



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.729897/2011-48
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.589 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2021
Recorrente EMILSON GOMES
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA OBJETIVA. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES. DECLARAÇÕES DE AJUSTE ANUAL. INFORMAÇÕES EQUIVOCADAS. IRRELEVÂNCIA.

A responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, bastando, para tanto, a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência).

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE. AÇÃO JUDICIAL. REGIME DE COMPETÊNCIA. FALTA DE INFORMAÇÕES E COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS QUE PERMITIRIAM A APURAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO PELO REGIME DE COMPETÊNCIA.

O imposto de renda sobre os rendimentos recebidos acumuladamente deve ser calculado de acordo com as tabelas e alíquotas vigentes à época em que os rendimentos deveriam ter sido efetivamente recebidos, observando-se aí a renda auferida mês a mês com base no regime de competência, sendo que, no caso, há a impossibilidade de apuração, com precisão, dos valores tais quais levantados e das respectivas alíquotas aplicáveis no tempo, já que tais elementos é que permitiriam que a apuração do imposto devido pudesse ser realizada de acordo com o regime de competência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Débora Fófano dos Santos, Wilderson Botto (suplente convocado(a)), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se, originalmente, de Auto de Infração que tem por objeto crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ relativo ao ano-calendário de 2009, constituído em decorrência da apuração de omissão de rendimentos recebidos acumuladamente em virtude do processo trabalhista, de modo que o crédito restou apurado no montante total de R\$ 42.819,01, incluindo-se aí a cobrança do imposto suplementar, a aplicação da multa de ofício 75% e a incidência dos juros de mora (fls. 16).

Depreende-se da leitura da *Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal* constante do Auto de Infração (fls. 17) que a autoridade lançadora concluiu pela lavratura do respectivo Auto com base nos motivos abaixo reproduzidos:

“Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica, Decorrentes de Ação Trabalhista

Da análise das informações e documentos apresentados pelo contribuinte, e/ou das informações constantes dos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, constatou-se omissão de rendimentos tributáveis recebidos acumuladamente em virtude de processo judicial trabalhista, no valor de R\$ *****114.430,63, auferidos pelo titular e/ou dependente. Na apuração do imposto devido, foi compensado o Imposto Retido na Fonte (IRRF) sobre os rendimentos omitidos no valor de R\$ ***** 3.432,92.

[...]

COMPLEMENTAÇÃO DA DESCRIÇÃO DOS FATOS

CONFORME INFORMAÇÃO DA CEF.”

O contribuinte foi devidamente notificado da autuação fiscal em 16/06/2011 (fls. 34) e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 2/8 em que alegou, em síntese, (i) a ausência de omissão de rendimentos, já que apenas teria incorrido em erro no momento de declará-los, (ii) que não teve intenção de omitir os valores não oferecidos à tributação e que o erro relativo ao preenchimento da declaração era escusável e ensejaria, portanto, o afastamento do dolo e a exclusão da multa de ofício e, por fim, (iii) que a multa qualificada aplicada nos termos do artigo 44, incisos I e II da Lei nº 9.430/96 exigiria a comprovação do dolo, o que não teria ocorrido no caso concreto, de modo que a multa deveria ser afastada em razão do princípio da boa-fé objetiva.

Com base em tais alegações, o contribuinte requereu que a impugnação fosse julgada procedente e que o auto de infração fosse cancelado e, ainda, alternativamente, que a multa de ofício e os juros de mora fossem desconsiderados, uma vez que não teria havido dolo de sua parte.

Na sequência, os autos foram encaminhados para que a autoridade julgadora pudesse apreciar a peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 43/49, a 17ª Turma da DRJ de

São Paulo – SP entendeu por julgá-la improcedente, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

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

Ano-calendário: 2009

RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE. REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

Os rendimentos referentes a diferenças ou atualizações de salários, proventos ou pensões, recebidos acumuladamente por força de decisão judicial, estão sujeitos à incidência do imposto de renda quando do seu recebimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

O contribuinte foi, então, devidamente intimado do resultado da decisão de 1ª instância em 22/10/2015 (fls. 54 e 57) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 60/62, protocolado em 18/11/2015, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. E, aí, os autos foram encaminhados a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que o recurso seja apreciado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciar as alegações meritórias tais quais formuladas.

Observo, de logo, que o recorrente encontra-se por sustentar as seguintes alegações:

- (i) Que os rendimentos objeto do recurso são provenientes do trabalho (vencimentos ou proventos de servidor público) e originaram-se através do processo judicial nº 0004565.09.1998.4.02.5101, que tramitou perante a 19ª Vara Federal do Rio de Janeiro e que, no caso, foi reconhecido o direito à aplicação do índice de 11,98% (URV) sobre os vencimentos recebidos no período de julho de 1998 a fevereiro de 2006.
- (ii) Que não houve omissão de rendimentos tributáveis, uma vez que o verbo “omitir” significa deixar de fazer, dizer ou escrever, mas, sim, erro no preenchimento da declaração, o qual não foi realizado com a intenção de burlar o Fisco;
- (iii) Que a retenção do imposto na fonte e o artigo 44 da Lei nº 12.350/2010 levaram-no a considerar que os cálculos já haviam sido realizados e informados à Receita Federal;

- (iv) Que o artigo 44 da Lei nº 12.350/2010, que deu nova redação ao artigo 12-A da Lei nº 7.713/1998, dispõe que os rendimentos quando não correspondentes ao ano-calendário do recebimento serão tributados exclusivamente na fonte, no mês do recebimento do crédito, mediante utilização de tabela progressiva resultante da multiplicação da quantidade de meses a que se refiram, de modo que o cálculo do imposto em casos de rendimentos recebidos acumuladamente devem ser realizados com base nas tabelas e alíquotas das épocas próprias (regime de competência) e não de acordo com o cálculo global (regime de caixa);
- (v) Que os tribunais pátrios já entenderam que cálculo do suposto imposto de renda incidente sobre os rendimentos recebidos acumuladamente deve ser realizado com base no regime de competência e que, por outro lado, a jurisprudência também reconhece que a declaração equivocada afasta indícios de sonegação, de modo que, em casos tais, a multa deve ser afastada.

Com base em tais alegações, o recorrente pugna pelo acolhimento e provimento do recurso voluntário para que o auto de infração e o consequente débito fiscal sejam integralmente cancelados.

Penso que seja mais adequado examinar tais alegações em tópicos apartados, podendo-se observar, de plano que tais alegações giram em torno (i) do erro no preenchimento da declaração e da ausência de dolo ou falta de intenção em burlar o Fisco e (ii) da aplicação de que o cálculo do imposto nas hipóteses de rendimentos recebidos acumuladamente deve ser realizado com base no regime de competência e não de acordo com o regime de caixa

Da responsabilidade tributária objetiva e da inteligência do artigo 136 do CTN

É por meio da *Declaração de Ajuste Anual* que o Fisco verifica se o contribuinte que auferiu renda ou proventos de qualquer natureza – enquadra-se, aqui, as importâncias recebidas a título de pensão judicial ou alimentos decorrentes do cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente – durante o ano-calendário tem direito à restituição ou, ao revés, deve recolher a diferença do imposto. Por essa razão que a legislação obriga a quem auferir renda no ano-calendário a apresentar Declaração de Ajuste Anual, consoante dispunha o artigo 787 do RIR/99, aprovado pelo Decreto n. 3.000/99, vigente à época dos anos-calendário objeto da presente autuação. Confira-se:

“Decreto n. 3.000/99

Capítulo I – Declaração de Rendimentos

Seção I – Declaração das Pessoas Físicas

Subseção I – Declaração de Rendimentos Anual

Obrigatoriedade

Art. 787. As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário (Lei nº 9.250, de 1995, art. 7º).

§ 1º Juntamente com a declaração de rendimentos e como parte integrante desta, as pessoas físicas apresentarão declaração de bens (Lei nº 4.069, de 11 de junho de 1962, art. 51, Lei nº 8.981, de 1995, art. 24, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 25).

§ 2º As pessoas físicas que perceberem rendimentos de várias fontes, na mesma ou em diferentes localidades, inclusive no exterior, farão uma só declaração (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 65).” (grifei).

Então, se é certo que aquele que aufera renda ou proventos de qualquer natureza deve prestar *Declaração de Ajuste Anual*, também é certo que as informações ali prestadas são de única e exclusiva responsabilidade daquele em nome de quem realizam-se tais atos.

O descumprimento da legislação tributária ensejará, de plano, a aplicação de sanção, independente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. A suposta boa-fé da recorrente é, portanto, de todo irrelevante e, por isso mesmo, não tem o condão de anular a autuação, já que no campo das sanções tributárias a regra geral é que a culpa já é suficiente para a responsabilização do agente, sendo que a necessidade do dolo é que deve ser expressamente exigida, quando assim entender o legislador, tudo isso nos termos do que preceitua o artigo 136 do Código Tributário Nacional, cuja redação transcrevo abaixo:

“Lei n. 5.172/66

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

Parte da doutrina especializada dispõe que longe de estipular a responsabilidade objetiva o artigo 136 do CTN apenas dispensa a exigência de conduta dolosa como elemento essencial da infração, mas não dispensa a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência). É como pensa Leandro Paulsen¹:

“O art. 136 do CTN, ao dispor que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável, dispensa o dolo como elemento dos tipos que definem as infrações tributárias. Não se requer, portanto, que o agente tenha a intenção de praticar a infração, bastando que haja com culpa. Esta (a culpa), por sua vez, é presumida, porquanto cabe aos contribuintes agir com diligência no cumprimento das suas obrigações fiscais. [...].” (grifei).

¹ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

Mas há quem entenda que a responsabilidade elencada no artigo 136 do CTN é objetiva. É nesse sentido que dispõe Sacha Calmon Navarro Coêlho²:

“O ilícito puramente fiscal é, em princípio, objetivo. Deve sê-lo. Não faz sentido indagar se o contribuinte deixou de emitir uma fatura fiscal por dolo ou culpa (negligência, imperícia ou imprudência). De qualquer modo a lei foi lesada. De resto se se pudesse alegar que o contribuinte deixou de agir por desconhecer a lei, por estar obnubilado ou por ter-se dela esquecido, destruído estaria todo o sistema de proteção jurídica da Fazenda.” (grifei).

De toda sorte, quero deixar claro que, nos termos do artigo 136 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, bastando, para tanto, a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência).

A pessoa que descumpre o dever geral de diligência que se impõe a todos os integrantes da sociedade incorre em infração por imprudência, negligência ou imperícia e, por isso mesmo, deve responder em razão da sua culpa. Ainda que não tenha pretendido infringir a legislação, tinha tanto o dever de cumpri-la, agindo de modo diverso, quanto a possibilidade de fazê-lo, de modo que responde, suportando as consequências da infração, por ter agido com açodamento, inconsequência, descuido, relaxamento, despreparo técnico ou inaptidão que caracterizam a já referida tríade “imprudência, negligência ou imperícia”.

Decerto que a recorrente poderia ter apresentado *Declarações retificadoras* antes do início da ação fiscal indicado ali os valores recebidos no campo *rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica*, conforme dispunha o artigo 832 do RIR/99, aprovado pelo Decreto n. 3.000/99, cuja redação segue transcrita:

“Decreto n. 3.000/99

Capítulo II – Retificação da Declaração

Antes de iniciada a Ação Fiscal

Art. 832. A autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício (Decreto-Lei nº 1.967, de 1982, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, art. 6º).

Parágrafo único. A retificação prevista neste artigo será feita por processo sumário, mediante a apresentação de nova declaração de rendimentos, mantidos os mesmos prazos de vencimento do imposto.”

Com base em tais fundamentos, entendo que as alegações do recorrente no sentido de que o suposto equívoco no preenchimento da *Declaração* do imposto do ano-calendário de 2009 não corresponde a qualquer omissão e tampouco representou qualquer sonegação fiscal ou

² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e Prática das Multas Tributárias. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, P. 55/56.

intenção de burlar o Fisco não devem ser aqui acolhida porque são de todo irrelevantes, haja vista que a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato nos termos do artigo 136 do Código Tributário Nacional.

Do cálculo do Imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos recebidos acumuladamente e da aplicação da tese fixada no RE nº 614.406/RS

De início, verifique-se que o Imposto sobre a Renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza, conforme dispõe o artigo 43 do Código Tributário Nacional, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei n. 5.172/66

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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001).”

Muitos doutrinadores têm se debruçado sobre o conceito de rendas e proventos de qualquer natureza. Não se trata de questão irrelevante, já que, a partir da rígida repartição de competências adotada pelo nosso sistema constitucional, a União não pode ultrapassar a esfera que lhe foi assegurada constitucionalmente. Decerto que a mera leitura do artigo 43 do CTN revela que o legislador não optou por uma ou outra teoria econômica da *renda-produto* ou da *renda-acréscimo patrimonial*, tendo admitido, antes, que qualquer delas seja suficiente para permitir a renda tributável.

É nesse sentido que dispõem Luís Eduardo Schoueri e Roberto Quiroga Mosquera³:

“Ambas as teorias, isoladamente, podem apresentar algumas falhas. Afinal, adotada a teoria da *renda-produto*, dois problemas se apresentam:

³ SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. Manual da Tributação Direta da Renda. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT, 2020, p. 14-15.

- Não seria possível explicar a tributação dos ganhos eventuais (*windfall gains*), como o caso das loterias e jogos: não se trataria de renda, por inexistir uma “fonte permanente”;
- Não seria possível explicar a tributação quando a própria fonte da renda sai da titularidade do contribuinte (i.e.: ganho de capital apurado na venda de um bem do ativo).

Tampouco escapa às críticas a teoria da renda-acrécimo, apresentando, do mesmo modo, dois problemas:

- Não explica a tributação do contribuinte que, durante o próprio intervalo temporal, gasta tudo o que tenha auferido, daí restando sua situação patrimonial final idêntica à inicial;
- Não explica a tributação sobre os rendimentos brutos auferidos pelo não residente (que, via de regra, é tributado de maneira definitiva mediante retenção na fonte, sem avaliar o efetivo acréscimo patrimonial entre dois períodos).

Como o art. 146, III, “a”, do texto constitucional, remete à Lei Complementar a definição do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes dos impostos discriminados na Constituição, podemos examinar como o CTN posicionou-se sobre o assunto. A mera leitura do *caput* do art. 43 revela que o CTN não optou por uma ou por outra teoria, admitindo, antes, que qualquer delas seja suficiente para permitir a aferição de renda tributável (...).

[...]

Revela-se, assim, que o legislador constitucional buscou ser bastante abrangente em sua definição de renda e proventos de qualquer natureza: em princípio, qualquer acréscimo patrimonial poderá ser atingido pelo imposto; ao mesmo tempo, mesmo que não se demonstre o acréscimo, será possível a tributação pela teoria da renda-produto.

Uma leitura atenta do dispositivo, por outro lado, leva-nos à conclusão de que não basta a existência de uma riqueza para que haja a tributação; é necessário que haja *disponibilidade* sobre a renda ou sobre o provento de qualquer natureza.” (grifei).

É por isso mesmo que o entendimento do significado jurídico da expressão *disponibilidade econômica ou jurídica* previsto no artigo 43 do CTN é um tanto relevante, porque, como visto, a incidência do imposto sobre a renda não ocorre apenas a partir da existência de riqueza, sendo necessário, antes, que haja a disponibilidade – jurídica ou econômica – da renda ou do provento de qualquer natureza.

Pois bem. De acordo com o Dicionário Aurélio, *aquisição* é o “ato de adquirir, ou seja, de obter, conseguir, passar a ter”. Como se percebe, trata-se de conceito comum. Já quanto ao conceito de disponibilidade, é necessário dizer, antes de mais nada, que em não existindo um conceito econômico de *disponibilidade*, tem-se aí um conceito meramente jurídico. O problema é que ele não se encontra enunciado em nenhuma lei nem se trata de conceito já previamente estudado pela doutrina e simplesmente aproveitado pelo Código Tributário. O que se tem aí é um conceito que nasceu com o Código, sem qualquer referência anterior no âmbito do Direito.

Conforme disposto no Dicionário Aurélio, disponibilidade é a “qualidade ou estado do que é disponível” ou é a “qualidade dos valores e títulos integrantes do ativo dum comerciante, que podem ser prontamente convertidos em numerário”, de modo que disponível será aquilo “de que se pode dispor” ou o “que se pode negociar (títulos e mercadorias) e transferir imediatamente para o patrimônio do comprador”. Dispor é vocábulo que possui

diversos significados, dentre eles os de “*empregar, aproveitar, utilizar*” e “*usar livremente, fazer o que se quer*”. Nas palavras de Alcides Jorge Costa⁴,

“Disponibilidade é a qualidade do que é disponível. Disponível é aquilo de que se pode dispor. Entre as diversas acepções de dispor, as que podem aplicar-se à renda são: empregar, aproveitar, servir-se, utilizar-se, lançar mão de, usar. Assim, quando se fala em aquisição de disponibilidade de renda deve entender-se aquisição de renda que pode ser empregada, aproveitada, utilizada, etc”.

É também como dispõe Mary Elbe Queiroz⁵:

“O melhor significado para *disponibilidade* é de liberdade necessária à normalidade dos negócios, caracterizando-se como a situação que possibilita ao titular poder dar destinação livre e imediata à renda ou provento percebido, não alcançado a disponibilidade apenas potencial. A disponibilidade poderá ser visualizada sob os aspectos econômico, jurídica e financeiro.”

Para fechar essa linha de raciocínio sobre o conceito jurídico do vocábulo *disponibilidade*, confira-se o que dispõe Hugo de Brito Machado⁶:

“A renda não se confunde com sua disponibilidade. Pode haver renda, mas essa 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, o auferir renda, ou proventos. É preciso que se tenha adquirido a disponibilidade. Não basta ter o direito à renda ou proventos, ainda que se tenha a *ação*, ou mesmo a *execução*, para sua cobrança. Não basta ser credor da renda se esta não está disponível.

A disponibilidade configura-se precisamente pela ausência de quaisquer obstáculos à vontade do titular da renda, ou dos proventos, quanto ao uso ou destinação destes. Se existem obstáculos a serem removidos, ainda que o titular da renda tenha o direito a esta e portanto a ação para havê-la, enquanto não removidos os obstáculos não haverá disponibilidade. Mesmo que o titular da renda tenha título executivo oponível ao devedor, se existe obstáculo à sua vontade não existe disponibilidade.

[...]

Considerar necessária a efetiva disponibilidade da renda ou dos proventos, aliás, é uma forma de respeitar-se o princípio da capacidade contributiva. O Imposto sobre a Renda nada mais é do que uma parcela desta que o Estado retira de seu titular. Em outras palavras, o Imposto de Renda nada mais é do que uma parcela da renda que seu titular destina ao Estado em atendimento de seu dever de contribuir para o custeio de suas atividades. Se alguém é titular de renda, mas não tem disponibilidade desta, evidentemente não tem como destinar parte dessa renda ao pagamento do imposto. Não é razoável exigir-se que pague Imposto de Renda se não dispõe dos meios para fazê-lo.”

⁴ COSTA, Alcides Jorge. Imposto sobre a renda... RDT 40/105.

⁵ QUEIROZ, Mary Elbe G. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transacional, lançamento, apreciações críticas. Barueri: Manole, 2004, p. 72.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Artigos 1º a 95. Vol. I. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 418/419.

Como se pode observar, o conceito de disponibilidade remete ao direito de propriedade tal qual enunciado pelo artigo 1.228 do Código Civil⁷, que, no caso, dispõe sobre as prerrogativas do proprietário de usar, gozar e dispor de seus bens. Ao lado do *jus utendi* e do *jus fruendi*, exsurge o *jus abutendi* como a prerrogativa de alienar ou transferir o bem a terceiros, bem assim de dividi-lo ou gravá-lo. Na linguagem corrente, pode-se traduzir o conceito jurídico de *dispor*, tal como o faz o Dicionário Aurélio, pelas expressões *usar livremente* ou *fazer o que se quer*. Por conseguinte, se alguém está impedido de utilizar-se de dinheiro, de que tem aparentemente a posse, como melhor lhe aprouver, de fazer dele o que quiser, esse alguém carece da liberdade própria ao verdadeiro titular de disponibilidade econômica

Com efeito, é de se reconhecer que a *disponibilidade*, tão comum ao conceito de renda, tem sentido vernacular e técnico todo próprio. O fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, que, aliás, deve ser entendida como fenômeno sempre concreto e que não pode, à mercê de ficção jurídica extravagante, insuplantável, ser deturpada a ponto de se afirmar que, onde não há disponibilidade econômica ou jurídica, entenda-se acontecido o fenômeno. De todo modo, o que deve restar evidente é que se o fato gerador do imposto sobre a renda é a *aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica* de renda ou proventos de qualquer natureza, não será a mera expectativa de ganho futuro ou potencial que ensejará a incidência do referido imposto.

E, aí, considerando que o vocábulo disponibilidade assume todo um sentido técnico-jurídico próprio, cabe-nos, agora, delimitar os conceitos de *disponibilidade econômica* e *disponibilidade jurídica*. É preciso assentar, desde logo, que o Código Tributário Nacional não usou das duas palavras – econômica e jurídica – como termos sinônimos e substituíveis um pelo outro, nem os mencionou como complementares, até porque não aludiu à “disponibilidade econômica e jurídica”, mas, sim, à “disponibilidades econômica ou jurídica”, sendo certo que se tratam de disponibilidades alternativas, de maneira a que uma ou outra possa gerar a incidência do imposto de renda⁸.

É bem verdade que ao se referir à aquisição de *disponibilidade econômica* ou *jurídica* o Código Tributário Nacional quer deixar claro que a renda ou os proventos podem ser os que foram *pagos* ou simplesmente *creditados*. A disponibilidade econômica, pois, decorre do *recebimento* do valor que vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte, enquanto que a disponibilidade jurídica decorre do simples *crédito* desse valor, do qual o contribuinte passa a dispor juridicamente, embora não lhe esteja ainda em mãos. Em outras palavras, entende-se por *disponibilidade econômica* a percepção efetiva da renda ou do provento, enquanto que a *disponibilidade jurídica* diz respeito à aquisição de um título jurídico que confere direito de percepção de um valor definido, o qual poderá ingressar no patrimônio do contribuinte. É como pensa Rubens Gomes de Sousa⁹:

“A disponibilidade ‘econômica’ (...) verifica-se quando o titular do acréscimo patrimonial que configura renda o tem em mãos, já separado de sua fonte produtora e fisicamente disponível: num palavra, é o dinheiro em caixa. Ao passo que a disponibilidade ‘jurídica’ (...) verifica-se quando o titular do acréscimo patrimonial que configura renda, sem o ter ainda em mãos separadamente da sua fonte produtora e

⁷ Cf. Lei n. 10.406/2002, Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 289.

⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. Pareceres 1 – Imposto de Renda. Resenha Tributária, 1975, p. 248.

fisicamente disponível, entretanto já possui um título jurídico apto a habilitá-lo a obter a disponibilidade econômica.”

É nesse mesmo sentido que entende Hugo de Brito Machado¹⁰:

Entende-se como disponibilidade econômica a possibilidade de dispor, possibilidade de fato, material, direta, da riqueza. Possibilidade de direito e de fato, que se caracteriza pela posse livre e desembaraçada da riqueza. Configura-se pelo efetivo recebimento da renda ou dos proventos. Como assevera Rubens Gomes de Sousa, na linguagem de todos os autores que tratam do assunto, ‘disponibilidade econômica corresponde a rendimento (ou provento) realizado, isto é, dinheiro em caixa’.

Assim entendida a disponibilidade econômica, como disponibilidade efetiva ou de fato, a configuração do fato gerador do Imposto de Renda não oferece dificuldades. Estas surgem, porém, porque o art. 43 do Código Tributário Nacional refere-se também à disponibilidade jurídica. E tinha de ser assim porque especialmente em relação às pessoas jurídicas a renda se apresenta na forma de lucro, sendo este apurado pelo denominado regime de competência, vale dizer, regime pelo qual o rendimento, como fato econômico, é considerado no momento em que é produzido, e não no momento em que é recebido.

[...]

Em síntese, diz-se que a disponibilidade *econômica* configura-se pelo efetivo recebimento da renda, enquanto a disponibilidade *jurídica* configura-se com o simples crédito do valor correspondente à renda. Seja como for, porém, o fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza somente se configura com a *aquisição* da disponibilidade da renda. Não simplesmente com a ocorrência da renda enquanto acréscimo patrimonial. É o que está dito claramente no art. 43 do Código Tributário Nacional. E quando se diz que a *aquisição* da renda configura-se pela *disponibilidade*, resta a questão de saber o que caracteriza a disponibilidade jurídica. A disponibilidade *econômica* ocorre com o *efetivo recebimento*, mas resta a dificuldade em determinar-se o que vem a ser a disponibilidade *jurídica*, que geralmente se considera ocorrida com o crédito, pois leva problema saber o que significa esse crédito. Em outras palavras, a questão consiste em saber como e até que ponto o *crédito* configura uma disponibilidade jurídica.

O *creditamento* é um ato do devedor que, em sua escrituração contábil, escritura o valor devido em conta à disposição do credor. É uma manifestação de vontade do devedor no sentido de satisfazer sua obrigação para com o credor, colocando à disposição deste, *escrituralmente*, o valor do rendimento respectivo. O *crédito* é, pois, como resultado dessa manifestação, a disponibilidade potencial da riqueza auferida, renda ou provento.

Esse crédito pode estar representado por um título que permita a sua transferência a terceiros, vale dizer, sua circulação no mercado, situação na qual se estará mais próximo da ideia de disponibilidade econômica, ou disponibilidade de fato. Mesmo assim, porém, tem-se de admitir a hipótese de inadimplemento por parte do devedor que, com ou sem título viabilizando a circulação do crédito, não efetua o pagamento do valor correspondente na forma e no prazo estabelecidos, criando, assim, um conflito que atinge o próprio conceito de disponibilidade.”

Em obra especializada sobre o imposto de renda e que apresenta como foco principal a delimitação dos conceitos jurídicos de *disponibilidade econômica* e *jurídica*, Gisele

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Artigos 1º a 95. Vol. I. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 418/422.

Lemke¹¹ vai dizer que a renda disponível economicamente equivale a toda riqueza nova, consubstanciada em bens ou em dinheiro, livre e usualmente negociada no mercado, enquanto que a *disponibilidade jurídica* é, em síntese, a disponibilidade econômica presumida por força de lei. Confira-se:

“Quanto ao termo ‘disponibilidade’, verifica-se que sua acepção comum é de qualidade do que se pode negociar e transferir imediatamente para o patrimônio do comprador. Não pode esse vocábulo ser utilizado no sentido de título e valores que podem ser *imediatamente* convertidos em dinheiro, pois esse, como visto, é o conceito de disponibilidade financeira. É justamente essa a diferença entre o que é economicamente disponível e o que é financeiramente disponível. Para o primeiro conceito, basta que se tenha riqueza passível de conversão em dinheiro. Para o segundo, é preciso que a riqueza seja passível de imediata conversão em dinheiro.

Portanto, renda disponível economicamente seria toda a riqueza nova, em bens ou em dinheiro, livre e usualmente negociada no mercado. Isso costuma acontecer no que se refere à riqueza consubstanciada em direitos de propriedade.

[...]

A interpretação da locução ‘disponibilidade jurídica’ é matéria complexa, de vez que não há um único significado jurídico para tal expressão, mas vários, pondo-se o problema de se saber qual a melhor interpretação.

[...]

A interpretação que se tem por mais satisfatória para a expressão ‘disponibilidade jurídica’ é a de Bulhões Pedreira, ora apresentada, no sentido de que a disponibilidade jurídica é a disponibilidade econômica presumida por força de lei. A esse resultado não se pode chegar, evidentemente, através de uma interpretação meramente gramatical ou lógico-sistemática. É preciso fazer uso também dos métodos histórico-sociológico e axiológico (ou teleológico), os quais, nesse caso, se confundem um pouco.

Assim, pode-se ler em Bulhões Pedreira (...) que a expressão em tela surgiu para possibilitar a tributação pelo IR sobre rendimentos ainda não recebidos em moeda, mas que estavam à disposição do contribuinte, como era o caso do juro creditado em contas correntes bancárias ou dos lucros creditados aos sócios. Vale dizer, para tributar renda cuja percepção em moeda pelo contribuinte podia ser seguramente presumida, por depender essa percepção, basicamente, de ato do próprio contribuinte.”

Portanto, enquanto a disponibilidade econômica corresponde ao rendimento realizado, a disponibilidade jurídica corresponde ao rendimento (ou provento) adquirido, isto é, ao qual o beneficiário tem título jurídico que lhe permite obter a respectiva realização em dinheiro.

Fixadas essas premissas iniciais, é de se reconhecer que a apuração de omissão de rendimentos aqui discutida restou fundamentada, dentre outros, nos artigos 1º a 3º da Lei n. 7.713/88 e 1º a 3º da Lei n. 8.134/90 a seguir reproduzidos:

“Lei n. 7.713/1998

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

¹¹ LEMKE, Gisele. Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Dialética, 1998, p. 110/115.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

§ 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.

[...]

§ 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.

[...]

Lei n. 8.134/1990

Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta lei.

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.

Art. 3º O Imposto de Renda na Fonte, de que tratam os arts. 7º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, incidirá sobre os valores efetivamente pagos no mês.” (grifei).

Como se pode notar, a legislação é clara ao prescrever que os rendimentos são constituídos de todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, sendo que 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 que o imposto incida, que o contribuinte tenha se beneficiado por qualquer forma e qualquer título.

A rigor, registre-se que a autoridade lançadora também entendeu por lavrar o respectivo Auto de Infração com fundamento no artigo 43 do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, vigente à época dos fatos aqui discutidos¹², o qual dispunha que os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos seriam tributáveis pelo imposto de renda. A título de complementação, verifique-se que a retenção do imposto apenas será dispensada na hipótese em que o beneficiário declara à instituição financeira responsável pelo pagamento que os rendimentos recebidos são isentos e/ou não tributáveis¹³, o que não ocorreu no caso concreto.

¹² A propósito, confira-se que o artigo 144 do Código Tributário Nacional dispõe que "O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada".

¹³ É nesse sentido que dispõe o artigo 25, § 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.500/2014.

De toda sorte, observe-se que o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, que, a rigor, deve ser entendida como fenômeno sempre concreto, de modo que a mera expectativa de ganho futuro ou potencial não ensejará a incidência do referido imposto. Quer dizer, a incidência do imposto sobre a renda não ocorre apenas a partir da existência de riqueza, sendo necessário, antes, que haja a disponibilidade – jurídica ou econômica – da renda do provento de qualquer natureza

Dando continuidade ao entendimento exposto, é de se reconhecer que o artigo 12 da Lei nº 7.713/1988 dispunha claramente que os rendimentos recebidos acumuladamente deveriam ser tributados no mês do recebimento ou do crédito, de acordo com o regime de caixa e não com base no regime de competência. É ver-se:

“Lei nº 7.713/1988

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

Aliás, foi nesse sentido que a autoridade julgadora de 1ª instância acabou se manifestando, conforme se observa dos trechos abaixo reproduzidos:

“No ano-calendário 2009, a forma de tributação desses rendimentos era disciplinada pelo art. 12 da Lei nº 7.713, de 1988:

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

Ocorre que ao apreciar o Recurso Especial nº 1.118.429/SP, julgado sob a sistemática do artigo 543-C do CPC/1973, o Superior Tribunal de Justiça – STJ acabou decidindo que o Imposto de Renda incidente sobre as verbas pagas acumuladamente deve ser calculado de acordo com as tabelas e alíquotas vigentes à época em que os valores deveriam ter sido recebidos, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. AÇÃO REVISIONAL DE BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO. PARCELAS ATRASADAS RECEBIDAS DE FORMA ACUMULADA.

1. O Imposto de Renda incidente sobre os benefícios pagos acumuladamente deve ser calculado de acordo com as tabelas e alíquotas vigentes à época em que os valores deveriam ter sido adimplidos, observando a renda auferida mês a mês pelo segurado. Não é legítima a cobrança de IR com parâmetro no montante global pago extemporaneamente. Precedentes do STJ.

2. Recurso Especial não provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e do art. 8º da Resolução STJ 8/2008.

(REsp 1118429/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, DJe 14/05/2010).” (grifei).

A rigor, o STJ acabou decidindo por fixar a tese do Tema Repetitivo nº 351 nos seguintes termos: *“O Imposto de Renda incidente sobre os benefícios previdenciários atrasados 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 sendo legítima a cobrança de IR com parâmetro no montante global pago extemporaneamente”*.

Além do mais, destaque-se, por oportuno, e de modo não menos importante, que o Plenário do Supremo Tribunal, ao apreciar o Tema nº 368 com repercussão geral reconhecida, julgou o *leading case* consubstanciado no Recurso Extraordinário nº 614.406/RS sob a sistemática do artigo 543-B do CPC/1973 e acabou fixando a tese de que *“o Imposto de Renda incidente sobre verbas recebidas acumuladamente deve observar o regime de competência, aplicável a alíquota correspondente ao valor recebido mês a mês, e não a relativa ao total satisfeito de uma única vez”*. Quer dizer, o Supremo Tribunal Federal fixou o entendimento no sentido de que *“a percepção cumulativa de valores há de ser considerada, para efeito de fixação de alíquotas, presentes, individualmente, os exercícios envolvidos”*.

Com efeito, é de se notar que os entendimentos fixados pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal no sentido de que o Imposto de Renda incidente sobre verbas recebidas acumuladamente deve observar o regime de competência e que o imposto aí deve ser calculado com base nas tabelas e alíquotas vigentes à época em que os valores deveriam ter sido recebidos devem ser aqui reproduzidos por força do artigo 62, § 2º do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela MF nº 343, de 09 junho de 2015. Confira-se:

“Portaria MF n. 343, de 09 de junho de 2015

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)”

Tanto é que a jurisprudência deste Tribunal Administrativo é uníssona no sentido de considerar que o Imposto de Renda incidente sobre verbas recebidas acumuladamente deve observar o regime de competência, de acordo com o que restou decidido nos autos do REsp nº 1.118.429/SP e RE nº 614.406/RS, conforme se verifica das ementas transcritas abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2009

IRPF. RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE. PERÍODO. DECISÃO DO STF DE INCONSTITUCIONALIDADE SEM REDUÇÃO DE TEXTO DO ART. 12 DA LEI 7.713/88 COM REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. REPRODUÇÕES OBRIGATÓRIAS PELO CARF.

Conforme 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).

(Processo n.º 15465.004153/201016. Acórdão n.º 2301-005.000. Conselheiro Relator Alexandre Evaristo Pinto. Sessão de 06.04.2017. Acórdão publicado em 25.09.2017).

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

Exercício: 2014

RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE. DIFERENÇAS DE APOSENTADORIA. PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR PRIVADA.

Relativamente ao ano calendário de 2014, os rendimentos recebidos acumuladamente pagos por entidade de previdência complementar não estavam enquadrados na sistemática de tributação exclusiva na fonte, em separado dos demais rendimentos.

RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE. REGIME DE COMPETÊNCIA. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF).

O Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE n.º 614.406/RS, em sede de repercussão geral, e com aplicação obrigatória no âmbito do CARF, conforme dispõe o art. 62, § 2º do RICARF, entendeu que a sistemática de cálculo do imposto de renda sobre os rendimentos recebidos acumuladamente deveria levar em consideração o regime de competência para o cálculo mensal do imposto sobre a renda devido pela pessoa física, com a utilização das tabelas progressivas e alíquotas vigentes à época em que os valores deveriam ter sido adimplidos e não pelo montante global pago.

(Processo n.º 10845.723656/2018-53. Acórdão n.º 2401-006.622. Conselheiro(a) Relator(a) Andréa Viana Arrais Egypto. Sessão de 04.06.2019. Acórdão publicado em 09.07.2019).

Com efeito, ainda que a apuração do Imposto sobre a Renda eventualmente incidente sobre os rendimentos recebidos acumuladamente decorrentes de ação judicial deva ser calculada de acordo com as tabelas e alíquotas vigentes à época em que os rendimentos deveriam ter sido efetivamente recebidos, observando-se aí a renda auferida mês a mês com base no regime de competência, o fato é que o contribuinte não colacionou aos autos quaisquer elementos suficientes visando demonstrar que os rendimentos foram recebidos em tais ou quais competências, quando, no caso, poderia fazê-lo a partir da apresentação do(s) comprovante(s) de recebimento(s) e por meio da apresentação de alvará do levantamento dos rendimentos.

De todo modo, não há como apurarmos, com precisão, os valores dos levantamentos e as respectivas alíquotas aplicáveis no tempo, já que o recorrente não trouxe aos autos tais informações e comprovações, sendo que, na verdade, tais elementos é que permitiriam que a apuração do imposto devido pudesse ser realizada com base no regime de competência nos termos do que restou fixado pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do Recurso Especial n.º 1.118.429/SP.

Conclusão

Por todas essas razões e por tudo que consta nos autos, conheço do presente Recurso Voluntário e entendo por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega