



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13839.003764/2007-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-007.662 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de outubro de 2020
Recorrente JOSÉ ROBERTO ZAGO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. RECEBIMENTO DE PRÓ-LABORES. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA.

Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior, sendo que tal isenção não abrange os valores pagos a outro título de pró-labore, aluguéis e/ou serviços prestados.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS DECORRENTES DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA.

Os rendimentos recebidos de pessoas físicas a título de honorários advocatícios são considerados como rendimentos do trabalho não assalariado e, portanto, encontram-se sujeitos à tributação do imposto sobre a renda de pessoa física.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. ÔNUS PROBATÓRIO DO SUJEITO PASSIVO.

Os valores creditados em conta de depósito ou de investimento serão considerados como rendimentos omitidos na hipótese em que o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizadas em tais operações. A tributação aí tem por objeto a presunção de omissão de rendimentos que, por força da lei, resta caracterizada a partir da falta de comprovação da origem dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento.

Diante da presunção legal de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada, caberá ao contribuinte demonstrar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. SÚMULA CARF N. 147.

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. NORMAS COMPLEMENTARES DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE EFICÁCIA NORMATIVA.

As decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa compõem a legislação tributária e constituem normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos apenas nas hipóteses em que a lei atribua eficácia normativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a multa isolada incidente sobre os valores devidos a título de carnê-leão.

(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, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração que tem por objeto crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física relativo ao ano-calendário de 2003, constituído em decorrência da (i) omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica, (ii) omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas sujeitos ao recolhimento através do carnê-leão e (iii) omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada, do que resultou na exigência fiscal no montante total de R\$ 263.974,15, sendo que R\$ 107.309,68 correspondem a cobrança do imposto, R\$ 53.397,29 são relativos à incidência dos juros de mora, R\$ 80.482,26 dizem respeito à aplicação de multa de ofício de 75% e R\$ 22.784,92 foram aplicados a título de multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão (fls. 178/183).

A partir da leitura do *Termo de Verificação Fiscal de fls. 192/197* é possível verificar quais foram os motivos que ensejaram a lavratura da presente autuação, podendo-se destacar, em síntese, os seguintes pontos:

- Que o contribuinte havia apresentado extratos bancários de suas contas correntes em atenção à intimação fiscal, sendo que, após análise da documentação tal qual apresentada, a autoridade acabou verificando e relacionando alguns depósitos bancários cuja origem deveria ser comprovada;
- Que o contribuinte informou que os créditos com o histórico “*redução de saldo devedor*” correspondiam a mero lançamento contábil a título de cobrança de CPMF, sendo que, após proceder com a análise dos extratos, a fiscalização apurou que tais lançamentos não estavam vinculados à cobrança de CPMF, bem assim que tais lançamentos realizavam-se sempre que o saldo da referida conta se encontrava negativo, assemelhando-se, pois, à “cobertura” de saldo devedor, provavelmente proveniente de aplicações financeiras vinculadas a conta financeira cujos extratos, aliás, não foram apresentados;
- Que no que diz respeito aos depósitos com o histórico “*res dipremio*”, o contribuinte esclareceu tratar-se de resgate de aplicação financeira e não apresentou os respectivos extratos, todavia, no entendimento da fiscalização, a indicação de que os depósitos eram oriundos de aplicação financeira, por si só, não comprovaria a origem dos numerários que compunham a respectiva aplicação financeira;
- Que o contribuinte alegou que alguns depósitos decorriam do recebimento de ações trabalhistas em que atuou como advogado e que cabia-lhe apenas uma percentagem a título de honorários advocatícios, sendo que ao ser intimado para prestar esclarecimentos e apresentar documentação comprobatória, o interessado não apresentou cópias dos respectivos contratos em que constavam o valor dos honorários tais quais fixados, sendo que, para tanto, a fiscalização acabou se valendo da *Tabela dos honorários da OAB*, e que, ao final, restou constado que, de fato, alguns dos depósitos eram provenientes da atuação do contribuinte como advogado, de modo que a origem de tais depósitos em específico restou comprovada, no entanto os honorários advocatícios foram tributados como rendimentos recebidos de pessoas físicas sujeitos ao recolhimento através do carnê-leão, conforme se pode observar da planilha denominada *Lançamentos referentes a honorários advocatícios* (fls. 188);
- Que a autoridade fiscal constatou a existência de depósitos provenientes da conta 66812-2, que apresentava como titular a *Zago Advogados Associados S/C* a qual, a propósito, o contribuinte é sócio, sendo que, ao proceder com a análise da DIPJ do exercício 2004 da referida empresa (fls. 14/50), a fiscalização verificou que a sociedade havia declarado base de cálculo do Lucro Presumido no montante de R\$ 76.603,78 e que não havia registros contábeis da ocorrência de distribuição de lucros ou dividendos a sócios, o que levou a autoridade fiscal a concluir que tais pagamentos apresentavam natureza de retirada e/ou pró-labore, cujos valores não foram declarados pelo contribuinte em sua *Declaração de Ajuste Anual* (fls. 10/13), daí por que tais rendimentos foram

lançamentos como rendimentos recebidos de pessoa jurídica, conforme se pode observar da planilha denominada *Lançamentos referentes à retirada da empresa* (fls. 189); e

- Que os demais depósitos cuja origem não restou comprovada foram tributados com base na presunção *iuris tantum* constante do artigo 24 da Lei n. 9.430/96 e encontram-se discriminados nas planilhas denominadas *Lançamentos referentes a origem não comprovada* (fls. 190/191).

Na sequência, o contribuinte foi notificado da autuação fiscal em 24.09.2007 (fls. 200) e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 207/219 por meio da qual suscitou, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) Que a base de cálculo apurada pela autoridade fiscal não levou em consideração a parcela dedutível e, portanto, isenta da incidência do imposto de renda;
- (ii) Que houve erro nas informações constantes da Declaração de Ajuste Anual e, por isso mesmo, não poderia ser penalizado;
- (iii) Que o montante de R\$ 108.392,79 referia-se a valores recebidos a títulos de honorários advocatícios e que, portanto, estavam sujeitos à tributação;
- (iv) Que os montantes de R\$ 22.000,00 e R\$ 17.527,78 deveriam ser deduzidos da base de cálculo do imposto, uma vez que se tratavam de quantias referentes a movimentações financeiras entre contas bancárias de mesma titularidade, não constituindo, portanto, rendimentos recebidos, de modo que não poderiam ser considerados como renda;
- (v) Que o valor de R\$ 43.176,36 correspondia a valor utilizado pela instituição bancária para abater o saldo devedor de conta corrente e que, por isso mesmo, não deveria integrar a base de cálculo do imposto;
- (vi) Que o montante de R\$ 25.400,00 referia-se a resgate de prêmio de aplicação financeira e que, também, não poderia ser considerado como rendimento tributável, já que não equivaleria a renda; e
- (vii) Que o valor lançado pela autoridade fiscal no montante de R\$ 203.250,48 (valor referente à redução de saldo devedor: R\$ 43.176,36; valor referente à transação entre contas: R\$ 25.400,00; valor referente à transação entre contas: R\$ 4.000,00; valor referente à devolução integral de importância recebida: R\$ 57.835,66; e valor referente a depósitos em cheques: R\$ 72.838,46) jamais poderia ser lançando, uma vez que não integra a base de cálculo do imposto de renda.

Com base em tais alegações, o contribuinte requereu que a impugnação fosse provida, uma vez que, no seu entendimento, todos os esclarecimentos técnicos encontravam-se respaldados por documentos, de modo que a Receita Federal deveria tributar tão-somente os valores tais quais reconhecidos.

Os autos foram encaminhados para que a autoridade julgadora pudesse apreciar a peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 223/234, a 18ª Turma da DRJ de São Paulo – SP entendeu por julgá-la improcedente, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2003

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

Incomprovada nos autos a natureza isenta desses rendimentos, deve ser mantida sua tributação.

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS.

São tributáveis os rendimentos recebidos de pessoa física decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, pagos a título de honorários advocatícios.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Caracterizam omissão de rendimentos, sujeitos ao lançamento de ofício, os valores creditados em contas de depósito mantidas junto às instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Invocando uma presunção legal de omissão de rendimentos, fica a autoridade lançadora dispensada de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo ao contribuinte o ônus da prova.

Somente a apresentação de provas inequívocas é capaz de elidir uma presunção legal de omissão de rendimentos invocada pela autoridade lançadora.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

Descabe o pedido de diligência com o intuito de suprir a ausência de provas que o contribuinte já poderia ter juntado à impugnação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

O contribuinte foi devidamente intimado do resultado da decisão de 1ª instância em 29.10.12 (fls. 237) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 238/246, protocolado em 27.11.2012, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. E, aí, os autos foram encaminhados para este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para apreciação do presente Recurso Voluntário.

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 apreciá-lo em suas alegações meritórias.

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

(i) Do direito:

- Que o fato gerador do imposto de renda sobre os rendimentos auferidos por pessoa física ocorre tão-somente no momento do efetivo pagamento (regime de caixa) ou no pagamento ou crédito (regime de competência), nos termos dos artigos 43 do Código Tributário Nacional e 620, § 1º do RIR/99;
- Que os artigos 668, 679 e 730 do RIR/99 levam à conclusão de que o imposto de renda retido mediante aplicação de alíquota única deve ser realizado exclusivamente na fonte, sendo que essa regra apresenta exceções, a exemplo da norma constante do artigo 681 do RIR/99, que dispõe, a rigor, que as multas ou quaisquer outras vantagens pagas ou creditadas por pessoa jurídica, ainda que a título de indenização, estão sujeitas ao imposto na fonte à alíquota de 15%, restando-se perceber, portanto, que o valor da multa ou vantagem será computado na apuração da base de cálculo do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual, de modo que o imposto aí será cobrado como antecipação;
- Que os rendimentos sujeitos à tributação na fonte mediante aplicação da tabela progressiva sujeita-se ao regime de caixa, de modo que a retenção do imposto ocorre no momento do efetivo pagamento, bem assim que os rendimentos sujeitos à alíquota única seguem o regime de competência, isto é, a retenção do imposto ocorre ou no momento do pagamento ou do crédito;
- Que através do Parecer Normativo n. 121, de 31.08.73, a Receita Federal esclareceu que os créditos de direitos que ensejam a incidência do imposto de renda são os incondicionais, não sujeitos à termo e, portanto, aqueles que estejam inteiramente à disposição do beneficiário, e não os créditos condicionados ou previamente ajustados, porque estes não se encontram à disposição do contribuinte;
- Que, em regra, o fato gerador do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas ocorre no momento do pagamento ou do crédito, já que todas as leis que instituem a retenção sobre rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas dispõem que o imposto deverá ser retido no momento do pagamento ou crédito, bem assim que o fato gerador do imposto de renda na fonte de que trata o artigo 647 do RIR/99 relativamente às 40 competências elencadas ocorre no momento do pagamento ou crédito, sendo isso o que ocorre, também, no que diz com as incidências previstas nos artigos 649, 651 e 653 do RIR/99;
- Que nem todo crédito contábil em favor do beneficiário de rendimento enseja a incidência do imposto de renda, de modo que, se duas pessoas jurídicas contratam a execução de serviços sujeitos ao imposto de renda na fonte, antes do início da execução dos serviços a contratante deve fazer lançamento de crédito contábil a favor da contratada com a finalidade de efetuar um adiantamento em dinheiro, sendo que, em casos tais, não ocorre o fato gerador do imposto de renda, já que o crédito contábil não é de rendimento, mas, sim, de adiantamento por conta do serviço a ser

prestado, de modo que se o serviço não for prestado aquele adiantamento deverá ser devolvido; e

- Que o imposto retido de pessoa jurídica tributada com base no lucro real é realizado por antecipação ao devido na declaração, de modo que o imposto retido de pessoa jurídica isenta por não apresentar finalidade lucrativa é sempre definitivo ou exclusivo na fonte, bem assim que o imposto retido de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, na maioria das incidências, é por antecipação, sendo que o artigo 679 do RIR/99 prevê uma exceção, isto é, o imposto será retido exclusivamente na fonte;

(ii) Da multa:

- Que a autoridade fiscal aplicou penalidades de ofício e isolada nos percentuais de 75% e 50%, respectivamente, valendo-se, para tanto, da norma constante do artigo 44 da Lei n. 9.430/96, sendo que as sanções devem ser impostas à luz da prática de atos efetivamente reprováveis que ponham em risco bens juridicamente tutelados, não sendo lícito ao legislador definir infrações de modo arbitrário; e

- Que as teorias pós-positivistas procuram estabelecer limites em relação à imposição de multas e que um desses limites é verificado à luz do princípio da razoabilidade, sendo que, no caso concreto, a aplicação da multa isolada ofende o referido princípio, restando-se concluir, portanto, que a multa aplicada isoladamente é indevida e inconstitucional.

Com base em tais alegações, o recorrente espera que o recurso seja julgado procedente para que a decisão de primeiro seja reformada e, ao final, que o auto de infração seja anulado, já que tanto as bases de cálculo apuradas pela autoridade fiscal não são tributáveis quanto a multa isolada foi aplicada indevidamente.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados.

1. Da configuração das omissões de rendimentos tais quais apuradas pela autoridade fiscal

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 Mosquera¹:

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

- 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-acréscimo, 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.

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. Manual da Tributação Direta da Renda. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT, 2020, p. 14-15.

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.”

Seguindo essa linha de raciocínio, devemos averiguar qual é o significado jurídico da expressão “disponibilidade econômica ou jurídica”, para, apenas em seguida, verificar quando tal disponibilidade ocorre efetivamente. Em síntese, buscaremos responder a seguinte pergunta: em que momento ocorre a disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos?

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 Costa²,

“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 Queiroz³:

“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 Machado⁴:

“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,

² COSTA, Alcides Jorge. Imposto sobre a renda... RDT 40/105.

³ QUEIROZ, Mary Elbe G. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regramatriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transacional, lançamento, apreciações críticas. Barueri: Manole, 2004, p. 72.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Artigos 1º a 95. Vol. I. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 418/419.

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.”

Como se pode observar, o conceito de disponibilidade remete ao direito de propriedade tal qual enunciado pelo artigo 1.228 do Código Civil⁵, 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, de 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”, isto é, tratam-se de

⁵ 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.

disponibilidades alternativas, de maneira a que uma ou outra possa gerar a incidência do imposto de renda⁶.

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 Sousa⁷:

“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 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 Machado⁸:

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

⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 289.

⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. Pareceres 1 – Imposto de Renda. Resenha Tributária, 1975, p. 248.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Artigos 1º a 95. Vol. I. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 418/422.

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 Lemke⁹ 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

⁹ LEMKE, Gisele. Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Dialética, 1998, p. 110/115.

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, o que deve restar claro é que, no caso concreto, o recorrente não se insurge efetivamente contra as acusações de omissões de rendimentos tais quais apuradas pela autoridade fiscal e mantidas pela autoridade julgadora de 1ª instância, tendo se limitado a suscitar, a rigor, alegações um tanto genéricas a respeito do momento da ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda que, aliás, segundo o próprio recorrente, ocorre tão-somente quando há ou o efetivo pagamento (regime de caixa) ou o creditamento (regime de creditamento).

Considerando, pois, que o recorrente não se insurge efetivamente contra as acusações fiscais e não suscita quaisquer alegações que de fato poderiam afastar a apuração das respectivas infrações, entendo por manter a tributação tanto sobre a omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica quanto sobre a omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas e sobre a omissão caracterizada por depósitos de origem não comprovada.

2. Da aplicação da multa de ofício em concomitância com a multa isolada e da aplicação da Súmula CARF n. 147

A imposição de multa isolada pela falta de recolhimento mensal do respectivo imposto devido através do Carnê-Leão em concomitância com a aplicação de multa de ofício sobre o imposto de renda lançado é indevida em relação aos fatos ocorridos antes de 2007, posto que, à época, não havia previsão legal que autorizava a aplicação das duas multas concomitantemente.

Somente com a edição da Medida Provisória n. 351 de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei n. 11.488 de 15 de junho de 2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n. 9.430 de 1996, é que a legislação passou a prevê a específica incidência da multa isolada de 50% na hipótese de falta de recolhimento do Imposto de Renda mensal através do Carnê-Leão sem prejuízo da aplicação concomitante da multa de ofício de 75% pela falta de recolhimento do referido imposto. É ver-se:

“Lei n. 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal;

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física.”

Na hipótese dos autos, a aplicação da multa isolada em concomitância com a imputação da multa de ofício é indevida, uma vez que os fatos geradores aqui discutidos ocorreram em 2003, ou seja, em período anterior a 2007. Aliás, foi nesse contexto que o CARF editou Súmula n. 147, cuja redação transcrevo abaixo:

“Súmula CARF nº 147

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).”

Por essas razões, entendo que a multa isolada de 50% aplicada em virtude da falta de recolhimento mensal do imposto de renda através do Carnê-Leão a que estava obrigado o contribuinte, imputada com fundamento no artigo 44, inciso II, alínea “a” da Lei n. 9.430/96, com redação dada pela Lei n. 11.488/2007, deve ser afastada pelas razões acima expostas.

3. Dos precedentes mencionados e da ausência de vinculação

Inobstante o recorrente tenha colacionado jurisprudência que ao menos em tese poderia corroborar sua linha de defesa, o fato é que tais decisões não estão compreendidas na expressão “legislação tributária” constante do artigo 96 do Código Tributário Nacional¹⁰, já que não apresentam eficácia normativa e, por isso mesmo, não constituem normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, nos termos do artigo 100, inciso II do CTN, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei n. 5.172/1966

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

[...]

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa.” (grifei).

Como se pode notar, apenas as decisões administrativas a que a lei atribua eficácia normativa, ostentando a natureza jurídica de normas complementares, é que compõem a legislação tributária. De fato, as leis sempre apresentam certa margem para dúvidas razoáveis por parte do intérprete, especialmente em razão da inevitável vaguidade dos conceitos utilizados. Por isso que as normas complementares são de grande utilidade, porque, por um lado, acabam

¹⁰ Cf. Lei n. 5.172/66, Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

afastando a possibilidade de interpretações diferentes por parte de cada um de seus agentes e, por outro lado, fazem com que a atividade de administração e cobrança dos tributos seja exercida de forma plenamente vinculada, como manda o artigo 3º do CTN.

A título de esclarecimentos, note-se que muito embora o artigo 100, inciso II do Código Tributário Nacional prescreva que as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa equivalem a normas complementares das leis, tratados, convicções internacionais e decretos, é de se reconhecer que essa competência só veio a ser exercida pela União através da Lei n. 11.196/2005, que, a rigor, acabou conferindo força vinculante às súmulas aprovadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF.

A aprovação de súmula que retrate julgados reiterados e uniformes da CSRF passou a permitir que os órgãos de julgamento administrativo introduzam no sistema jurídico norma com atributos de generalidade e abstração. Os juízos das Delegacias de Julgamento de primeira instância e da própria Secretaria da Receita Federal deverão obedecer os enunciados sumulados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e fatos semelhantes entre si subsumir-se-ão a entendimentos jurisprudenciais previamente construídos, os quais darão azo a decisões idênticas. Com efeito, a Lei n. 11.196, de 2005, habilitou o órgão de jurisdição administrativa a introduzir enunciados com validade *erga omnes* no sistema jurídico. São atos normativos de caráter infralegal que se enquadram como instrumentos secundários ou derivados, já que são incapazes de, por si só, inovar a ordem jurídica brasileira.

O efeito vinculante introduzido pela Lei n. 11.196/2005 acabou tornando obrigatório o cumprimento do entendimento favorável aos contribuintes pelos órgãos da Administração Tributária, evitando litígios sobre matérias já pacificadas no âmbito dos órgãos colegiados. A partir da edição da súmula vinculante o julgador estará submetido a novas limitações, pois só poderá decidir o litígio conforme sua livre convicção se obtiver êxito em distinguir seu caso daquele que se encontra compreendido pelo enunciado de súmula.

Atualmente, a previsão da edição de súmulas e a atribuição de efeito vinculante pelo Ministro da Economia está prevista no próprio Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda n 343, de 09 de junho de 2015. Confira-se:

“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.

CAPÍTULO V - DAS SÚMULAS

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

[...]

Art. 75. Por proposta do Presidente do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica ou profissional habilitada à indicação de conselheiros, o Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à súmula do CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal.

[...]

§ 2º A vinculação da administração tributária federal na forma prevista no caput dar-se-á a partir da publicação do ato do Ministro de Estado da Fazenda no Diário Oficial da União.” (grifei).

Por essas razões, deve restar claro que os precedentes administrativos tais quais colacionados não constituem normas complementares do direito tributário nos termos do artigo 100, inciso II do Código Tributário Nacional e, por isso mesmo, não se enquadram no conceito de legislação tributária constante do artigo 96 do referido Código.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, voto por dar-lhe parcial provimento para afastar a multa isolada no percentual de 50% aplicada com fundamento no artigo 44, inciso II, alínea “a” da Lei n. 9.430/96, com redação dada pela Lei n. 11.488/2007.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega