelo falecimento do contribuinte e que esta variação patrimonial está a salvo de tributação, por força do art. 6º, inciso XIV, da Lei n.º 7.713, de 1988, além do que os valores pagos, na forma e condições expressas na ação judicial, não têm o poder de transmutar a sua natureza, mesmo porque “são saldos de salários impagos pelo empregador na época devida”, ao que aduz o raciocínio segundo o qual, se o principal estava ao abrigo da isenção, por maior razão o saldo dessa mesma verba também não pode sujeitar-se à tributação;

Argumenta que não é por ter sido pago acumuladamente e/ou por ter sido levantada a quantia pelo inventariante-advogado que há de ser alterada a isenção conferida por lei, notadamente se for considerado que a autoridade notificante não consignou no feito um só dispositivo nesse sentido;

Considera merecer relevância a constatação de que o valor recebido teve origem no ilícito praticado pela União Federal que deixou de pagar o que era devido ao espólio, o que ensejou o acionamento do judiciário para que fosse resgatado saldo da verba salarial, ao que aduz que referida verba foi apropriada no inventário, submetida à tributação naqueles autos e inventariada entre os herdeiros, em razão de que entende que tudo o mais se afigura irrelevante para o deslinde da controvérsia;

Alega que o saque e “recolhimento” da DIRF em nome do advogado-inventariante, filho de BELISÁRIO, não é fato gerador de imposto, visto que a disponibilidade “patrimonial”, passível de tributação, é aquela prevista no art. 43 do CTN, cuja exceção é ostentada pelo espólio à vista do art. 6º, XIV, da Lei n.º 7.713, de 1988, além do que foi a secretaria da 1a. Vara da Justiça Federal que laborou em equívoco ao lavrar a certidão qualificando como espólio MARCOS FURTADO RAMOS, em substituição processual do exequente falecido, visto que MARCOS não era espólio, mas sim inventariante e advogado de seu finado pai;

Ademais disso, alega que, não obstante a mencionada certidão, todas as intervenções processuais continuaram a ser realizadas em nome do espólio e não dos herdeiros, e, muito menos em nome do inventariante, o que comprova que a verba recebida não era e nunca foi do inventariante, mas do espólio;

Neste quadro, raciocina que a disponibilidade econômica, hipótese de incidência do imposto de renda (CTN, art. 43), ocorreu em favor do espólio que, por ser portador de moléstia grave, estava a salvo da tributação, sendo que o ato subsequente, apropriação do inventário mediante sobrepartilha, não pode dar margem a um novo fato gerador de imposto, pois padece de falta de previsão legal para tanto;

Alega que, segundo o inciso XVI do art. 6º da Lei n.º 7.713, de 1988, o valor dos bens adquiridos por doação ou herança são isentos do imposto de renda da pessoa física, o que entende tornar inarredável a conclusão de que as diferenças salariais estavam isentas e como tal foram apropriadas no inventário, mediante sobrepartilha, além do que os valores recebidos são também declarados isentos, independentemente da condição de acometimento de moléstia grave;

Em outro plano, reclama que o valor pago acumuladamente representa as diferenças não pagas mês a mês pelo empregador, em razão de que, considera que não deve ser aplicado o regime de caixa, mas sim entender-se cada diferença vencida e não paga no respectivo mês como um fato gerador único e sem comunicação com as demais diferenças, ao que evoca a aplicação da exegese contida Ato Declaratório n.º 1, de 1999, publicado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e, segundo o qual, devem ser levadas em consideração as tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se referem os rendimentos, devendo o cálculo, portanto, ser mensal e não global;

Após reproduzir excertos e ementas de decisões judiciais que compartilham desse entendimento, alega que, ao serem adotadas as alíquotas vigentes à época em que eram

devidos os rendimentos e, considerando-se como dependente a esposa do notificado (falecida em janeiro de 1998), o crédito tributário em relevo fica reduzido a R\$ 1.119,34;

Em outro plano, ainda, contesta a aplicação da multa lançada de ofício, ao argumento de que para a aplicação da referida penalidade não basta a constatação da falta de recolhimento do imposto, pois entende ser essencial a prova da presença de dolo específico, ou má-fé, o que inexistiu no caso dos autos;

Contesta também a exigência de imposto sobre os juros de mora que foram pagos em virtude da inércia do empregador em satisfazer os valores salariais devidos ao espólio, ao argumento de que tais juros não representam acréscimo patrimonial, pois têm feição nitidamente indenizatória;

Finalmente, em face do exposto, requer:

- a) o acolhimento integral da impugnação para que seja julgada totalmente improcedente a exigência fiscal combatida;
- b) a apuração do crédito tributário em relevo segundo o regime de competência, caso não seja deferido o pedido inicial;
- c) o cancelamento da multa lançada de ofício pelas razões já expostas, caso não seja deferido o pedido inicial, e;
- d) a exclusão dos juros de mora pagos pelo empregador da base de cálculo do imposto exigido, também caso não seja deferido o pedido de improcedência integral do lançamento hostilizado.

A DRJ, por meio do susodito Acórdão nº 07-30.225 (p. 121), julgou improcedente a defesa apresentada pelo sujeito passivo, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2008

RENDIMENTO ACUMULADO. CONTRIBUINTE PORTADOR DE MOLÉSTIA GRAVE. ESPÓLIO

Sujeitam-se à incidência do imposto de renda, devendo ser tributados na fonte e na Declaração de Ajuste Anual ou na Declaração Final de Espólio, os proventos de aposentadoria ou reforma e valores a título de pensão de portador de moléstia grave recebidos pelo espólio ou por seus herdeiros, independentemente de situações de caráter pessoal.

RENDIMENTO ACUMULADO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

A legislação do imposto de renda determina que a tributação sobre rendimento deve se dar no momento da percepção do rendimento (regime de caixa) e não em relação a cada um dos períodos (mês a mês) a que o rendimento se referir (regime de competência).

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

A multa de ofício aplicada pela fiscalização em virtude falta de recolhimento do imposto de renda pune precisamente o ato que, muito embora não tenha sido praticado dolosamente pelo contribuinte, ainda assim, tipifica infração cuja responsabilidade é de natureza objetiva.

JUROS DE MORA. NATUREZA INDENIZATÓRIA. ISENÇÃO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

O pagamento de juros de mora aplicados sobre rendimentos acumulados em virtude de diferença de proventos ou vencimentos recebidos por servidor público não se enquadra dentre as hipóteses de isenção previstas na legislação de regência.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado, o Contribuinte apresentou o recurso voluntário de p. 137, reiterando os termos da impugnação apresentada.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal em decorrência da apuração, pela fiscalização, da seguinte infração à legislação de regência do IRPF: (i) omissão de rendimentos, no valor de R\$ 261.618,71, recebidos de pessoa jurídica, decorrentes de ação trabalhista.

Complementando a descrição dos fatos, a Fiscalização assim se manifestou:

Omissão de rendimentos tributáveis recebidos em Ação Judicial e cuja DIRF, no valor de R\$ 261.618,71 foi emitida em nome e CPF do inventariante Marcos Furtado Ramos. Não se beneficiam da isenção os valores relativos a proventos de aposentadoria pagos acumuladamente ao espólio ou diretamente aos herdeiros, ainda que a pessoa falecida fosse portador de moléstia grave no período a que se referem os rendimentos. Foi declarado também em DIRF, a retenção de imposto de renda retido na fonte no valor de R\$ 7.848,56.

O Contribuinte, por seu turno, esgrime suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

(i) isenção do IRPF, a teor do art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713/88;

(ii) aplicação do regime de competência em detrimento do regime de caixa no que tange aos valores recebidos acumuladamente em decorrência de ação judicial;

(iii) improcedência da multa de ofício aplicada (75%), por ausência de dolo, fraude ou simulação; e

(iv) não incidência do IRPF sobre os juros de mora, os quais possuem natureza indenizatória.

Passemos, então, à análise individualizada das razões de defesa do Recorrente.

Da Isenção, por Moléstia Grave, Incidente sobre os Rendimentos recebidos em decorrência de Ação Judicial

Conforme exposto linhas acima, a Fiscalização apurou omissão de rendimentos, tendo destacado que *a DIRF, no valor de R\$ 261.618,71 foi emitida em nome e CPF do inventariante Marcos Furtado Ramos. Não se beneficiam da isenção os valores relativos a proventos de aposentadoria pagos acumuladamente ao espólio ou diretamente aos herdeiros, ainda que a pessoa falecida fosse portador de moléstia grave no período a que se referem os rendimentos.*

O Recorrente, por sua vez, esgrime suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

(...) recorrente estava acometido de doença grave desde dezembro de 1993 e, a teor do artigo 6º, XIV da Lei 7713/88, estava isento de pagar imposto de renda.

Segundo, que o pagamento das diferenças salariais, decorreu do ajuizamento de ação judicial, da qual se destaca:

A). Que esta ação de conhecimento transitou em julgado em 27 de junho de 2000, AINDA QUANDO BELIZÁRIO ESTAVA VIVO.

B). Que os embargos a execução – onde se discutiu o montante do crédito – transitou em julgado em 12 de abril de 2005 e o recorrente só faleceu em 09 de setembro de 2005.

Quando houve o óbito, o crédito salarial já havia se consolidado e incorporado ao patrimônio do recorrente, INCLUSIVE COM A EXATA DEFINIÇÃO DOS VALORES EXECUTADOS.

Excelências, o ato subsequente que resultou no pagamento da dívida mediante alvará judicial, apenas materializou a entrega da prestação jurisdicional que ocorreu em data anterior ao falecimento do recorrente.

Insista-se: A regra de transmissão da herança deve ser aquela em vigor ao tempo do óbito, cuja isenção está prevista no art. 6º, XIV da Lei 7713/88. É este o comando que deve reger sobre os valores colacionados no inventário, nem mais e nem menos.

E mais: Quando o recorrente faleceu, já havia DUAS sentenças transitadas em julgados, reconhecendo não apenas o direito como também os valores devidos, prova de que em desfavor do fisco já existiam decisões perfeitas e acabadas não mais sujeitas ao contraditório.

Excelências, como se vê, norma de procedimento processual – pagamento via precatório - não confere direito, apenas explicita o direito material existente, qual seja: apenas cumpre decisão judicial expressa, não mais que isso.

Sobre o tema, o órgão julgador de primeira instância destacou e concluiu que:

No caso do autos, de plano, verifica-se equivocada a tese sustentada pela defesa no sentido de que seriam isentos os rendimentos acumulados recebidos pelo espólio do contribuinte em epígrafe ao argumento de que o de cujus era isento do imposto de renda incidente sobre rendimentos decorrentes de proventos de aposentadoria por ter contraído moléstia grave que remete ao benefício isencional previsto no inciso XIV do art. 6º da Lei n.º 7.713, de 1988.

É que referida isenção foi conferida pelo legislador com o fito de diminuir a dificuldade financeira a que está sujeito aquele que necessita de tratamento médico e medicação ininterrupta. Tal isenção é de cunho personalíssimo e, portanto, cessa com a morte do beneficiário portador da moléstia grave, pelo que não há como isentar da exação os rendimentos recebidos pelo espólio.

Nesta mesma linha, aliás, o Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 26, de 26 de dezembro de 2003, dispondo sobre a incidência do imposto de renda sobre proventos de aposentadoria ou reforma e valores a título de pensão de portador de moléstia grave recebidos pelo espólio ou por seus herdeiros.

(...)

No caso em exame, os rendimentos recebidos pelo espólio decorrem de decisão judicial prolatada pela Justiça Federal (Seção Judiciária de Santa Catarina) nos autos da Ação Ordinária n.º 97.00046583 (fls. 68 a 74), que foi ajuizada pelo contribuinte quando este era servidor público civil federal, aposentado, colimando a incorporação do índice de 28,86% a seus vencimentos, nos moldes da concessão feita aos militares pela Lei n.º 8.627, de 1993, e, bem assim, o pagamento de atrasados devidamente corrigidos.

Vencida a demanda judicial, os rendimentos acumulados decorrentes da ação foram pagos quando o contribuinte, porém, já havia falecido, em razão de que, conforme alude o próprio impugnante, tais rendimentos, no importe de R\$ 261.618,71, foram

disponibilizados em favor do espólio do contribuinte em relevo, mediante alvará judicial, e sacado pelo advogado-inventariante. Portanto, quando houve a disponibilidade econômica da renda, fato gerador do imposto em trato (CTN, art. 43), não havia mais falar de isenção de pagamento do tributo.

Como se vê, a discussão em análise gira em torno da definição do momento da ocorrência do fato gerador do imposto de renda e, por conseguinte, se os respectivos estariam isentos, à luz do inciso XIV, do art. 6º, da Lei nº 7.713/88.

Sobre o tema, sirvo-me dos escólios da Conselheira Renata Toratti Cassini, objeto do Acórdão nº 2402-008.469, de 06 de julho de 2020, *in verbis*:

Conforme esclarece a própria autoridade lançadora, os rendimentos tidos por omitidos pela recorrente foram recebidos do INCRA por meio do precatório de nº 20070198062670-5 a título de honorários de sucumbência devidos ao seu cônjuge, sr. Sergio Leonardo Darwich, falecido aos 12/10/2005.

Mencionado precatório foi expedido nos autos do processo judicial de nº 2006.41.00.0026881, ação de cumprimento de sentença proferida na ação de desapropriação indireta de nº 00.00.00594-0 (processo originário), que tramitou pela 5ª Vara da Justiça Federal em Porto Velho/RO e que tem como exequente Wilson Pereira Teles e outros, representado, dentre outros, pelo falecido sr. Sergio Leonardo Darwich.

Assim, o pagamento do valor questionado neste processo administrativo decorreu do cumprimento da sentença proferida nos autos do processo judicial principal de desapropriação indireta, de nº 00.00.00594-0. Esta, portanto, a sentença proferida no processo judicial original de desapropriação indireta, é o título executivo objeto do cumprimento de sentença e, em consequência, da expedição e do pagamento do mencionado precatório.

Desse modo, importa saber se mencionado título executivo judicial se formou em período anterior ou posterior à data do falecimento do sr. Sergio Leonardo Darwich pois, na primeira hipótese, o direito de crédito dele decorrente (qual seja os valores apurados em cumprimento da respectiva sentença) se trata de patrimônio dele e, uma vez que veio a falecer, deve, evidentemente, ser incorporado ao espólio.

Nesse sentido, já se posicionou o Superior Tribunal de Justiça em diversos precedentes, dentre os quais cito, ilustrativamente, o Recurso Ordinário em MS nº 42.409/RJ, relator Min. Mauro Campbell Marques, julgado aos 06/10/2015 e publicado aos 16/10/2015, com a seguinte ementa:

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF POR OCASIÃO DO PAGAMENTO DE PRECATÓRIO. ART. 46 DA LEI Nº 8.541/92. INCIDÊNCIA DA ALÍQUOTA APLICÁVEL AO BENEFICIÁRIO, CEDENTE E CREDOR ORIGINAL DO PRECATÓRIO (PESSOA FÍSICA), INDEPENDENTEMENTE DA CONDIÇÃO PESSOAL DO CESSIONÁRIO (PESSOA JURÍDICA). IMPOSSIBILIDADE DE CESSÃO DA PARTE DO CRÉDITO RELATIVA AO IRRF. INTELIGÊNCIA CONJUNTA DOS ARTS. 43 E 123, DO CTN; ART. 286, DO CC/2002 E ART. 100, §13, DA CF/88.

1. O critério material da hipótese de incidência do Imposto de Renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza (art. 43, do CTN).
2. Como já mencionado em outra ocasião por esta Corte, "não se deve confundir disponibilidade econômica com disponibilidade financeira. Enquanto esta última (disponibilidade financeira) se refere à imediata 'utilidade' da renda, a segunda (disponibilidade econômica) está atrelada ao simples acréscimo patrimonial, independentemente da existência de recursos financeiros" (REsp. Nº 983.134 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 3.4.2008).

3. O precatório é uma carta (precatória) expedida pelo juiz da execução ao Presidente do Tribunal respectivo a fim de que, por seu intermédio, seja enviado o ofício de requisição de pagamento para a pessoa jurídica de direito público obrigada. Sendo assim, é um documento que veicula um direito de crédito líquido, certo e exigível proveniente de uma decisão judicial transitada em julgado. Em outras palavras: o precatório veicula um direito cuja aquisição da disponibilidade econômica e jurídica já se operou com o trânsito em julgado da sentença a favor de um determinado beneficiário. Não por outro motivo que esse beneficiário pode realizar a cessão do crédito.

4. Desse modo, o momento em que nasce a obrigação tributária referente ao Imposto de Renda com a ocorrência do seu critério material da hipótese de incidência (disponibilidade econômica ou jurídica) é anterior ao pagamento do precatório (disponibilidade financeira) e essa obrigação já nasce com a sujeição passiva determinada pelo titular do direito que foi reconhecido em juízo (beneficiário), não podendo ser modificada pela cessão do crédito, por força do art. 123, do CTN: "Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes".

5. O pagamento efetivo do precatório é apenas a disponibilidade financeira do valor correspondente, o que seria indiferente para efeito do Imposto de Renda não fosse o disposto no art. 46 da Lei nº 8.541/92 (art. 718 do RIR/99) que elenca esse segundo momento como sendo o momento do pagamento (retenção na fonte) do referido tributo ou o critério temporal da hipótese de incidência.

6. É possível a cessão de direito de crédito veiculado em precatório (art. 100, §13, da CF/88), contudo, sua validade e eficácia submete-se às restrições impostas pela natureza da obrigação (art. 286, do CC/2002).

7. Sendo assim, o credor originário do precatório é o "beneficiário" a que alude o art. 46 da Lei nº 8.541/92 (art. 718 do RIR/99), desimportando se houve cessão anterior e a condição pessoal do cessionário para efeito da retenção na fonte, até porque o credor originário (cedente) não pode ceder parte do crédito do qual não dispõe referente ao Imposto de Renda a ser retido na fonte.

8. Em relação ao preço recebido pelo credor originário no negócio de cessão do precatório, nova tributação ocorreria se tivesse havido ganho de capital por ocasião da alienação do direito, nos termos do art. 117 do RIR/99. No entanto, é sabido que essas operações se dão sempre com deságio, não havendo o que ser tributado.

9. Recurso ordinário em mandado de segurança não provido.

Portanto, tratando-se o precatório, conforme lição acima explicitada, de um documento (uma carta) que "veicula um direito cuja aquisição da disponibilidade econômica e jurídica já se operou com o trânsito em julgado da sentença a favor de um determinado beneficiário", o precatório objeto destes autos nada mais é do que um direito incorporado ao patrimônio do sr. Sergio Leonardo Darwich quando do trânsito em julgado da sentença proferida no processo original de desapropriação indireta de nº 00.00.00594-0, restando-nos investigar, nesse passo, se esse trânsito em julgado se operou antes ou após o seu falecimento.

Nessa linha, do andamento do processo original de desapropriação indireta de nº 00.00.00594-0 disponível para consulta pública no sítio do Tribunal Regional Federal da 1ª Região e que reproduzimos abaixo com destaque para melhor visualização, embora não conste a data exata do trânsito em julgado da decisão ali proferida, é possível verificar que esse evento – trânsito em julgado - ocorreu anteriormente ao dia 28/01/1999, pois nessa data houve o ajuizamento de ação rescisória do julgado em questão (ação rescisória nº 9301321157), que, aliás, a título de informação, teve desfecho desfavorável ao autor, qual seja o INSTITUTO NACIONAL DE COLONIZAÇÃO E REFORMA AGRÁRIA – INCRA:

(...)

Assim, tendo o falecimento do sr. Sérgio, como dito, ocorrido no dia 12/10/2005, o direito de crédito assegurado pelo trânsito em julgado da decisão judicial ali proferida já houvera se incorporado ao seu patrimônio naquela ocasião, transmitindo-se, assim, em razão disso, automaticamente aos seus herdeiros, nos termos do art. 1784 do Código Civil, que dispõe que “aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários”.

A respeito da abertura da sucessão e do momento da transmissão da herança do falecido, ensina a doutrina que:

A sucessão causa mortis se abre com a morte do autor da herança. No momento exato do falecimento, o domínio e a posse da herança se transmitem aos herdeiros legítimos e testamentário do de cujus, quer estes tenham ou não ciência daquela circunstância. Isso porque (...) a personalidade civil, ou seja, a capacidade da pessoa humana ser titular de direitos e obrigações na órbita do direito, se extingue com sua morte.

Ora, como não é possível conceber direito subjetivo sem titular, a titularidade dos direitos do de cujus deve se transmitir, desde o primeiro instante de sua morte, a seus sucessores a título universal¹.

Portanto, entendemos, com todo o respeito, que não têm razão a autoridade lançadora, nem o julgador de primeira instância e tampouco a mencionada Solução de Consulta nº 198 - Cosit ao afirmarem que os valores em questão não têm natureza de herança porque “jamais integraram o patrimônio do falecido e nunca foram tributados”, pois tais valores são, em verdade, decorrentes de seu direito de crédito reconhecido na mencionada sentença proferida nos autos do processo de desapropriação indireta de nº 00.00.00594-0, cuja aquisição se operou com o respectivo trânsito em julgado e se transmitiu aos seus herdeiros incontinenti no momento de seu óbito, quando se deu a abertura de sua sucessão.

E o equívoco desses posicionamentos, data *maxima venia*, parece-nos muito claro e consiste na premissa adotada para considerar que tais valores não se trata de herança: não terem feito parte do patrimônio do de cujus, tendo se incorporado diretamente ao patrimônio da impugnante, o que, como acima exposto, não procede.

E aqui pedimos vênias para transcrever outro trecho do mesmo voto proferido pelo Min. Mauro Campbell Marques no já mencionado Recurso Especial em MS nº 42.409/RJ, no qual ele distingue, de maneira simples e didática, os conceitos de disponibilidade econômica, jurídica e financeira:

A respeito dos conceitos de disponibilidade econômica, jurídica e financeira assim já me manifestei no REsp. n. 859.322 - PR, para dissociar a disponibilidade econômica da financeira:

Como já mencionado em outra ocasião por esta Corte, “não se deve confundir disponibilidade econômica com disponibilidade financeira. Enquanto esta última se refere à imediata “utilidade” da renda, a segunda está atrelada ao simples acréscimo patrimonial, independentemente da existência de recursos financeiros” (REsp. Nº 983.134 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 3.4.2008).

Nesse sentido, transcrevo a lição de Zuudi Sakakirhara (in Código Tributário Nacional Comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 87/96), ISS (DL 406/88), IPVA / coordenação Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 133, grifo nosso):

A aquisição da disponibilidade econômica de renda ou de proventos caracteriza-se tão-logo sejam estes incorporados ao patrimônio. Para que haja a disponibilidade econômica, basta que o patrimônio resulte economicamente acrescido por um

¹ RODRIGUES, Silvio. DIREITO CIVIL. VOLUME 7. DIREITO DAS SUCESSÕES. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 11.

direito, ou por um elemento material, identificável como renda ou como proventos de qualquer natureza.

Não importa que o direito ainda não seja exigível (um título de crédito ainda não vencido), ou que o crédito seja de difícil e duvidosa liquidação (contas a receber). O que importa é que possam ser economicamente avaliados e, efetivamente, acresçam o patrimônio.

Não se pode confundir disponibilidade econômica com a disponibilidade financeira. Aquela se contenta com o simples acréscimo patrimonial, independentemente da efetiva existência dos recursos financeiros, enquanto esta pressupõe a existência física dos recursos em caixa. O CTN exige apenas a aquisição da disponibilidade econômica, o que não quer dizer que a lei ordinária não possa, na prática, privilegiar exclusivamente a disponibilidade financeira, como faz, de um modo geral, com as pessoas físicas.

Decerto, não é necessário que a renda se torne efetivamente disponível (disponibilidade financeira) para que se considere ocorrido o fato gerador do imposto de renda, limitando-se a lei a exigir a verificação do acréscimo patrimonial (disponibilidade econômica) (REsp. n. 859.322 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 14.09.2010)

Já o precatório é uma carta (precatória) expedida pelo juiz da execução ao Presidente do Tribunal respectivo a fim de que, por seu intermédio, seja enviado o ofício de requisição de pagamento para a pessoa jurídica de direito público obrigada. Sendo assim, é um documento que veicula um direito de crédito líquido, certo e exigível proveniente de uma decisão judicial transitada em julgado. Em outras palavras: o precatório veicula um direito cuja aquisição da disponibilidade econômica e jurídica já se operou com o trânsito em julgado da sentença a favor de um determinado beneficiário. Não por outro motivo que esse beneficiário pode realizar a cessão do crédito.

Desse modo, o momento em que nasce a obrigação tributária referente ao Imposto de Renda com a ocorrência do seu critério material da hipótese de incidência (disponibilidade econômica ou jurídica) é anterior ao pagamento do precatório (disponibilidade financeira) e essa obrigação já nasce com a sujeição passiva determinada pelo titular do direito que foi reconhecido em juízo (beneficiário), não podendo ser modificada pela cessão do crédito, por força do art. 123, do CTN: "Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes".

(...)

Nesse sentido, citamos, novamente, trecho do voto proferido pelo Min. Mauro Campbell Marque no já citado Recurso Ordinário em MS nº 42.409:

Dessa forma, em se tratando de precatório judicial expedido em favor de credor pessoa física, ainda que pessoa jurídica tenha se sub-rogado no direito consubstanciado no precatório por meio de cessão de crédito [ou o herdeiro tenha se sub-rogado no direito consubstanciado no precatório, como no caso ora discutido], o Imposto de Renda retido na fonte será aquele devido pelo beneficiário original, tendo em vista que não é possível ao cedente transmitir ao terceiro adquirente parte do crédito relativa à parcela correspondente ao Imposto de Renda a ser retido na fonte, haja vista que tais valores, em última análise, não lhe pertencem, pois o valor que lhe caberá pressupõe a dedução na fonte do imposto.

Assim, a nós é claro que o valor recebido pela ora recorrente por meio do precatório de nº 20070198062670-5 a título de honorários de sucumbência devidos ao seu cônjuge, sr. Sergio Leonardo Darwich, falecido aos 12/10/2005, tem natureza jurídica de herança, sobre o qual, em razão disso, não é devido imposto de renda pela recorrente em razão

das normas expressas nos arts. 39, XV do RIR/99 e 6º, XVI da Lei nº 7713/88, que dispõem que:

(...)

Esse também é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça², expresso em outro precedente, qual seja AgInt no REsp 1636477/PE:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF POR OCASIÃO DO PAGAMENTO DE PRECATÓRIO. ART. 46 DA LEI Nº 8.541/92. FALECIMENTO DO AUTOR DA AÇÃO ORIGINÁRIA. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO INDIFERENTE A AUSÊNCIA DE INVENTÁRIO. INAPLICABILIDADE DA ISENÇÃO PREVISTA NO ART. 6º, XVI, DA LEI N. 7.713/88. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF TAMBÉM SOBRE VALORES PAGOS REFERENTES À REPETIÇÃO DE INDÉBITO DE IMPOSTO DE RENDA E OUTROS TRIBUTOS. ALÍQUOTAS E DECLARAÇÃO DE AJUSTE: ART. 46, §2º, DA LEI Nº 8.541/92; ART. 620, §3º, DO RIR/99; ART. 12, V, DA LEI N. 9.250/95 E ART. 27, CAPUT E §2º, DA LEI N. 10.833/2003.

1. O precatório veicula um direito cuja aquisição da disponibilidade econômica e jurídica já se operou com o trânsito em julgado da sentença a favor de um determinado beneficiário (no caso, o de cujus), havendo aí o fato gerador do imposto de renda. Precedente: RMS n. 42.409 - RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 06.10.2015.

2. Assim, indiferente haver inventário ou não, a tributação dos valores a serem recebidos em razão de decisões judiciais (precatórios) se submete à sistemática própria de retenção na fonte, na forma do disposto no art. 46 da Lei nº 8.541/92 (art. 718 do RIR/99).

3. A isenção de que trata o art. 6º, XVI, da Lei n. 7.713/88 (rendimentos adquiridos por herança) e a tributação do art. 23, da Lei n. 9.532/97 (tributação pelo ganho de capital) se referem apenas ao valor dos bens adquiridos por herança em razão e no momento da morte do de cujus e não aos impostos já devidos anteriormente pelo de cujus ou seu espólio.

4. Dito de outra forma, uma vez retido o imposto de renda na fonte referente ao precatório que era de direito do de cujus, o valor remanescente, líquido do imposto de renda, não poderá sofrer qualquer nova tributação a esse título quando da transferência do patrimônio do de cujus para o patrimônio da herdeira/successora. Isto porque o de cujus não transfere para seus sucessores todo o valor dos precatórios, mas apenas aquele valor líquido do imposto de renda que ele devia (valor remanescente após a retenção do imposto de renda na fonte).

(...)

Por todo o exposto, sendo de herança a natureza jurídica dos valores recebidos pela recorrente a título de honorários de sucumbência devidos ao seu falecido cônjuge, sr. Sergio Leonardo Darwich, isentos, portanto, de imposto de renda nos termos dos dispositivos legais acima mencionados, a recorrente não é contribuinte deste imposto e não se há falar em omissão de rendimentos neste caso concreto, devendo ser reformada a decisão recorrida e cancelado o auto de infração.

Como se vê, nos termos do precedente supra reproduzido, cujas conclusões ora são adotadas como razões de decidir, tem-se que o momento em que nasce a obrigação tributária referente ao Imposto de Renda, com a ocorrência do seu critério material da hipótese de incidência (disponibilidade econômica ou jurídica), é anterior ao pagamento do precatório (disponibilidade financeira) e essa obrigação já nasceu com a sujeição passiva determinada pelo titular do direito que foi reconhecido em juízo (beneficiário), e não se modifica pela transmissão do direito de crédito em razão do falecimento do beneficiário.

Neste esboço, impõe-se o provimento do recurso voluntário neste particular, com o consequente cancelamento do crédito tributário, restando prejudicada a análise das demais razões de defesa.

Conclusão

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, cancelando-se o lançamento fiscal.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior