



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

**Processo n°** 13971.002284/2006-37  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-006.839 – 2ª Turma  
**Sessão de** 22 de maio de 2018  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ANTONIO CAVALETTI

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

Exercício: 2005

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

(assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão que deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte para determinar o cancelamento do lançamento por meio do qual exige-se IRPF sobre rendimentos recebidos acumuladamente em razão de decisão proferida em ação judicial.

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA  
IRPF*

*Exercício: 2005*

*NULIDADE. LANÇAMENTO.*

*Estando devidamente circunstanciado no lançamento fiscal as razões de fato e de direito que o lastreiam, e não verificado cerceamento de defesa, não há motivos para decretação de sua nulidade.*

*MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.*

*A imputação da multa de 75% advém da constituição do crédito tributário via procedimento conduzido de ofício pela fiscalização tributária, e está prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96.*

*IRPF. RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE.  
FORMA DE TRIBUTAÇÃO. JULGAMENTO DO STF EM  
REPERCUSSÃO GERAL.*

*Nos casos de rendimentos recebidos acumuladamente, deve o imposto de renda ser calculado de acordo com as tabelas e alíquotas vigentes à época em deveriam ter sido pagos, sob pena de violação dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, consoante assentado pelo STF no julgamento do RE nº 614.406 realizado sob o rito do art. 543B do CPC, não prosperando, assim, lançamento constituído em desacordo com tal entendimento.*

Inconformado com a decisão, a Fazenda Nacional apresentou o presente recurso. A recorrente requer a aplicação ao caso do entendimento externado no acórdão paradigma o qual encaminhou pela manutenção do auto de infração, apenas determinando a retificação do montante do crédito tributário com a aplicação das tabelas progressiva vigentes à época da aquisição dos rendimentos - regime de competência.

Intimado o contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

O recurso preenche os requisitos formais razão pela qual, ratificando as razões do respectivo despacho de admissibilidade, dele conheço.

Conforme exposto no relatório, por meio do Recurso Especial a Fazenda Nacional devolve a este Colegiado a discussão acerca do critério utilizado para o cálculo do IRPF incidente sobre rendimento recebidos acumuladamente, mais especificamente sobre a possibilidade de retificação de lançamento que na origem utilizou-se do critério de caixa para o cálculo do imposto. Discute-se sobre a possibilidade ou não do órgão julgador refazer o lançamento na tentativa de corrigir o equívoco perpetrado pela autoridade lançadora.

Inicialmente, não tenho dúvidas de que o mérito da questão já foi decidido tanto pelo Superior Tribunal de Justiça quanto pelo Supremo Tribunal Federal, respectivamente sob os ritos do Recurso Repetitivo e da Repercussão Geral. Estamos falando do RESP 1.118.429/SP e do RE 614.406/RS, que receberam as seguintes ementas:

### RESP 1.118.429/SP

*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.*

### RE 614.406/RS

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

Em relação ao julgado do STJ a tese firmada traz o seguinte texto: *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.* Assim, pelo fato de constar no texto da ementa e também da tese firmada referência ao fato de se ter discutido o pagamento de benefícios previdenciários há quem defenda a aplicação do julgado somente a estes casos.

Entretanto, em relação ao julgado do Supremo Tribunal Federal, considerando o tema fixado para a Repercussão Geral é possível dar-lhe maior abrangência já que a redação da delimitação do tema ficou assim consignada: ***Tema 368 - Incidência do imposto de renda de pessoa física sobre rendimentos percebidos acumuladamente.***

Neste último caso, vale mencionar que não foi feita qualquer ressalva quanto a origem dos rendimentos discutidos. Tal fato fica ainda mais cristalino quando nos debruçamos sobre a fundamentação utilizada pelo Ministro Marco Aurélio que levou em consideração o princípio da isonomia e o da capacidade contributiva. Em voto vista, a Ministra Carmem Lúcia citando a exposição de motivos da Medida Provisória nº 497/2010 (convertida na Lei n. 12.350/2010 que deu origem ao art. 12-A da Lei 7.713/88) resume bem a questão: *“52. Trata-se da tributação de pessoa física que não recebeu o rendimento à época própria, recebendo em atraso o pagamento relativo a vários períodos. Nos termos do art. 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, esses rendimentos seriam tributados no mês do recebimento mediante a aplicação da tabela mensal, o que muitas vezes resulta em um imposto de renda muito superior àquele que seria devido caso o rendimento fosse pago no tempo devido”*

Assim, resta indiscutível a aplicação ao caso do art. 62, §2º, do Regimento Interno do CARF, o qual determina que 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 que lhe foram submetidos.

Ocorre que, embora os Tribunais Superiores tenham decidido sobre a aplicação do regime de competência para fins de cobrança do IRPF sobre rendimentos recebidos acumuladamente e em que pese haver manifestação em sentido contrário, entendo que em nenhum momento os julgados analisaram a tese acerca da possibilidade de se determinar a correção de um lançamento fiscal que tenha adotado o critério de caixa declarado inconstitucional.

Diante do entendimento dos nossos tribunais, vejamos a situação do lançamento: exige-se do contribuinte imposto de renda apurado conforme sistemática declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Ainda que o auto de infração não faça menção expressa ao art. 12 da Lei nº 7.713/88, tendo fundamentado a autuação nos artigos 1º a 3º da lei, ainda assim a forma utilizada para cobrança do tributo permanece viciada.

E aqui entendo tratar-se de vício que leva ao cancelamento do lançamento, pois a inconstitucionalidade impacta diretamente nos critérios quantitativos do lançamento uma vez que a depender da aplicação do regime de caixa ou de competência teremos alterações significativas de base de cálculo e alíquotas. Neste cenário, nos parece pouco razoável admitir a possibilidade de 'refazimento' do lançamento, sob pena de violação ao art. 142 do CTN:

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

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

A partir do citado dispositivo é pacífico o entendimento de o lançamento tributário ser procedimento de competência exclusiva da autoridade administrativa fiscal, cujo objetivo é verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, culminar penalidade. Com essa premissa, entendo que o julgador administrativo não tem competência para proceder novo lançamento valendo-se de critério para o cálculo do imposto não ventilado pela autoridade administrativa, novo critério inclusive inexistente quando da ocorrência do fato gerador.

Por fim, e mais uma vez, fazendo uma abordagem histórica acerca da criação do art. 12-A da Lei nº 7.713/88, o qual trouxe norma para adequar o sistema ao entendimento da jurisprudência que vinha se consolidando, vale mencionar que por meio da Mensagem de Veto nº 702, ao projeto de conversão que deu origem à Lei nº 12.350/2010, consolidou-se o entendimento de que um novo critério jurídico não poderia ser aplicado de forma retroativa. Vejamos:

***MENSAGEM Nº 702, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2010.***

***§ 8º do art. 12-A da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, inserido pelo art. 44 do Projeto de Lei de Conversão***

*“§ 8º O disposto neste artigo aplica-se retroativamente aos fatos geradores não alcançados pela decadência ou prescrição.”*

***Razões do veto***

*“A aplicação retroativa da norma tributária gera insegurança jurídica sobre as situações definitivamente constituídas, produzindo efeitos de difícil mensuração nas esferas administrativas e judiciais. Além disso, o CTN, lei materialmente complementar e regra geral do direito tributário, estabelece no art. 144 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.”*

O próprio art. 12-A em seu §7º é expresso ao limitar sua aplicação apenas aos rendimentos recebidos a partir do ano-calendário de 2010, o que me parece reforçar a tese da impossibilidade de refazimento do presente lançamento e cobrança do imposto com base no regime de competência.

Diante de todo o exposto, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

## Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa - Redator designado

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

A sucessão dos fatos relevantes é a seguinte:

1) Em 10/10/2006 foi lavrada a Notificação de Lançamento que inaugurou o presente processo;

2) Em 24/04/2017 o Superior Tribunal de Justiça – STJ proferiu o Acórdão no REsp. nº 1.118.429/SP, com a seguinte ementa:

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

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

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

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

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

4) Em 04/12/2017 foi proferido o acórdão de recurso voluntário, cuja decisão foi assim registrada:

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, por maioria, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Túlio Teotônio de Melo Pereira, Mário Pereira de Pinho Filho e Kleber Ferreira de Araújo, que davam provimento parcial no sentido de que o crédito tributário fosse recalculado de acordo com o regime de competência.*

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

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

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

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

***I – Impugnação do sujeito passivo;***

***II – Recurso de ofício;***

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

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

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

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

*Por alterabilidade do lançamento não devemos nos cingir tão só às circunstâncias da nulidade absoluta ou da nulidade relativa*

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

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

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

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

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

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

Lei nº 7.713, de 1988:

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

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

nulidade do lançamento, mas apenas de afastar o critério segundo o qual o imposto deve ser apurado segundo o regime de caixa.

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

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

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

A nulidade do lançamento, que torna o ato num nada jurídico, é medida extrema, reservada a vícios substanciais, insanáveis, como, conforme referido no art. 59 do Decreto nº 70.235, aqueles lavrados por servidor incompetente ou que impliquem em cerceamento do direito de defesa.

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

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

## Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO para afastar a nulidade declarada, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para analisar as demais questões trazidas no recurso voluntário do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa