



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.723220/2013-44
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2002-007.491 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 21 de março de 2023
Recorrente TAIS RAMLOW DA SILVA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - CONCEITO DE RENDA

A pensão alimentícia oriunda do direito de família não configura renda nem proventos de qualquer natureza do credor dos alimentos, mas simplesmente montantes retirados dos rendimentos recebidos alimentante para serem dados ao beneficiário.

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS

A regra geral é a oferta da totalidade dos rendimentos auferidos pelo contribuinte à tributação. Contudo, em circunstâncias excepcionais e taxativas, a lei em sentido estrito pode conceder isenção do imposto de renda, ou qualquer outro tributo, a determinadas situações.

NULIDADE - AUTO DE INFRAÇÃO - VÍCIO MATERIAL

Padece de nulidade por vício material o ato administrativo de lançamento que conter erro/equívoco na aplicação da norma jurídica de direito material de incidência tributária (subsunção do fato à norma).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thiago Duca Amoni - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo de Sousa Sateles, Thiago Duca Amoni, Diogo Cristian Denny (Presidente).

Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Do lançamento

Contra a contribuinte acima identificada foi emitida a notificação de lançamento de fls. 48/51, relativa ao imposto sobre a renda das pessoas físicas, ano-calendário 2011, por meio da qual se apurou:

- 1) A omissão de rendimentos tributáveis sujeitos ao ajuste anual recebidos do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, no valor de R\$ 43.711,77, com IRRF de R\$ 18.870,10. A fiscalização esclarece que o valor tributado corresponde ao acréscimo no valor da venda pela divisão em parcelas do pagamento dos imóveis pertencentes ao espólio de Manoel Virgílio da Silva (com cláusula de correção pela variação nominal acumulada do INPC), descontado o ganho de capital, proporcional ao valor recebido.
- 2) A compensação indevida de imposto complementar no valor de R\$ 18.870,10.

Da impugnação

Cientificada do lançamento em 20/08/2013 (fl. 58), a contribuinte apresentou, em 19/09/2013, por intermédio de mandatário (procuração à fl. 6), a impugnação de fls. 2/5, acompanhada dos documentos de fls. 6/46, abaixo resumida.

A impugnante é filha e herdeira dos bens deixados por Manoel Vergílio da Silva (autos de inventário n.º 057.94.001686-1), o qual tinha outros herdeiros e uniões extraconjugais. No entanto, todas as partes, de comum acordo acertaram, em audiência, com a devida homologação judicial, a divisão do valor da alienação dos bens móveis e imóveis localizados na BR-101, Palhoça/SC, cabendo à impugnante a proporção de 7,14% da venda dos aludidos bens.

Assim, para dar concreção ao acordo, no curso do inventário, as partes alienaram para a empresa PARENTE & TURNES LTDA, por meio de contrato particular de promessa de compra e venda, celebrado em 07/11/2001, após devida autorização judicial, os bens do espólio discriminados à fl. 3.

Tais bens foram vendidos por R\$ 450.000,00 a PARENTE E TURNES LTDA, sendo esta sub-rogada nos direitos e obrigações do contrato por PETERS E VALGAS LTDA. O pagamento do valor ficou acertado da seguinte forma, conforme consta na Cláusula Terceira do instrumento contratual: (a) sinal/princípio de pagamento no valor R\$ 180.000,00, em 05/11/2001; e (b) o saldo de R\$ 270.000,00 em 15 parcelas mensais e consecutivas de R\$ 18.000,00 cada uma, vencíveis a partir de 05/12/2001, sujeitas à atualização monetária pelo INPC mais juros de 1% ao mês.

Todavia, a compradora pagou apenas o sinal de R\$ 180.000,00 e a primeira das quinze parcelas, deixando de adimplir as demais prestações contratadas. Por isso o espólio propôs a Ação de Execução n.º 057.03.001882-6, sendo o valor inicial da execução igual a R\$ 426.161,54, nele incluído o valor do principal mais multa contratual e juros de mora.

Em cumprimento a determinação judicial, a oficial de justiça avaliou os bens, em 20/12/2006, em R\$ 1.333.000,00, ou seja, em importância muito superior à da execução. Diga-se que o próprio executado não concordou com a avaliação entendendo que os bens valeriam muito mais, apontando como valor a importância de R\$ 2.650.803,50.

Em 22/09/2010, o magistrado determinou a realização de praça e leilão dos bens penhorados (22/09/2010), também objetos do contrato, tendo a parte executada utilizado da faculdade legal de remissão da dívida, visando à liberação dos bens penhorados. Assim, em 17/12/2010 o executado efetivou o depósito judicial no valor de R\$ 828.884,00 na conta única vinculada ao processo para adimplemento do débito principal, mais um depósito de R\$ 165.776,80 para pagamento dos honorários sucumbenciais.

O valor de R\$ 828.884,00 foi transferido para subconta vinculada aos autos de inventário n.º 057.94.001686-1, tendo o devedor realizado depósito complementar, alcançando o valor a ser partilhado a importância de R\$ 1.108.793,66, do qual, R\$ 71.251,08 tocou à herdeira ora impugnante, com retenção de IR-fonte de R\$ 18.870,10.

Referido valor de R\$ 71.251,08 foi corretamente declarado como decorrência de "transferências patrimoniais - doações, heranças, meações e dissolução de sociedade conjugal ou da unidade familiar", já recolhido o ITCMD nos autos do inventário.

Note-se, outrossim, que o valor pago pelo imóvel, nos dias atuais, de R\$ 1.108.793,66, está muito aquém de seu real valor (avaliado judicialmente em 20/12/2006 em R\$ 1.333.000,00), ou seja, não houve qualquer ganho de capital. Ao contrário, já na época da celebração do contrato, a venda pelo preço certo de R\$ 450.000,00, representou para a meeira e os demais herdeiros uma perda patrimonial de cerca de R\$ 350.000,00 (os bens estavam avaliados em 15/12/1995 em R\$ 800.679,20).

Ora, por certo que o imposto de renda deve observar o ganho de capital, representado que está na capacidade contributiva, ou seja, incluído neste conceito o incremento patrimonial que demonstre a exteriorização de riqueza. No entanto, insista-se, nenhum incremento houve no patrimônio da impugnante. Muito pelo contrário, houve perda patrimonial, o que afasta a incidência do imposto sobre a renda.

Ainda que se mantivesse o entendimento de tributar os valores pagos em venda realizada pelo espólio, cujo imposto incidente é exclusivamente o ITCMD, já devidamente recolhido naqueles autos de inventário, por certo que a venda imobiliária sujeita-se à alíquota de 15% sobre o ganho de capital (o qual, insista-se, não existiu). De toda forma, a considerar que sobre o valor da venda com os acréscimos legais (juros de mora, multa contratual e correção monetária) incide o imposto de renda, este deve ser apurado com base na alíquota de 15% (art. 142 do Decreto n. 3.000/99), o que representa uma redução no valor apontado como devido após a atuação fiscal.

Deste modo, requer seja revista a atuação fiscal para, manter a DIRPF 2012 como preenchida pela contribuinte, restituindo-a o tributo a maior retido na fonte, ou, sucessivamente, seja alterado o cálculo do imposto devido, de forma a ajustá-lo à alíquota de 15%, determinando-se o recálculo do valor a ser restituído à impugnante.

A decisão de primeira instância, proferida com dispensa da ementa, manteve o lançamento do crédito tributário exigido.

Cientificado da decisão de primeira instância em 17/04/2015, o sujeito passivo interpôs, em 14/05/2015, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

A recorrente é filha e herdeira dos bens deixados por Manoel Vergílio da Silva (autos de inventário n. 057.94.001686-1), o qual tinha outros herdeiros e uniões extraconjugais. No entanto, todas as partes, de comum acordo, acertaram, em audiência, com a devida homologação judicial, a divisão do valor da alienação dos bens móveis e imóveis localizados na BR-101, Palhoça/SC, na seguinte proporção:

28,68% destinar-se-ia à Meeira e inventariante Maria das Graças Ramlow da Silva

21,44% destinar-se-ia à convivente Otilde Kruscielski; e

7,14% para cada um dos 07 herdeiros, filhos do autor da herança com a inventariante Maria das Graças e com Otilde.

Logo, a impugnante fez jus a 7,14% da venda dos aludidos bens.



Assim, para dar concreção ao acordo, no curso do inventário, as partes alienaram para a empresa PARENTE & TURNES LTDA, por meio de contrato particular de promessa de compra e venda, celebrado em 07.11.2001, após devida autorização judicial, os seguintes bens do espólio:

“(a) um terreno situado em Aririú, município de Palhoça, ligado ao Trevo da BR-101, com a área de 501,89m², matriculado sob o nº 10.205, no Livro 2-BD de Registro Geral, no Registro de Imóveis da comarca de Palhoça; (b) um terreno situado em Aririú, município de Palhoça, com a área de 9.475,38m², matriculado sob o nº 20.239, no Livro 2-DI de Registro Geral, no Registro de Imóveis da Comarca de Palhoça; (c) três prédios de alvenaria, sendo dois de um só pavimento com as áreas respectivas de 244,35m² e 524,80m², e um de dois pavimentos com a área de 352,84 m², construídos sobre os terrenos descritos nos itens “a” e “b” que são contíguos e formam um só imóvel; (d) um prédio de alvenaria de 2 pavimentos com área superior a 1.200,00m², em construção sobre os terrenos descritos nos itens “a” e “b”; (e) móveis, utensílios e equipamentos que guarnecem os prédios e que integram dormitórios, cozinha, boate e demais dependências”

Tais bens foram vendidos por R\$ 450.000,00, valor muito abaixo daquele da avaliação feita pelo Avaliador Judicial, Nildo Costa, em 15 de dezembro de 1995, o qual apontou como valor dos bens o importe de R\$ 800.679,20 (bens imóveis e móveis).


No entanto, por este preço (R\$ 450.000,00) as partes venderam os já descritos bens à PARENTE E TURNES LTDA, sendo esta subrogada nos direitos e obrigações do contrato por PETERS E VALGAS LTDA. O pagamento do valor restou acertado da seguinte forma, conforme consta do instrumento contratual à Cláusula Terceira, *in verbis*:

CLÁUSULA TERCEIRA – PREÇO: *O preço dos bens objeto desta promessa de compra e venda é de R\$ 450.000,00, pagável nas seguintes condições: (a) no dia 05 de novembro de 2001 a quantia de R\$ 180.000,00, à título de sinal e princípio de pagamento; e (b) o saldo de R\$ 270.000,00 em 15 parcelas mensais e consecutivas de R\$ 18.000,00 cada uma, vincenda a primeira no dia 05 de dezembro de 2001 e as demais em igual dia dos meses subsequentes.*

Parágrafo primeiro: *O valor das parcelas indicadas na letra “b” do caput é meramente enunciativo, estando as mesmas sujeitas à atualização monetária, a contar desta data, pela variação nominal mensal acumulada do INPC, e serão acrescidas da taxa de juros mensal de 1%.*

Parágrafo segundo: *...omissis...*

Parágrafo terceiro: *...omissis...*

Todavia, a compradora pagou apenas o sinal de R\$ 180.000,00 e a primeira parcela de 15 conforme avençado, deixando de adimplir as demais prestações contratadas. Por isso o espólio 

propôs a Ação de Execução n. 057.03.001882-6, apresentando o cálculo inicial da execução o valor de R\$ 426.161,54, nele incluído o valor do principal mais multa contratual e **juros de mora**.

A parte executada, PETERS & VALGAS opôs embargos à execução (autos n. 057.04.002015-7, o qual restou julgado totalmente improcedente.

Em prosseguimento ao processo de execução do contrato, determinou o magistrado nova avaliação dos mesmos bens vendidos, e que acabaram por servir de garantia à execução (penhora).


Em cumprimento à determinação judicial de avaliação, a Oficial de Justiça, Anita Mund Carreirão, avaliou os bens, em 20 de dezembro de 2006, em **R\$ 1.333.000,00**, ou seja, em importância muito superior aquele executado. Diga-se que o próprio executado não concordou com a avaliação entendendo que os bens valeriam muito mais, apontando como valor a importância de **R\$ 2.650.803,50**.

Ultrapassada esta questão, determinou o magistrado a realização de praça e leilão dos bens penhorados (22/09/2010), também objetos do contrato, tendo a parte executada, PETERS & VALGAS LTDA utilizado da faculdade legal de remissão da dívida, visando a liberação dos bens penhorados. Assim, em 17/12/2010 o executado efetivou o depósito judicial no valor de R\$ 828.884,00 na conta única vinculada ao processo para adimplemento do débito principal (adimplemento do contrato de promessa de compra e venda) mais um depósito de R\$ 165.776,80 para pagamento dos honorários sucumbenciais.

O valor de R\$ 828.884,00 restou transferido para subconta vinculado aos autos de inventário n. 057.94.001686-1, tendo o devedor realizado depósito complementar alcançando o valor a ser partilhado a importância de **R\$ 1.108.793,66**, do qual, **R\$ 71.251,08** tocou à herdeira, aqui impugnante, com retenção de IR-fonte de **R\$ 18.870,10**. **Veja-se que o depósito ocorreu nos autos do inventário, ou seja, a favor do espólio e neste contexto é que foi, após, partilhado entre os herdeiros, como não poderia deixar de ser. Assim, não é correto o entendimento da Colenda 15ª Turma** de que o valor foi pago diretamente à herdeira, ora recorrente, mas sim após a efetiva partilha.

Referido valor de **R\$ 71.251,08** foi corretamente declarado como decorrência de *“transferência patrimonial – doações, heranças, meações e dissolução de sociedade conjugal ou da unidade familiar”*, já recolhido o ITCMD nos autos do inventário, pois, insista-se, a venda não foi direta pelos herdeiros, mas autorizada pelo Juízo do inventário e realizada, como parte vendedora, o espólio.

Note-se, outrossim, que o valor pago pelo imóvel, nos dias atuais, de **R\$ 1.108.793,66** está muito aquém de seu real valor (avaliado judicialmente em 20/12/2006 em R\$ 1.333.000,00), ou seja, não houve qualquer ganho de capital, mas ao contrário, pois já na época da celebração do contrato, a venda pelo preço certo de R\$ 450.000,00, representou para a meeira e os demais herdeiros uma perda patrimonial de cerca de R\$ 350.000,00 (avaliado em 15/12/1995 em R\$ 800.679,20).



Ora, por certo que o Imposto de Renda deve observar o ganho de capital, representado que está na capacidade contributiva, ou seja, incluído neste conceito o incremento patrimonial de demonstre a exteriorização de riqueza. No entanto, insista-se, nenhum incremento houve no patrimônio da recorrente. Muito pelo contrário, a venda e o recebimento posterior, após propositura de ação judicial, em nada acrescentou ao seu patrimônio, representando perda patrimonial (perda de seu direito hereditário, já que a venda ocorreu com deságio), o que afasta a incidência do imposto sobre a renda, pelo simples fato de não haver, a contribuinte, auferido "renda".

Logo, não devem prosperar as alterações efetuadas *ex officio* em sua Declaração 2011/2012.

Ainda que se mantivesse o entendimento de tributar os valores pagos em venda realizada pelo espólio, cujo imposto incidente é exclusivamente o ITCMD, já devidamente recolhido naqueles autos de inventário, por certo que a venda imobiliária sujeita-se à alíquota de 15% sobre o lucro imobiliário ou ganho de capital (insista-se, o qual não existiu). De toda forma, a considerar que o valor da venda com os acréscimos legais, estes decorrentes da mora contratual (juros de mora, multa contratual e correção monetária) incidem o imposto de renda, este deve ser apurado com base na alíquota de 15% (art. 142 do Decreto n. 3.000/99) o que representa uma redução no valor apontado como devido após a atuação fiscal.

Registre-se, outrossim, que a incidência do IR sobre os juros moratórios é questão que foi afetada pelo Supremo Tribunal Federal, com reconhecimento de repercussão geral, no RE 855.091, que trata do imposto de renda sobre juros de mora.

Deste modo, requer seja reformada a decisão da instância *a quo*, para rever a atuação fiscal, de modo a manter a Declaração de Ajuste Anual 2011/2012 nos exatos termos como realizada pela contribuinte, restituindo-a o tributo a maior retido em fonte, ou, sucessivamente, seja alterado o cálculo do imposto devido, de forma a ajustá-lo à alíquota de 15%, determinando-se o recálculo do valor a ser restituído à Recorrente.

Requer sejam todas as intimações e notificações realizadas na pessoa dos advogados constantes da procuração e no endereço em Florianópolis/SC lá informado, sob pena de nulidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Thiago Duca Amoni - Relator(a)

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Trata-se de notificação de lançamento (e-fls. 47 a 52) que apurou omissão de rendimentos do trabalho com vínculo e/ou sem vínculo empregatício sujeitos ao ajuste anual recebidos do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, no valor de R\$43.711,77, com IRRF de R\$18.870,10. Ainda, a fiscalização esclarece que o valor tributado corresponde ao acréscimo no valor da venda pela divisão em parcelas do pagamento dos imóveis pertencentes ao espólio de Manoel Virgílio da Silva (com cláusula de correção pela variação nominal acumulada do INPC),

descontado o ganho de capital, proporcional ao valor recebido. Há também autuação referente a compensação indevida de imposto complementar no valor de R\$18.870,10.

Como relatado, tanto em sede impugnatória quanto recursal, a contribuinte alega que não omitiu qualquer tipo de rendimento, já que, como demonstrado, dentre outros tantos argumentos, trata-se de valores percebidos a título de herança, portanto isentos. Ademais, subsidiariamente, argumenta que, ainda que se admita a cobrança do imposto de renda, este deve ser calculado à alíquota de 15% sobre o ganho de capital.

Em síntese, a contribuinte alega que a autuação deve ser afastada por (i) isenção de imposto de renda sobre valores recebidos de herança; (ii) caso haja incidência do imposto de renda, que este seja apurado enquanto ganho de capital e não pela tabela progressiva.

Passa-se a análise do caso.

Da omissão de rendimentos

A nossa Carta Magna de 1988 erigiu competências tributárias aos três entes, rigidamente postas, sobretudo quanto a criação de impostos. Conforme artigo 153 do texto constitucional, compete a União, dentre outros, a instituição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
 - II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
 - III - renda e proventos de qualquer natureza;
 - IV - produtos industrializados;
 - V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
 - VI - propriedade territorial rural;
 - VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.
- (...)

Segundo define o parágrafo 2º, do supracitado artigo, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade.

O princípio da generalidade permitirá a efetivação dos princípios da universalidade, pessoalidade e capacidade contributiva, na medida em que atua no critério pessoal do conseqüente da regra matriz de incidência tributária, determinando que todas as pessoas físicas – a integralidade desse universo que esteja no território nacional, que auferir renda e proventos de qualquer natureza terá obrigação de efetuar o pagamento do imposto, salvo exceções prevista na própria lei.

Já o princípio da universalidade atuará sobre o aspecto material do antecedente da regra matriz de incidência tributária, afinal determina que a incidência do imposto alcançará todas as rendas e proventos, de qualquer espécie, independente da denominação ou fonte.

Por fim, o princípio da progressividade também será aplicado sobre o critério quantitativo do conseqüente da regra matriz, nesse caso para a fixação da alíquota do imposto. Tal princípio implicará na incidência gradativa, em percentual maior e, pretensamente de modo

progressivo, à medida que se dá o correspondente aumento da base de cálculo do imposto ou acréscimo patrimonial, ou seja, quanto maior o acréscimo patrimonial maior será a alíquota do imposto devido pelo contribuinte.

Ainda, o artigo 3º da Lei nº 7.713/88 disciplina que o imposto sobre a renda incide sobre o rendimento bruto, entendido como produto do capital, do trabalho ou a combinação de ambos, independentemente da denominação das verbas percebidas:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

§ 5º Ficam revogados todos os dispositivos legais concessivos de isenção ou exclusão, da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas, de rendimentos e proventos de qualquer natureza, bem como os que autorizam redução do imposto por investimento de interesse econômico ou social.

§ 6º Ficam revogados todos os dispositivos legais que autorizam deduções cedulares ou abatimentos da renda bruta do contribuinte, para efeito de incidência do imposto de renda.

Logo, a regra geral é a oferta da totalidade dos rendimentos auferidos pelo contribuinte à tributação. Contudo, em circunstâncias excepcionais e taxativas, a lei em sentido estrito pode conceder isenção do imposto de renda, ou qualquer outro tributo, a determinadas situações.

É o que se extrai do caput do artigo 176 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Ainda, conforme o inciso II, do artigo 111 do mesmo diploma legal, interpreta-se literalmente as hipóteses de isenção:

- Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
- I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
 - II - outorga de isenção;
 - III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Feita esta breve contextualização, a nosso sentir, o constituinte não definiu, de maneira explícita, o conceito de “renda e proventos de qualquer natureza”, que deve ser perquirido e complementado pela legislação infraconstitucional.

João Francisco Bianco, em artigo intitulado “Aparência Econômica e Natureza Jurídica”, afirma que renda é conceito indeterminado e, cabe a Lei Complementar, respeitando o artigo 146, III, ‘a’, da CRFB/88 determinar seu conceito.

Leandro Paulsen segue a mesma linha de raciocínio:

A própria Constituição, portanto, não utilizou a palavra renda com um sentido uniforme, [...] O que a Constituição faz, na verdade, é um amplo balizamento conceitual, submetendo a renda e os proventos ao princípio geral da capacidade contributiva, e aos princípios específicos da generalidade, universalidade e progressividade, [...].

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal por vezes ratificou que o conceito de renda se arremata com as balizas infraconstitucionais trazidas à lume pelo CTN:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA - CONCEITO.

Lei n. 4.506, de 30.XI.64, art. 38, C.F./46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. I. - Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. C.F., 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. II. - Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos. III. - R.E. conhecido e provido.” (RE 117887, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 11/02/1993, DJ 23-04-1993 PP-06923 EMENT VOL-01700-05 PP-00786 RTJ VOL-00150-02 PP-00578) (grifos nossos)

Neste julgado, aqui tomado como paradigma, o relator do Recurso Extraordinário supra, Ministro Carlos Velloso, em seu voto condutor analisou a evolução da hipótese de incidência do tributo ao longo do tempo, e ainda ratificou:

Para José Luiz Bulhões Pedreira, “[...] No seu sentido vulgar, tanto a expressão “renda” quanto a “proventos” implicou a ideia de fluxo, de alguma coisa que entra, que é recebida. Essa conotação justificaria, por si só, a afirmação de que as concepções doutrinárias de renda pessoal que melhor se ajustam ao nosso sistema constitucional são da renda como fluxo, e não de acréscimos (ou acumulação) de poder econômico ou de patrimônio líquido. (Ob. cit., págs. 2 a 21).

[...] Não obstante isso, não me parece possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial, acréscimo patrimonial que ocorre mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. (grifos nossos)

EMENTA DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA. NATUREZA JURÍDICA DA VERBA. CONCEITO DE RENDA E PROVENTOS. DEBATE DE ÂMBITO INFRACONSTITUCIONAL. EVENTUAL VIOLAÇÃO REFLEXA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA NÃO VIABILIZA O MANEJO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ACÓRDÃO RECORRIDO PUBLICADO EM 04.3.2009. A discussão travada nos autos não alcança status constitucional, porquanto solvida à luz da interpretação da legislação infraconstitucional aplicável à espécie. Agravo regimental conhecido e não provido.” (STF - RE: 632989 DF, Relator: Min. ROSA WEBER, Data de Julgamento: 08/10/2013, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-209 DIVULG 21-10-2013 PUBLIC 22-10-2013)

“EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. Imposto de renda. Regulamento do imposto de renda. Código Tributário Nacional. Conceito legal de renda. Reinterpretação da legislação infraconstitucional. Ofensa constitucional indireta. 1. Imprescindibilidade de reanálise dos conceitos legais de renda e de custos como parâmetros de controle imediato e primordial, à luz do Código Tribunal Nacional. afronta ao texto constitucional que, se ocorresse, seria reflexa ou indireta. 2. Agravo regimental não provido.” (STF - RE: 607826 RJ, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 18/02/2014, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-051 DIVULG 14-03-2014 PUBLIC 17-03-2014)

Assim, coube ao CTN (recepcionado com status de Lei Complementar pela CRFB/88) lançar luz ao conceito de renda, conforme redação do artigo 43:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Pela leitura do dispositivo legal, o conceito de renda deve gozar de determinadas características para atrair a imposição tributária, sob pena de violação ao princípio da capacidade contributiva, quais sejam: (i) disponibilidade econômica ou jurídica, (ii) decorrer de um acréscimo patrimonial.

Um determinado fato jurídico deve configurar acréscimo patrimonial em razão da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda decorrente do capital (aluguel, royalties, recebimentos decorrentes de aplicações financeiras, lucros, participação nos lucros, bonificações, rendimentos de partes beneficiadas), do trabalho (salário, honorários, pró-labore, comissões, etc.) ou da combinação de ambos. Sacha Calmon¹, citando Rubens Gomes de Sousa, explica que²:

O conceito tributário de renda está baseado na distinção entre renda e patrimônio. Patrimônio (ou capital) é o montante da riqueza possuída por um indivíduo em um determinado momento. Renda é o aumento ou acréscimo do patrimônio, verificado entre dois momentos quaisquer de tempo (na prática, esses dois momentos são o início e o fim do exercício financeiro).

Para BIANCO duas espécies de renda foram eleitas pelo legislador complementar para a incidência do imposto: renda como fluxo de riqueza e a renda como acréscimo de riqueza, ambas tendo como pré-requisito o acréscimo patrimonial, algo novo que agrega ao patrimônio do contribuinte.

Entretanto, o acréscimo patrimonial, por si só, não tem o condão de atrair a tributação, já que a renda auferida tem que gozar de disponibilidade, como explica Hugo de Brito Machado³:

A renda não se confunde com sua disponibilidade. Pode haver renda, mas esta não ser disponível para seu titular. O fato gerador do imposto de que se cuida não é a renda mas a aquisição da disponibilidade da renda, ou dos proventos de qualquer natureza. Assim, não basta, para ser devedor desse imposto, auferir renda ou proventos. É preciso que se tenha adquirido a disponibilidade, que não se configura pelo fato de ter o adquirente da renda ação para sua cobrança. Não basta ser credor da renda se esta não está disponível, e a disponibilidade pressupõe ausência de obstáculos jurídicos a serem removidos.

¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense 2012, p. 68-74;

² BIANCO, João Francisco. Aparência Econômica e Natureza Jurídica. Controvérsias Jurídico Contábeis (aproximações e distanciamentos). Pg. 180.

³ MACHADO. Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. Ed.

REsp 672.723/CE, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/11/2004, DJ 11/04/2005, p. 269

REsp 940.759/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/03/2009, DJe 20/04/2009

REsp 402.035/RN, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/03/2004, DJ 17/05/2004, p. 171)

Destaca-se que as verbas percebidas a título de indenização não estão no espectro de incidência do imposto de renda, vez que, em que pese o aparente acréscimo patrimonial, não implicam em riqueza nova, e sim mera recomposição ao status quo ante.

Por fim, a melhor doutrina, capitaneada por Bulhões Pedreira⁴, entende que, para fins de tributação, a renda deve ser realizada, portanto, (i) a sua conversão em direitos que acresçam ao patrimônio; (ii) troca no mercado; (iii) cumprimento das obrigações na relação jurídica; e (iv) que o valor seja mensurável e que haja liquidez.

Em apertada síntese, para que haja renda tributável são condições *sine qua non* o acréscimo patrimonial enquanto riqueza nova, disponibilidade econômica ou jurídica e realização desta renda. Todavia, nem toda renda está sujeita a tributação.

No caso dos presentes autos, a contribuinte alega que a autuação fiscal referente a valores supostamente omitidos não merece prosperar, já que oriundos de recebimento de herança, portanto isentos, como se extrai do artigo 6º da própria Lei nº 7.713/88:

Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguinte rendimentos percebidos por pessoas físicas:

(...)

XVI - o valor dos bens adquiridos por doação ou herança;

(...)

Dito isto, às e-fls. 24 a 30 há contrato particular de promessa de compra e venda de imóvel de propriedade do espólio de Manoel Virgílio da Silva, datado do ano de 2000, que, não adimplido a tempo e modo, foi objeto de ação de execução de título extrajudicial, conforme consta às e-fls. 10 a 23 (Ação de Execução nº 057.03.001882-6) sendo o valor inicial da execução R\$426.161,54.

Em cumprimento a determinação judicial, a oficial de justiça avaliou os bens, em 20/12/2006, em R\$1.333.000,00, sendo que, em 22/09/2010, o magistrado determinou a realização de praça e leilão dos bens penhorados. Em decorrência de todo trâmite judicial, o valor de R\$828.884,00 foi transferido para subconta vinculada aos autos de inventário nº 057.94.001686-1, valor este superior ao custo histórico declarado e objeto da compra e venda.

O que de fato ocorreu, foi uma “partilha” dos valores recebidos na execução para que cada pessoa recebesse sua quota parte relativa à parcela do quinhão devido na condição de herdeiro, situação que causou a confusão presente aos autos. Primeiramente o espólio, enquanto proprietário do imóvel que ainda não fora partilhado e autor da execução, deveria receber o valor e, enquanto contribuinte do imposto, apurar e pagar o ganho de capital oriundo da operação para, posteriormente repassar os valores aos herdeiros, valendo-se da isenção acima prevista no artigo 6º da Lei nº 7.713/88.

Neste ponto concordo com a decisão da DRJ, que assim consignou:

⁴BULHÕES PEDREIRA, José Luís. Imposto sobre a Renda: pessoas jurídicas. v. 1. Rio de Janeiro: Justec, 1979, p. 279.

O art. 6º, inciso XVI, da Lei n.º 7.713/1988, dispõe que o valor dos bens adquiridos por doação ou herança fica isento do imposto de renda.

Não vejo, contudo, como aplicar tal disposição legal ao presente caso.

Com efeito, os rendimentos em análise não foram recebidos primeiro pelo espólio para, depois, serem transferidos por herança à impugnante. Se assim o fosse, a tributação pelo imposto de renda na declaração de ajuste anual recairia integralmente sobre o espólio, ficando os herdeiros isentos quando recebessem por herança as partes que lhes cabem.

A meu sentir, não resta dúvida que o fato gerador do imposto de renda sobre o ganho de capital restou materializado, já que, afastada a hipótese de recebimento de herança, todos os requisitos para enquadramento dos valores recebidos ao conceito de renda estão presentes.

O argumento ora superado relativo a isenção está intrinsicamente ligado ao argumento subsidiário apresentado pela contribuinte de que os valores supostamente omitidos deveriam ser tributados enquanto ganho de capital, do qual concordamos.

Ocorre que a lavratura da notificação de lançamento foi fundamentada na omissão de rendimentos do trabalho com vínculo e/ou sem vínculo empregatício sujeitos ao ajuste anual recebidos do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, no valor de R\$43.711,77, infração esta que não se confunde com o não recolhimento de imposto de renda sobre o ganho da capital.

A própria RFB disponibiliza códigos diferentes de DARF para o recolhimento de imposto de renda para cada situação, como se vê:

- 0588 IRRF - RENDIMENTO DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO
- 0561 IRRF - RENDIMENTO DO TRABALHO ASSALARIADO
- 4600 IMPOSTO SOBRE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS

O lançamento fiscal é atividade plenamente vinculada à autoridade administrativa que, naquela situação, entenda pela ocorrência do fato gerador da obrigação, tem o dever de ofício de constituir o crédito tributário, nos termos do artigo 142 do CTN, sob pena de prevaricação.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Feito o lançamento, consubstanciado no auto de infração, a autoridade competente tem o dever funcional de **determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo**

devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Ficou a cargo do Decreto nº 70.235/72, mais precisamente do artigo 10, elencar os requisitos essenciais para a lavratura do auto de infração, quais sejam:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Caso algum destes elementos não estejam presentes no auto de infração o ato administrativo exarado pela autoridade lançadora padece de vício, portanto nulo.

Desta feita, o auto de infração que constituiu o crédito tributário ora em litígio viola os incisos III e IV do supra mencionado artigo, fazendo-se necessária a qualificação do vício apontado, se formal ou material.

É formal o vício que macula a forma de expedição do ato administrativo, o documento lavrado, ou até mesmo do procedimento adotado, como por exemplo, falha na intimação do destinatário do ato. Já o vício material refere-se a um erro/equívoco na aplicação da norma jurídica de direito material de incidência tributária (subsunção do fato à norma), o que é o caso dos autos.

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário para dar-lhe provimento cancelando a notificação de lançamento por vício material.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Duca Amoni