



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15471.000493/2010-99
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.090 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de dezembro de 2020
Recorrente MARCOS TADEU TINEL RAPOSO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DECORRENTES DE AÇÃO JUDICIAL. VALORES NÃO RECEBIDOS EM VIDA PELO RESPECTIVO TITULAR. DEPENDENTE HABILITADO. SUCESSORES. LEI CIVIL. ALVARÁ JUDICIAL. INVENTÁRIO OU ARROLAMENTO. DESNECESSIDADE. TRIBUTAÇÃO. PESSOA FÍSICA. BENEFICIÁRIO.

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.

Os valores devidos a qualquer título pelos empregadores aos seus empregados ou devidos, em razão de cargo ou emprego, pela União, Estado, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias, aos respectivos servidores, não recebidos em vida pelos respectivos titulares serão pagos aos dependentes habilitados ou aos sucessores previstos na lei civil e, portanto, poderão ser levantados pelos respectivos sucessores do *de cujus* através de alvará judicial, independentemente de inventário ou arrolamento e devem ser tributados diretamente na pessoa física do beneficiário.

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, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu

Kushiyama, 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 – IRPF relativo ao ano-calendário de 2007, constituído em decorrência da omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica através de ação judicial, de modo que o crédito restou apurado no montante total de R\$ 155.555,43, incluindo-se aí o valor do imposto suplementar, a multa de ofício de 75% e os juros de mora (fls. 8/11).

Depreende-se da leitura da *Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal* constante do Auto de Infração (fls. 9) que a autoridade lançadora acabou entendendo pela lavratura do Auto com base nos motivos abaixo reproduzidos:

“Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica, Decorrentes de Ação da Justiça Federal

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 ação judicial federal, no valor de R\$ 395.408,48, auferidos pelo titular e/ou dependentes. Na apuração do imposto devido, foi compensado o Imposto Retido na Fonte (IRRF) sobre os rendimentos omitidos no valor de R\$ 0,00.

[...]

COMPLEMENTAÇÃO DA DESCRIÇÃO DOS FATOS

Rendimentos tributáveis no valor de R\$ 395.408,48 informados em DIRF pela C.E.F.”

O contribuinte foi devidamente notificado da autuação fiscal em 22.01.2010 (fls. 81) e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 2/6 em que suscitou, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) Que seu pai, Dylson Barbosa Raposo, ex-servidor da extinta Superintendência Nacional de Abastecimentos - SUNAB, havia sido demitido e ingressou com ação de reintegração contra a União, bem assim que depois do falecimento do seu pai, ele, a mãe e irmão requereram a habilitação como herdeiros nos autos do processo judicial que tramitou na 29ª Vara Federal do Rio de Janeiro – RJ;
- (ii) Que de acordo com os precedentes acostados aos autos, o pedido foi julgado procedente e, portanto, como a União restou condenada, os três receberam as verbas remuneratórias que seu pai tinha direito, sendo que a União havia impugnado o valor inicial de R\$ 2.854.047,15 e havia apresentado cálculos com a apuração do montante incontroverso de R\$ 1.681.588,88, correspondente ao valor do precatório liberado;
- (iii) Que entendia que o valor recebido no montante de R\$ 395.408,48 era fruto de herança e que havia informado corretamente os rendimentos recebidos como isentos com a seguinte descrição “*Transferências Patrimoniais* –

doações, heranças, meações e dissolução da sociedade conjugal ou unidade familiar”, de modo que o lançamento era indevido; e

- (iv) Que a Caixa Econômica acabou efetuando a retenção de 3% (R\$ 11.862,25) do valor recebido a título de Imposto de Renda Retido na Fonte e não esclareceu que essa retenção poderia não ser realizada em função da natureza do rendimento.

Com base em tais alegações, o contribuinte pugnou pelo cancelamento da exigência fiscal e pela restituição do imposto retido no montante de R\$ 11.862,25.

Na sequência, os autos foram encaminhados para que a autoridade julgadora de 1ª instância pudesse apreciar a peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 84/87, a 9ª Turma da DRJ de Belo Horizonte – MG entendeu por julgá-la improcedente, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

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

Exercício: 2008

RENDIMENTOS DECORRENTES DE AÇÃO JUDICIAL. PARCELAS SALARIAIS DE SERVIDOR FALECIDO. SUCESSÃO. TRIBUTAÇÃO.

Como as parcelas salariais a que fazia jus o servidor falecido foram pagas ao sucessor habilitado, este figura como sujeito passivo da obrigação tributária, por ter relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

O contribuinte foi, então, devidamente intimado do resultado da decisão de 1ª instância em 12.12.2014 (fls. 99) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 102/108, protocolado em 02.01.2015, 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 continua por sustentar basicamente as seguintes alegações:

- (i) Que se a Caixa Econômica Federal possui a competência para reter 3% do valor em liquidação, nada mais justo do que estender a competência para o pagamento de precatórios e a retenção de 100% em DIRF, sendo que nas

- hipóteses em que o contribuinte considera a retenção excessiva ainda poderá corrigir o excesso na Declaração de Ajuste Anual;
- (ii) Que o Manual Perguntas e Respostas do IRPF do exercício 2008 transcrito pela autoridade julgadora de 1ª instância dispõe que “*se os rendimentos forem recebidos após encerrado o inventário, serão tributados segundo a natureza dos rendimentos, na pessoa física do beneficiário*” e que “*não se beneficiam da isenção os valores relativos a proventos de aposentadoria*”, sendo que, no caso, o recorrente não recebeu valores relativos a proventos de aposentadoria;
 - (iii) Que a autoridade julgadora de 1ª instância reconheceu que “*os valores devidos pelos empregadores aos empregados (...) serão pagos, em quotas iguais, aos dependentes habilitados perante a Previdência Social ou na forma da legislação específica dos servidores civis e militares, e, na sua falta, aos sucessores previstos na lei civil, indicados em alvará judicial, independente de inventário ou arrolamento*”;
 - (iv) Que o artigo 112 da Lei nº 8.213 de 24 de julho de 1991 dispõe que “*o valor não recebido em vida pelo segurado só será pago aos seus dependentes habilitados à pensão por morte (...) independente de inventário ou arrolamento*”, de modo que o tratamento tributário difere das hipóteses de transmissão de bens e direitos tanto do ponto de vista procedimental quanto do ponto de vista da titularidade, conforme dispõe as normas do Código Civil; e
 - (v) Que por se tratar de pessoa falecida há a responsabilidade tributária prevista no artigo 131, inciso II do Código Tributário Nacional, bem assim que cumpriu com a orientação constante do Manual da *Declaração de Ajuste Anual*.

Com base em tais alegações, o recorrente pleiteia pela improcedência da autuação fiscal e o cancelamento do débito fiscal, juntamente com a relevação do auto de infração.

Pode-se dizer, em linhas gerais, que a tese de defesa sustentada pelo recorrente é no sentido de que os rendimentos recebidos através da ação judicial são originários de herança e, portanto, devem ser considerados como rendimentos isentos e/ou não tributáveis.

Registre-se, de logo, 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-acrécimo 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-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*.

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.” (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 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:

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.

“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.”

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, 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

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.

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 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

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.

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 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

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

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 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.

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. É por isso mesmo que, no caso, os rendimentos provenientes da ação judicial promovida pelo pai do recorrente devem ser tributados.

Aliás, registre-se que o próprio *Manual Perguntas e Respostas do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física* relativo ao exercício de 2008 dispunha sobre o tratamento tributário que deveria ser concedido às parcelas salariais recebidas por força de decisão judicial quando o beneficiário da ação é pessoa falecida. Confira-se:

“Rendimentos recebidos acumuladamente

Diferenças salariais de pessoa falecida

230 – Qual o tratamento tributário de diferenças salariais recebidas acumuladamente, de rendimentos de anos anteriores, por força de decisão judicial, quando o beneficiário da ação é a pessoa falecida?

1 - Se recebidas no curso do inventário

As diferenças salariais são tributadas na declaração do espólio, conforme a natureza dos rendimentos, sejam tributáveis na fonte e na declaração anual de rendimentos, tributáveis exclusivamente na fonte, isentos ou não-tributáveis.

2 - Se recebidos após encerrado o inventário

Serão tributados segundo a natureza dos rendimentos, na pessoa física do(s) beneficiário(s) dos mesmos.

Atenção:

Não se beneficiam da isenção os valores relativos a proventos de aposentadoria, pagos acumuladamente ao espólio ou diretamente aos herdeiros (mediante alvará judicial), ainda que a pessoa falecida fosse portador de moléstia grave no período a que se referem os rendimentos.

(Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional - CTN, art. 144; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR, art. 38, parágrafo único; Instrução Normativa SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001, arts. 5º, § 3º; Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, art. 14, Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 26, de 26 de dezembro de 2003).

Consulte as perguntas 162 e 210.”

É aqui que o entendimento da expressão “*disponibilidade jurídica ou econômica*” tal qual prevista no artigo 43 do Código Tributário Nacional se mostra um tanto relevante, porquanto o imposto incidente sobre os rendimentos tributáveis pagos em cumprimento de decisão judicial será retido na fonte no momento em que, por qualquer forma, o rendimento se

torne disponível para o beneficiário, conforme prescrevera o artigo 718 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99^{10 11}. Confira-se:

“Decreto nº 3.000/99

Art. 718. O imposto incidente sobre os rendimentos tributáveis pagos em cumprimento de decisão judicial será retido na fonte, quando for o caso, pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento, no momento em que, por qualquer forma, o rendimento se torne disponível para o beneficiário (Lei nº 8.541, de 1992, art. 46).

§ 1º Fica dispensada a soma dos rendimentos pagos no mês, para aplicação da alíquota correspondente, nos casos de (Lei nº 8.541, de 1992, art. 46, § 1º):

I - juros e indenizações por lucros cessantes;

II - honorários advocatícios;

III - remuneração pela prestação de serviços no curso do processo judicial, tais como serviços de engenheiro, médico, contador, leiloeiro, perito, assistente técnico, avaliador, síndico, testamenteiro e liquidante.

§ 2º Quando se tratar de rendimento sujeito à aplicação da tabela progressiva, deverá ser utilizada a tabela vigente no mês do pagamento (Lei nº 8.541, de 1992, art. 46, § 2º).

§ 3º O imposto incidirá sobre o total dos rendimentos pagos, inclusive o rendimento abonado pela instituição financeira depositária, no caso de o pagamento ser efetuado mediante levantamento do depósito judicial.” (grifei).

A propósito, note-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 tributáveis¹², o que não ocorreu no caso concreto.

O artigo 27, *caput* e § 2º, inciso I da Lei nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003 também prescreve que o imposto de renda sobre rendimentos pagos em cumprimento de decisão da Justiça Federal será retido na fonte pela instituição financeira responsável pelo pagamento à alíquota de 3% e deverá ser considerado como antecipação do imposto apurado na Declaração de Ajuste Anual¹³. Veja-se:

“Lei nº 10.833/2003

Art. 27. O imposto de renda sobre os rendimentos pagos, em cumprimento de decisão da Justiça Federal, mediante precatório ou requisição de pequeno valor, será retido na fonte pela instituição financeira responsável pelo pagamento e incidirá à alíquota de 3%

¹⁰ 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".

¹¹ O artigo 24 da Instrução Normativa RFB nº 1.500/2014 também dispõe que "o imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos pagos em cumprimento de decisão judicial deve ser retido pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento no momento em que, por qualquer forma, o rendimento se torne disponível para o beneficiário".

¹² É nesse sentido que dispõe o artigo 25, § 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.500/2014.

¹³ Registre-se, por oportuno, que o artigo 25, *caput* da IN RFB nº 1.500/2014 também dispõe no sentido de que "no caso de rendimentos pagos, em cumprimento de decisão da Justiça Federal, mediante precatório ou requisição de pequeno valor, o IRRF deve ser retido pela instituição financeira responsável pelo pagamento e incide à alíquota de 3% (três por cento) sobre o montante pago, sem quaisquer deduções, no momento do pagamento ao beneficiário ou seu representante legal, ressalvado o disposto no Capítulo VII".

(três por cento) sobre o montante pago, sem quaisquer deduções, no momento do pagamento ao beneficiário ou seu representante legal.

§ 1º Fica dispensada a retenção do imposto quando o beneficiário declarar à instituição financeira responsável pelo pagamento que os rendimentos recebidos são isentos ou não tributáveis, ou que, em se tratando de pessoa jurídica, esteja inscrita no SIMPLES.

§ 2º O imposto retido na fonte de acordo com o caput será:

I - considerado antecipação do imposto apurado na declaração de ajuste anual das pessoas físicas; ou

[...]

§ 3º A instituição financeira deverá, na forma, prazo e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal, fornecer à pessoa física ou jurídica beneficiária o Comprovante de Rendimentos Pagos e de Retenção do Imposto de Renda na Fonte, bem como apresentar à Secretaria da Receita Federal declaração contendo informações sobre: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - os pagamentos efetuados à pessoa física ou jurídica beneficiária e o respectivo imposto de renda retido na fonte; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - os honorários pagos a perito e o respectivo imposto de renda retido na fonte; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - a indicação do advogado da pessoa física ou jurídica beneficiária. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 4º O disposto neste artigo não se aplica aos depósitos efetuados pelos Tribunais Regionais Federais antes de 1º de fevereiro de 2004. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004).” (grifei).

Seguindo essa linha de raciocínio, é de se reconhecer que o artigo 666 do Código de Processo Civil de 2015 o qual, aliás, apresenta a mesma redação do artigo 1.037 do antigo Código de 1973 continua prescrevendo que o pagamento dos valores previstos na Lei nº 6.858 de 24 de novembro de 1980 realizar-se-á independentemente de inventário ou arrolamento. Confira-se:

“Lei nº 13.105 de 16 de março de 2015

Seção IX – Do Arrolamento

Art. 666. Independência de inventário ou de arrolamento o pagamento dos valores previstos na Lei nº 6.858, de 24 de novembro de 1980.”

Em regra, com o falecimento e a consequente “*saisine*”, a realização do inventário e partilha judicial ou extrajudicial será indispensável a depender do caso concreto¹⁴. E, aí, os artigos 1.037 do CPC/1973 e 666 do CPC/2015 juntamente com o artigo 1º da Lei nº 6.858/80 cuidaram de excepcionar essa regra ao prescreverem a dispensa de inventário para a percepção das vantagens deixadas pelo *de cujus* relativamente aos valores discriminados no artigo 1º, *parágrafo único* do Decreto nº 85.845/1981, o qual será reproduzido adiante.

Em casos tais, os valores não recebidos em vida pelos respectivos titulares serão pagos aos dependentes habilitados ou aos sucessores previstos na lei civil e, portanto, poderão

¹⁴ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. Novo Código de Processo Civil: Comentado Artigo por Artigo. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 1.073.

ser levantados pelos respectivos sucessores do *de cujus* através de alvará judicial, o qual, no caso, acaba substituindo o inventário ou arrolamento.

Dito isto, verifique-se, portanto, que o artigo 1º da Lei nº 6.858 de 24 de novembro de 1980 cuidou de prescrever que os valores devidos pelos empregadores aos empregados não recebidos em vida pelos respectivos titulares serão pagos diretamente aos dependentes habilitados e/ou aos sucessores previstos na lei civil, indicados em alvará judicial, independentemente de inventário ou arrolamento. Confira-se:

“Lei nº 6.858/1980

Dispõe sobre o pagamento, aos dependentes ou sucessores, de valores não recebidos em vida pelos respectivos titulares

Art. 1º - Os valores devidos pelos empregadores aos empregados e os montantes das contas individuais do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e do Fundo de Participação PIS-PASEP, não recebidos em vida pelos respectivos titulares, serão pagos, em quotas iguais, aos dependentes habilitados perante a Previdência Social ou na forma da legislação específica dos servidores civis e militares, e, na sua falta, aos sucessores previstos na lei civil, indicados em alvará judicial, independentemente de inventário ou arrolamento.”

A título de informação, note-se, ainda, que o Decreto nº 85.845 de 26 de março de 1981 acabou regulamentado a Lei nº 6.858/80, podendo-se destacar, aqui, os artigos 1º e 2º, cujas redações seguem transcritas abaixo:

“Decreto nº 85.845/1981

Regulamenta a Lei nº 6.858, de 24 de novembro de 1980, que dispõe sobre o pagamento, aos dependentes ou sucessores, de valores não recebidos em vida pelos respectivos titulares.

Art . 1º Os valores discriminados no parágrafo único deste artigo, não recebidos em vida pelos respectivos titulares, serão pagos, em quotas iguais, aos seus dependentes habilitados na forma do artigo 2º.

Parágrafo Único. O disposto neste Decreto aplica-se aos seguintes valores:

I - quantias devidas a qualquer título pelos empregadores a seus empregados, em decorrência de relação de emprego;

II - quaisquer valores devidos, em razão de cargo ou emprego, pela União, Estado, Distrito Federal, Territórios, Municípios e suas autarquias, aos respectivos servidores;

III - saldos das contas individuais do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e do Fundo de Participação PIS/PASEP;

IV - restituições relativas ao imposto de renda e demais tributos recolhidos por pessoas físicas;

V - saldos de contas bancárias, saldos de cadernetas de poupança e saldos de contas de fundos de investimento, desde que não ultrapassem o valor de 500 (quinhentas) Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional e não existam, na sucessão, outros bens sujeitos a inventário.

Art . 2º A condição de dependente habilitado será declarada em documento fornecido pela instituição de Previdência ou se for o caso, pelo órgão encarregado, na forma da legislação própria, do processamento do benefício por morte.

Parágrafo Único. Da declaração constarão, obrigatoriamente, o nome completo, a filiação, a data de nascimento de cada um dos interessados e o respectivo grau de parentesco ou relação de dependência com o falecido.” (grifei).

Toda essa linha argumentativa nos autoriza a concluir que os rendimentos originalmente devidos a titular, já falecido, pagos aos dependentes habilitados ou aos sucessores previstos na legislação civil são, de fato, tributáveis, de modo que, quando da apuração do cálculo do imposto de renda incidente sobre os rendimentos pagos acumuladamente, os valores recebidos anteriormente a 1º de janeiro de 2010 devem ser informados e obrigatoriamente tributados na declaração de ajuste anual relativa ao ano-calendário em que os valores foram efetivamente recebidos.

Em senda conclusiva, note-se que o caso em tela não reivindica a aplicação do artigo 131, inciso II do Código Tributário Nacional tal como foi levantado pela autoridade julgadora de 1ª instância, uma vez que o recorrente foi o próprio beneficiário dos rendimentos, como também foi o sujeito que deu causa à omissão objeto da presente autuação. Ora, se foi ele quem recebeu os rendimentos decorrentes da ação judicial a despeito de ter recebido em nome do seu pai falecido, é ele quem é o sujeito passivo do imposto sobre a renda. É ele quem deve ser tido como contribuinte do imposto em decorrência de sua relação pessoal e direta com a situação que constituiu o respectivo fato gerador, nos termos do que dispõe o artigo 121, parágrafo único, inciso I do Código Tributário Nacional¹⁵.

De todo modo, o que deve restar claro é que o caso em apreço não comporta a aplicação do referido artigo 131 do CTN, o qual, aliás, dispõe sobre a responsabilidade pessoal dos sucessores pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação. Por essas razões, entendo que as alegações tais quais formuladas pelo recorrente não devem ser acolhidas, daí por que a autuação fiscal deve restar mantida *in totum*.

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

¹⁵ Cf. Lei nº 5.172/66. Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;