



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11073.000080/2006-60
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-007.460 – 2ª Turma
Sessão de 13 de dezembro de 2018
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MARIO SCHWINGEL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2005

IRPF. RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE. REGIME DE COMPETÊNCIA. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Consoante decidido pelo STF através da sistemática estabelecida pelo art. 543-B do CPC no âmbito do RE 614.406/RS, o IRPF sobre os rendimentos recebidos acumuladamente deve ser calculado utilizando-se as tabelas e alíquotas do imposto vigentes a cada mês de referência (regime de competência), não constituindo nulidade o fato de ter sido anteriormente calculado com base no regime de caixa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário, vencidas as conselheiras Ana Paula Fernandes (relatora) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

(Assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2202-002.957, proferido pela 2ª Turma / 2ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se de Notificação de Lançamento nº 2005/610410026672028, lavrada após revisão da sua Declaração de Ajuste Anual, exercício de 2005, ano-calendário de 2004, na qual foi constatada omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas na quantia de R\$ 109.285,36. Na apuração do imposto devido foi compensado o imposto retido na fonte (IRRF) sobre os rendimentos omitidos no valor de R\$ 17.092,31. Exige-se do contribuinte o crédito tributário total de R\$ 12.079,68 conforme auto de infração de folhas 5 a 7, assim discriminado: R\$ 6.101,16 de Imposto de Renda Pessoa Física - Suplementar; R\$ 4.575,87 de Multa de Ofício (75%); e R\$ 1.402,65 de Juros de Mora.

O Contribuinte apresentou a impugnação, às fls. 01/04.

A DRJ/SDR, às fls. 62/68, julgou pela improcedência da impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário na forma originalmente lançado.

O Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** às fls. 72/105.

A 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara de Julgamento da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 118/127, **DEU PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, declarado nulo o Auto de Infração, ficando dispensada a análise da natureza jurídica das verbas recebidas pelo contribuinte. A Decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2005

RRA – APLICAÇÃO DE ALÍQUOTAS VIGENTES A ÉPOCA EM QUE OS VALORES DEVERIAM TER SIDO ADIMPLIDOS - NECESSIDADE – STF – RE 614.406/RS - ART. 62-A DO REGIMENTO INTERNO DO CARF - APLICAÇÃO. O RE 614.406/RS, julgado sob o rito do art. 543-B do CPC, consolidou o entendimento de que a aplicação irrestrita do regime previsto na norma do art. 12 da Lei nº 7.713/88 implica em tratamento desigual aos contribuintes. Assim, ainda que seja aplicado o regime de caixa aos rendimentos recebidos acumuladamente pelas pessoas físicas, o dimensionamento da obrigação tributária deve observar o critério quantitativo

(base de cálculo e alíquota) dos anos-calendários em que os valores deveriam ter sido recebidos, sob pena de violação aos princípios constitucionais da isonomia, da capacidade contributiva e da proporcionalidade. O art. 62-A do Regimento Interno do CARF torna compulsória a aplicação deste entendimento.

LANÇAMENTO AMPARADO NO ART. 12 DA LEI Nº 7.713/88 - NULIDADE ALTERAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS - IMPOSSIBILIDADE. O lançamento amparado na interpretação jurídica do art. 12 da Lei nº 7.713/88, fulminado pelo STF deve ser considerado nulo. Não compete ao CARF refazer o lançamento, substituindo a administração na eleição do fundamento jurídico, alíquota e base de cálculo aplicáveis. A necessidade de substituição desses elementos implica cabalmente na invalidade do lançamento.

Recurso voluntário provido.

Às fls. 130/135, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, arguindo, divergência jurisprudencial acerca das seguintes matérias: **IRPF – Rendimentos recebidos acumuladamente – forma de tributação**. A Câmara *a quo*, no acórdão recorrido, expressou entendimento segundo o qual a exigência deve ser **cancelada**, pois entende que o imposto de renda deve ser calculado de acordo com as tabelas e alíquotas vigentes à época em que deveriam ter sido pagos, sob pena de violação dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, consoante assentado pelo STF no julgamento do RE nº 614.406. De outro lado, o paradigma entende que deve haver a aplicação das tabelas e alíquotas vigentes à época do adimplemento, devendo ser **recalculado**.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, às fls. 144/145, a 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU SEGUIMENTO** ao recurso, concluindo restar demonstrada a divergência de interpretação em relação à seguinte matéria: **IRPF – Rendimentos recebidos acumuladamente – forma de tributação**.

Cientificado à fl. 147, o Contribuinte manteve-se inerte, vindo os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Trata-se de Notificação de Lançamento nº 2005/610410026672028, lavrada após revisão da sua Declaração de Ajuste Anual, exercício de 2005, ano-calendário de 2004, na qual foi constatada omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas na quantia de R\$

109.285,36. Na apuração do imposto devido foi compensado o imposto retido na fonte (IRRF) sobre os rendimentos omitidos no valor de R\$ 17.092,31. Exige-se do contribuinte o crédito tributário total de R\$ 12.079,68 conforme auto de infração de folhas 5 a 7, assim discriminado: R\$ 6.101,16 de Imposto de Renda Pessoa Física - Suplementar; R\$ 4.575,87 de Multa de Ofício (75%); e R\$ 1.402,65 de Juros de Mora.

O Acórdão recorrido deu provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial, apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a seguinte divergência: **IRPF – Rendimentos recebidos acumuladamente – forma de tributação.**

Na decisão recorrida, deu-se provimento ao recurso do Contribuinte, para cancelar o lançamento, devido à impossibilidade de refazimento do lançamento na atual fase processual.

Da análise do tema, observo que não assiste razão a Fazenda Nacional, pois o referido lançamento não pode prosperar. Isso porque o art. 12 da Lei nº 7.713/88 teve sua constitucionalidade afastada.

O referido dispositivo legal que era utilizado para a cobrança do IRPF incidente sobre rendimentos recebidos de forma acumulada, através da aplicação da alíquota vigente no momento do pagamento sobre o total recebido, teve sua inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 614.406/RS, o qual foi submetido à sistemática da Repercussão Geral prevista no artigo 543-B do Código de Processo Civil, vejamos:

IMPOSTO DE RENDA – PERCEPÇÃO CUMULATIVA DE VALORES – ALÍQUOTA.

A percepção cumulativa de valores há de ser considerada, para efeito de fixação de alíquotas, presentes, individualmente, os exercícios envolvidos.

(RE 614406, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 23/10/2014 ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL MÉRITO DJe233 DIVULG 26112014 PUBLIC 27112014)

De acordo com a referida decisão, transitada em julgado em 09/12/2014, ainda que seja aplicado o regime de caixa aos rendimentos recebidos acumuladamente pelas pessoas físicas (nascimento da obrigação tributária), é necessário, sob pena de violação aos princípios constitucionais da isonomia, da capacidade contributiva e da proporcionalidade, que o dimensionamento da obrigação tributária observe o critério quantitativo (base de cálculo e alíquota) dos anos calendários *em que os valores deveriam ter sido recebidos, e não o foram.*

Assim, considerando que o lançamento foi amparado na interpretação jurídica de dispositivo legal, que foi declarado inconstitucional pelo STF, é de se reconhecer que deve ser cancelado, visto que, que utilizou fundamento legal inválido.

Em face ao exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional para no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

Voto Vencedor

Pedro Paulo Pereira Barbosa – Redator designado

Como bem relatado, a matéria em discussão cinge-se ao exame da possibilidade de recálculo do tributo devido, originalmente lançado com base no regime de caixa, em sede de contencioso administrativo, ante as decisões do STJ, no REsp 1.118.429/SP, e do STF, no RE 614.406/RS, que firmaram o entendimento de que, no caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF deve ser calculado considerando-se as bases de cálculo e alíquotas conforme as competências a que se referem os rendimentos.

A sucessão dos fatos relevantes é a seguinte:

1) Em 19/09/2006 foi lavrada a Notificação de Lançamento objeto do presente processo;

2) Em 24/03/2010 o Superior Tribunal de Justiça – STJ proferiu o Acórdão no REsp. nº 1.118.429/SP, com a seguinte ementa:

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.

3) Em 23/10/2014 o Supremo Tribunal Federal proferiu decisão no RE nº 614.406, assim ementado:

IMPOSTO DE RENDA - PERCEPÇÃO CUMULATIVA DE VALORES - ALÍQUOTA. A percepção cumulativa de valores há de de ser considerada, para efeito de fixação de alíquotas, presentes, individualmente, os exercícios envolvidos.

4) Em 21/01/2015 foi proferido o acórdão de recurso voluntário, cuja decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Marco Aurélio de Oliveira Barbosa e Antonio Lopo Martinez, que proviam parcialmente recurso.

Entendeu a Relatora, corroborando o entendimento esposado pelo acórdão recorrido, por manter a decisão quanto à improcedência do lançamento, por entender não ser possível o recálculo do imposto.

Apesar das bem articuladas razões da Relatora, divirjo desse entendimento.

Com a devida vênia, penso que essa conclusão parte de premissa equivocada: a de que a atividade de julgamento administrativo deve se limitar a confirmar ou infirmar o lançamento na sua totalidade, sem a possibilidade de alteração deste, numa interpretação, a meu juízo, isolada e superficial do artigo 142 do CTN. Essa conclusão simplesmente ignora o comando dos artigos 145 e 146 do mesmo CTN os quais vale ressaltar, integram o capítulo II do Código sob o título “Constituição do Crédito Tributário”, que têm a seguinte redação:

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

I – Impugnação do sujeito passivo;

II – Recurso de ofício;

III – Iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previsto no artigo 149. (Destaquei)

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fatos geradores ocorridos posteriormente à sua introdução.

Ora, se o lançamento pode ser alterado nos casos de impugnação do sujeito passivo, tal alteração somente pode ser realizada pela autoridade julgadora administrativa, limitada essa alterabilidade, em relação a um mesmo sujeito passivo, apenas pela impossibilidade de introdução de novos critérios jurídicos.

Diga-se, a propósito, que a alterabilidade do lançamento nos casos de sua inconformidade parcial com as normas do direito positivo, é amplamente reconhecida pela doutrina, com lastro exatamente na interpretação dos artigos 145, 146 e 149 do CTN. Paulo de Barros Carvalho, por exemplo, diz sobre o ponto:

Por alterabilidade do lançamento não devemos nos cingir tão só às circunstâncias da nulidade absoluta ou da nulidade relativa (anulabilidade). Ocasionalmente há em que o lançamento sofre alterações que agravam a exigência anteriormente formalizada. No quadro das condições estipuladas, o direito positivo brasileiro assegura ao interessado o direito de impugnar a pretensão tributária consubstanciada no ato de lançamento. E o Código Tributário Nacional contempla a matéria da alterabilidade, estatuiu, no art. 145, que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I) impugnação do sujeito passivo; II) recurso de ofício; III) iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149 [...]. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário – 23 ed. – São Paulo : Saraiva, 2011. p. 497/498)

Também Eurico Marcos Diniz de Santi, corroborando o mesmo entendimento, assim se manifesta sobre a alterabilidade do lançamento:

A alterabilidade do ato-norma de lançamento pode-se dar pela edição de outro ato-norma que lhe substitua, invalidando implicitamente o ato-norma anterior, ou pode-se dar mediante a expressa invalidação do ato-norma anteriormente praticado. Pressupõe, portanto, competência administrativa para rever o ato-norma, o que implica de outra parte, a competência para invalidá-lo.

Estas normas de competência são aquelas que determinam, de forma genérica e abstrata, quais os supostos e as correspondentes consequências para se proceder à invalidação do ato-norma de lançamento. Como o assunto requer certa precisão de conceito e de linguagem, convencionaremos denominar como regra-matriz de invalidação do ato-norma de lançamento às normas de competência para editar ato-norma administrativo invalidador.

A regra-matriz de invalidação do ato-norma de lançamento, regra de estrutura, deflue, no Código Tributário Nacional, dos arts. 145, 146 e 149. (SANTI, Eurico Marcos Diniz. 2 ed. – São Paulo : Max Limonad, 2001. p. 255)

No caso sob análise, o lançamento refere-se a rendimentos recebidos acumuladamente em decorrência de decisão em processo judicial trabalhista, tendo sido o imposto apurado em conformidade com a norma em vigor à época da autuação – art. 12, da Lei nº 7.713, de 1988 – que previa que o imposto seria devido no mês do recebimento. Confira-se:

Lei nº 7.713, de 1988:

Art. 12. No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá no mês do recebimento ou crédito, sobre a totalidade dos rendimentos, diminuídos do valor das despesas com ação judicial necessários ao seu recebimento, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização.

Tal dispositivo estabelecia apenas um dos critérios de apuração do imposto devido, com implicação direta no valor deste: com base no regime de caixa. Tanto é assim que o STJ, ao interpretar o dispositivo, e o STF, ao declarar sua inconstitucionalidade, em momento algum afirmaram a não incidência do imposto. E se é assim, o efeito vinculante de tais decisões aos órgãos julgadores administrativos não impõe, em absoluto, a necessidade de declaração da nulidade do lançamento, mas apenas de afastar o critério segundo o qual o imposto deve ser apurado segundo o regime de caixa.

Como referido acima, o art. 145, I, do CTN, combinado com as normas que regem o processo administrativo fiscal, confere aos órgãos julgadores administrativos, quando provocados pela impugnação do sujeito passivo, competência para promover a necessária alteração do lançamento quando, dando razão ao sujeito passivo, entender que o mesmo está em desconformidade com as normas de incidência. E, com ainda mais razão, quando a decisão deste órgão administrativo está vinculada a algum comando que imponha uma específica interpretação, como neste caso.

No presente caso, vale repisar, a controvérsia cingia-se à definição do critério de apuração, se com base no regime de caixa ou no regime de competência. Diante da afirmação de que o procedimento adotado pela fiscalização, que apurou o imposto com base no regime de caixa, foi irregular, compete à autoridade julgadora, no dizer de Eurico De Santi, alterar o ato-norma de lançamento mediante a edição de outro ato-norma.

Nada que justifique, em casos como este, em que há apenas desconformidade parcial do ato com os requisitos instituídos pelo Direito Positivo, e quando esta for sanável mediante correção, a nulidade do lançamento. Realizar essa correção é um dos misteres da autoridade julgadora administrativa.

Por tudo o que foi dito acima, o cancelamento total do lançamento por suposta violação ao art. 142 do CTN carece de consistência jurídica. A um, porque o art. 142 do CTN descreve o procedimento do lançamento e não os seus requisitos de validade; a dois, porque o art. 145, I do próprio CTN prevê a hipótese de alterabilidade do lançamento pela autoridade julgadora administrativa, o que tem como pressuposto lógico a possibilidade da imperfeição do lançamento realizado pela autoridade lançadora. Ante esses pressupostos, a afirmação da impossibilidade de se alterar o lançamento em razão de as decisões dos tribunais superiores impactarem no critério quantitativo não se sustenta.

Por fim, ressalto que a posição ora esposada, com estes e outros fundamentos, tem prevalecido neste Colegiado. Cito, como exemplo, os Acórdãos n.ºs. 9202-004.518, Sessão de 26/10/2016, 9202-005.357, Sessão de 25/04/2017, 9202-006.415, Sessão de 29/01/2018 e 9202-006.706, Sessão de 18/04/2018.

Como, em razão do cancelamento da exigência pelo Colegiado *a quo*, ora afastada, restaram matérias pendentes de apreciação, é imperioso que os autos retornem à instância de piso para apreciação dessas matérias.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO para que seja recalculado o imposto devido mediante aplicação das tabelas progressivas e alíquotas vigentes à época da aquisição dos rendimentos (regime de competência), com retorno dos autos à instância *à quo* para apreciação das demais questões do recurso voluntário

Processo nº 11073.000080/2006-60
Acórdão n.º **9202-007.460**

CSRF-T2
Fl. 13

(assinado digitalmente)
Pedro Paulo Pereira Barbosa