



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19647.007426/2009-63
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-007.813 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de novembro de 2020
Recorrente MÁRCIO SANTOS SILVA ARAÚJO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

RECURSO VOLUNTÁRIO. MESMAS RAZÕES DE DEFESA ARGUIDAS NA IMPUGNAÇÃO. ACÓRDÃO RECORRIDO. ADOÇÃO DAS RAZÕES DE DECIDIR. RICARF.

O conselheiro relator pode utilizar-se da transcrição da decisão de primeira instância se registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e se entender pela confirmação e adoção dos fundamentos fáticos e jurídicos erigidos pela autoridade julgadora de 1ª instância.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO. RESGATE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA.

Por expressa determinação legal, os rendimentos do trabalho com e/ou sem vínculo empregatício e os resgates de contribuição à previdência privada estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte e na declaração de ajuste anual.

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

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

REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIAS E/OU PERÍCIAS. DESNECESSIDADE. LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO DO JULGADOR.

Cabe ao contribuinte colacionar aos autos todas as provas e documentos que no seu entendimento possam comprovar a veracidade de suas alegações.

A atuação de ofício por parte da autoridade julgadora ao determinar a realização de diligências que entender necessárias tem por escopo a complementação ou obtenção de esclarecimentos sobre as provas que já foram trazidas aos autos pelo próprio sujeito passivo, de modo que, mesmo em observância ao princípio da verdade material, a autoridade julgadora não pode substituir os sujeitos da relação e invocar para si a responsabilidade no que diz com a produção probatória em favor do sujeito passivo, quer seja porque ele deixou completamente de fazê-lo, quer seja porque o fez de forma insuficiente.

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 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 – IRPF relativo ao ano-calendário 2005, constituído em decorrência da omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, de modo que o crédito restou apurado no montante total de R\$ 36.554,33, incluindo-se aí as exigências a título de imposto suplementar, multa de ofício e juros de mora (fls. 71).

De acordo com a leitura da *Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal* de fls. 73, verifica-se que a omissão de rendimentos decorreu (i) do resgate de fundo de previdência privada junto ao *Itaú Vida e Previdência S.A* no montante de R\$ 147.129,65, cujo imposto de renda foi retido na fonte no valor de R\$ 19.885,10 e (ii) do acordo judicial realizado com a *Caixa Econômica Federal* em virtude da revisão de benefícios previdenciários e perdas mensais resultantes do Plano Real, sendo que tal acordo foi firmado em 60 salários mínimos e resultou em R\$ 18.202,59, de modo que o imposto de renda na fonte foi apurado no montante de R\$ 546,08. A propósito, na apuração do imposto lançado foi compensado o Imposto de Renda Retido na Fonte sobre os rendimentos omitidos no valor de R\$ 19.885,10.

O contribuinte foi devidamente intimado da autuação fiscal e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 2/19 por meio da qual não concordou com o montante do crédito apurado em decorrência dos rendimentos no valor de R\$ 18.202,59 pagos pela Caixa

Econômica Federal e R\$ 128.927,06 relativos aos saques de fundo de previdência privada e acabou suscitando, portanto, os motivos de fato e direito, os pontos de discordância e suas razões de defesa. A propósito, destaque-se que o contribuinte havia apresentado Solicitação de Retificação de Lançamento de nº 2006/604420310502068 a qual foi indeferida (fls. 37).

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. 89/103, a 1ª Turma da DRJ de Recife – PE entendeu por julgá-la procedente em parte, já que os honorários advocatícios pagos em decorrência dos rendimentos recebidos na ação judicial deveriam ser deduzidos, de modo que o crédito tributário foi recalculado e restou mantido no montante de R\$ 16.990,36. Ao final, o referido Acórdão restou ementado nos seguintes termos:

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

Exercício: 2006

RESGATE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. TRIBUTAÇÃO.

Por expressa determinação legal, os rendimentos do trabalho com e sem vínculo empregatício e os resgates de contribuição à previdência privada estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte e na declaração de ajuste anual.

RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE. TRIBUTAÇÃO.

Em decorrência da suspensão do Ato Declaratório PGFN nº 01/2009 pelo Parecer nº 2331/2010, os rendimentos pagos acumuladamente em data anterior a 01/01/2010, devem ser declarados como tributáveis na declaração de ajuste anual relativa ao ano-calendário do efetivo recebimento dos valores, somando-os aos demais rendimentos auferidos no período

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE AÇÕES JUDICIAIS. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

No caso de rendimentos recebidos acumuladamente em função de ação judicial, poderá ser excluído, para efeito de tributação na declaração de ajuste anual, o valor das respectivas despesas judiciais necessárias ao seu recebimento, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização.

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

A responsabilidade tributária por infrações 6, em regra, objetiva, ou seja, independe da intenção do agente. A infração não é elidida pela alegação de desconhecimento da legislação.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS

A extensão dos efeitos das decisões judiciais, no âmbito da Secretaria da Receita Federal, possui como pressuposto a existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal acerca da inconstitucionalidade da lei que esteja em litígio e, ainda assim, desde que seja editado ato específico do Sr. Secretário da Receita Federal do Brasil nesse sentido. Não estando enquadradas nesta hipótese, as sentenças judiciais só produzem efeitos para as partes entre as quais são dadas, não beneficiando nem prejudicando terceiros.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

Deve ser indeferido o pedido de diligência quando o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

O contribuinte foi devidamente intimado do resultado da decisão de 1ª instância em 05.02.2013 (fls. 107) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 109/124, protocolado em 06.03.2013, 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.

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

(i) Da suspensão da exigibilidade do crédito tributário:

- Que qualquer procedimento tendente à cobrança dos débitos albergados no presente processo deve restar paralisado, nos termos do que dispõe o artigo 151, inciso III do Código Tributário Nacional, bem assim que o processo passe a constar como “exigibilidade suspensa” nos sistemas da Receita Federal e, ainda, que seja deferida a expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa nos termos dos artigos 205 e 206 do CTN.

(ii) Dos rendimentos no montante de R\$ 18.202,59 recebidos a título de acordo judicial de perdas mensais quanto ao benefício previdenciário decorrentes do Plano Real:

Aplicação imediata do Ato Declaratório PGFN nº 01/2009 e Artigo 144 do CTN

- Que sobre o valor de R\$ 18.202,59 já havia sido retido o montante de R\$ 546,08 e que, assim, o lançamento em questão representa uma tentativa de bitributação, bem como que a retenção na fonte foi realizada a partir da tabela progressiva e sobre o valor gerado em cada competência, de acordo com o disposto no artigo 3º da Lei nº 9.250/95;

- Que deve ser aplicada a alíquota vigente à época do recebimento de cada rendimento mensal e não a alíquota vigente nos dias atuais sobre a totalidade acumulada, conforme dispõe o artigo 144 do CTN, sendo que em face das tantas derrotas da Fazenda Nacional a PGFN acabou editando o Ato Declaratório nº 01 de 23/03/2007 que dispõe nesse sentido;

- Que o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.118.429/SP, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, fixou

o entendimento de que o imposto de renda sobre deve ser calculado em cada competência mensal no que diz com os valores recebidos a título de ação judicial; e

- Que o Ato Declaratório nº 01/2009 foi suspenso sob o argumento de que o STF havia reconhecido a matéria como de repercussão geral, sendo que o reconhecimento da repercussão geral aí fundamentou-se apenas na alegação de inconstitucionalidade do artigo 12 da Lei nº 7.712/88, mas, no caso, aplica-se o artigo 12-A da norma, que, aliás, é favorável à tese defendida; e

- Que o imposto deve ser calculado de acordo com as alíquotas incidentes em cada mês do período discutido, qual seja, dezembro de 1995 até a data do pagamento.

(iii) Do lançamento sobre o valor de R\$ 128.927,06 resgatado de Fundo de Previdência Privada constituído com remuneração percebida do trabalho executado na República Federal da Alemanha:

Aplicação do Decreto nº 76.988/1976, vigente à época dos fatos e do Artigo 144 do CTN

- Que a base de cálculo do IRPF no valor de R\$ 128.927,07 refere-se a retiradas do Fundo de Previdência Privada, o qual foi formado em sua quase totalidade por intermédio de proventos recebidos de trabalho remunerado prestado na República Federal da Alemanha, a qual, aliás, já tributou tais proventos à alíquota de 30%;

- Que os valores do fundo de previdência devem ser tributados até o limite de R\$ 28.670,54, já que tal montante foi composto com proventos adquiridos no Brasil, sendo que até 2005 vigia o Acordo para evitar a dupla tributação entre Brasil e Alemanha, promulgado pelo Decreto nº 76.988/76, o qual, aliás, apenas foi revogado em 01.01.2006 por força do Decreto nº 5.634/05;

- Que o acordo dispunha claramente que os rendimentos auferidos e tributados num dos Estados signatários não seriam objeto de nova tributação no outro Estados para os quais fossem transferidos, restando-se observar, pois, que os tratados sobrepõem-se à legislação interna tributária brasileira nos exatos termos do artigo 98 do CTN, sendo que o próprio acordo acaba se tornando Lei no Brasil;

- Que se o acordo internacional encontrava-se vigente à época do resgate dos valores do Fundo de previdência privada, a Administração não pode fazer incidir novamente o imposto, sendo que o acordo só foi revogado em 2006, enquanto que os recebimentos que geraram o ingresso no Fundo de Previdência ocorreram em 21.03.2001 a 30.10.2002, os quais, a propósito, foram tributados na Alemanha à alíquota de 30%; e

- Que deve-se aplicar o artigo 144 do Código Tributário Nacional ao caso concreto, de modo que a Administração não pode desconsiderar a lei

vigente à época e fazer incidir sobre o valor resgatado nova tributação, já que isso representa *bis in idem*.

Com base em tais alegações, o recorrente pleiteia que o acórdão recorrido seja parcialmente reformado de acordo com os artigos 145 e 149, inciso I do CTN e que todos os supostos débitos de IRPF lançados sejam declarados indevidos, sendo que, ao final, o recorrente entende por pugnar pela realização de diligência fiscal nos termos do Decreto nº 70.235/72.

Passemos, então, ao exame das alegações tais quais formuladas pelo recorrente em seu recurso voluntário.

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:

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.

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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.

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 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

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.

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.

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 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

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.

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 dos juros creditados em contas correntes bancárias ou dos lucros creditados aos sócios. Vale dizer, para tributar renda cuja percepção em moeda pelo contribuinte podia ser seguramente presumida, por depender essa percepção, basicamente, de ato do próprio contribuinte.”

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

Fixadas essas premissas iniciais, é de se reconhecer que a apuração de omissão de rendimentos aqui discutida restou fundamentada, dentre outros, nos artigos 1º a 3º da Lei n. 7.713/88, artigos 1º a 3º da Lei n. 8.134/90, combinado com os artigos 5º, 6º e 33 da Lei nº 9.250/95. Confira-se:

“Lei nº 7.713/1998

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

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 nº 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.

Lei nº 9.250/95

Art. 5º As pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil que recebam rendimentos de trabalho assalariado, em moeda estrangeira, de autarquias ou repartições do Governo brasileiro, situadas no exterior, estão sujeitas ao imposto de renda na fonte incidente sobre a base de cálculo de que trata o art. 4º, mediante utilização da tabela progressiva de que trata o art. 3º.

§ 1º Os rendimentos em moeda estrangeira serão convertidos em Reais, mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América fixado para compra pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento do rendimento.

§ 2º As deduções de que tratam os incisos II, IV e V do art. 4º serão convertidas em Reais, mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América fixado para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento do rendimento.

§ 3º As pessoas físicas computarão, na determinação da base de cálculo de que trata o art. 4º e na declaração de rendimentos, 25% do total dos rendimentos do trabalho assalariado recebidos nas condições referidas neste artigo.

Art. 6º Os rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior, sujeitos a tributação no Brasil, bem como o imposto pago no exterior, serão convertidos em Reais mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América fixado para compra pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do recebimento do rendimento.

[...]

Art. 33. Sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte e na declaração de ajuste anual os benefícios recebidos de entidade de previdência privada, bem como as importâncias correspondentes ao resgate de contribuições.”

Como se pode notar, a legislação é clara ao prescrever que os rendimentos são constituídos de todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, sendo que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para que o imposto incida, que o contribuinte tenha se beneficiado por qualquer forma e qualquer título.

A rigor, registre-se que a legislação dispunha claramente que os rendimentos provenientes de pensões seriam tributáveis como rendimentos do trabalho e assemelhados, conforme se verifica do artigo 43, inciso IX do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, vigente à época dos fatos aqui discutidos¹⁰. Confira-se:

“Decreto nº 3.000/99

CAPÍTULO III - RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS

Seção I - Rendimentos do Trabalho Assalariado e Assemelhados

Rendimentos do Trabalho Assalariado, de Dirigentes e Conselheiros de Empresas, de Pensões, de Proventos e de Benefícios da Previdência Privada

Art. 43. São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos (...) (Lei nº 4.506, de 1964, art. 16, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, e Lei nº 9.317, de 1996, art. 25, e Medida Provisória nº 1.769-55, de 11 de março de 1999, arts. 1º e 2º).”

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 ou acordo 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 3.000/99¹¹. Confira-se:

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

“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 título de complementação, verifique-se que a retenção do imposto apenas será dispensada na hipótese em que o beneficiário declara à instituição financeira responsável pelo pagamento que os rendimentos recebidos são isentos e/ou não 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% (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:

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”.

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).

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

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

“Lei nº 7.713/1988

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

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

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

1. O Imposto de Renda incidente sobre os benefícios pagos acumuladamente deve ser calculado de acordo com as tabelas e alíquotas vigentes à época em que os valores deveriam ter sido adimplidos, observando a renda auferida mês a mês pelo segurado.

Não é legítima a cobrança de IR com parâmetro no montante global pago extemporaneamente. Precedentes do STJ.

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

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

A rigor, o STJ acabou decidindo por fixar a tese do Tema Repetitivo nº 351 nos seguintes termos: *“O Imposto de Renda incidente sobre os benefícios previdenciários atrasados pagos acumuladamente deve ser calculado de acordo com as tabelas e alíquotas vigentes à época em que os valores deveriam ter sido adimplidos, observando a renda auferida mês a mês pelo segurado, não sendo legítima a cobrança de IR com parâmetro no montante global pago extemporaneamente”*.

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

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

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2009

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

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

(Processo nº 15465.004153/201016. Acórdão nº 2301-005.000. Conselheiro Relator Alexandre Evaristo Pinto. Sessão de 06.04.2017. Acórdão publicado em 25.09.2017).

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

Exercício: 2014

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

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

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

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

(Processo nº 10845.723656/2018-53. Acórdão nº 2401-006.622. Conselheiro(a) Relator(a) Andréa Viana Arrais Egypto. Sessão de 04.06.2019. Acórdão publicado em 09.07.2019).

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

Em relação às alegações sobre o valor de R\$ 128.927,06, resgatados de Fundo de Previdência Privada constituído com remuneração percebida do trabalho executado na República Federal da Alemanha, e as quais o recorrente continua por sustentar a aplicação do Decreto nº 76.988/1976 e do artigo 144 do Código Tributário Nacional, entendendo por aplicar, aqui, os mesmos fundamentos perfilhados pela autoridade julgadora de 1ª instância, haja vista que o recorrente não suscitou quaisquer elementos fático-jurídicos novos capazes de refutar a linha de raciocínio ali perfilhada, valendo-me, para tanto, da autorização constante do artigo 57, § 3º do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015¹⁴.

Passarei a reproduzir, portanto, apenas os trechos da decisão de piso que aqui nos interessa:

“19. Com relação alegação que os valores do fundo de previdência privada, foi em grande parte decorrente do contrato de trabalho no exterior (cópia traduzida às fls. (18/21), de fato a partir de 22/03/2001, o contribuinte assinou um contrato de trabalho experimental de seis meses. O contribuinte alega que ao tributar o resgate do fundo de previdência privada, está havendo bitributação, tendo em vista a existência de acordo internacional entre o Brasil e a Alemanha.

20. De conformidade com as cópias das DIRPF/2002 e 2003, (apresentadas em 05/03/2002 e 31/03/2003) dos anos-base de 2001 e 2002, (fls. 81/85) verifica-se que o contribuinte, nas quais constam rendimentos exclusivamente pagos por fontes pagadoras no Brasil, conforme demonstrativos, tendo inclusive apurado imposto a restituir, em ambos os exercícios. No ano-calendário de 2001, exercício de 2002, pleiteou dedução da Contribuição Previdência Privada de R\$ 10.342,90, o limite

¹⁴ Cf. Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem: [...] § 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).

máximo da dedução previsto na legislação vigente. Na DIRPF/2003, o contribuinte auferiu rendimento tributável no valor de R\$ 29.562,00, da fonte pagadora SERCO Cooperativa de Serviços de Engenharia, utilizando o modelo simplificado.

21. No sentido de comprovar que os pagamentos da contribuição à Previdência Privada, tinha sido decorrente dos rendimentos auferidos no exterior, juntou os extratos do Banco Real, período de janeiro/2001 a outubro de 2002, onde verifica-se que foram efetuados os seguintes débitos, para pagamentos da contribuições.

Pagamentos efetuados no ano-calendário de 2001	
Extrato fls. 39, jan/2001	1.073,87
Extrato fls. 39, fev/2001	1.073,87
Extrato fls. 39 mar/2001	1.073,87
Extrato fls. 40, abr/2001	1.073,87
Extrato fls. 40, mai/2001	1.073,87
Extrato fls. 40, jun//2001	1.073,87
Extrato fls. 40, juV2001	1.073,87
Extrato fls. 40/41,ago/2001	1.073,87
Extrato fls. 41 set/2001	1.073,87
Extrato fls. 41 out/2001	1.181,34
Extrato fls. 41 nov/2001	1.181,34
Extrato fls. 41 dez/2001	1.181,34
Extrato fls. 42 dez/2001- extra	4.000,00
Total pago ao Fundo de Previdência Privada	17.208,85

Pagamentos efetuados no ano-calendário de 2002	
Extrato fls. 42 jar/2002	1.181,34
Extrato fls. 42 fev/2002	1.181,34
Extrato fls. 42 mar/2002	1.181,34
Extrato fls. 42, mai/2002	1.181,34
Extrato fls. 43, jun//2002	1.181,34
Extrato fls. 43, ju1/2002	1.181,34
Extrato fls. 43 ago/2002	1.181,34
Extrato fls. 43 set/2002	1.181,34
Extrato fls. 42 out/2002	1.181,34
Extrato fls. 43 out/2002	750,0
Extrato fls. 43 nov/2002	1.181,3
Valor total pago ao Fundo de Previdência Privada	12.563,40

22. De conformidade com os dados dos pagamentos da contribuição à Previdência Privada, efetuada no período em que o contribuinte esteve no exterior, os referidos pagamentos foram inferiores aos rendimentos tributáveis recebidos no país, devidamente declarados pelo contribuinte, conforme se verifica das cópias das DIRPF/2002 e 2003, (R\$ 86.190,87 e 29.562,00) respectivamente.

23. Verifica-se ainda, que no ano-calendário de 2001, o contribuinte auferiu rendimentos tributáveis no Brasil de R\$ 86.190,87 que utilizou como dedução da

Contribuição à Previdência Privada o valor de R\$ 10.342,90. No que diz respeito ao ano-calendário 2002, o contribuinte também auferiu rendimentos tributáveis no Brasil no total de R\$ 29.562,00, tendo optado pela declaração no modelo simplificado e informou rendimentos isentos e não tributáveis de R\$ 56.351,36, o que presume-se ter sido os rendimentos auferidos no exterior”.

Por fim, e de forma não menos importante, afirme-se, de logo, que o pedido de realização de diligência tal qual formulado à luz do Decreto nº 70.235/72 (fls. 123/124) também não deve ser aqui acolhido, conforme razões que passarei a expor adiante.

Decerto que a autoridade fiscal tem o dever de buscar a verdade material em razão de estar vinculada à legalidade. É pela verdade material que os fatos e provas são valorados. Aliás, sobre a verdade material Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López¹⁵ dispõem o seguinte:

“Em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade administrativa tem o dever de buscar a verdade material. O processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independente do alegado e provado (...).

[...]

Contudo, mesmo no processo administrativo fiscal, não se pretende obter a verdade absoluta, quase sempre inatingível. Obtém-se apenas um juízo de verossimilhança ou probabilidade da ocorrência dos fatos, valendo-se da discussão travada de forma dialética no processo. As partes trazem suas provas e o julgador as examina, podendo requerer outras se julgar necessário. As regras processuais vêm no sentido de auxiliar o julgador na condução do processo e na obtenção de um grau de certeza que lhe permita solucionar o litígio. São regras de fixação formal da prova. No processo administrativo, há uma maior liberdade na busca das provas necessárias a formação da convicção do julgador sobre os fatos alegados no processo. Essa busca, no entanto, não pode transformá-lo num inquisidor sob pena de prejudicar a imparcialidade (...).” (grifei).

Quer dizer, é pela “verdade material” que a lei concede ao órgão fiscal meios instrutórios amplos para que venha a formar sua livre convicção sobre fatos praticados pelo contribuinte. Todavia, agir em nome da verdade material não equivale a agir em nome da verdade absoluta, porque, como visto, a verdade absoluta encontra-se no campo da utopia, do ideal. Aliás, pela verdade material não se pretende obter a verdade absoluta, quase sempre inatingível. Obtém-se, isso sim, apenas um juízo de verossimilhança ou probabilidade da ocorrência dos fatos.

Seguindo essa linha de raciocínio, note-se que o artigo 29 do Decreto n. 70.235/72 dispõe que a autoridade julgadora formará livremente sua convicção quando da apreciação da prova e poderá determinar as diligências que entender necessárias. Confira-se:

“Decreto n. 70.235/72

¹⁵ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.”

Trata-se do princípio do livre convencimento motivado do julgador segundo o qual a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos deve ser realizada de forma livre, não se cogitando da existência de critérios prefixados de hierarquia de provas, os quais, aliás, poderiam acabar determinando quais provas apresentariam maior ou menor peso no julgamento da lide.

É nesse sentido que dispõem Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López¹⁶:

“[...] Por este princípio, a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos é feita, livremente, pelo julgador, não havendo vinculação a critérios prefixados de hierarquia de provas, ou seja, não há preceito legal que determine quais as provas devem ter maior ou menor peso no julgamento da lide.

No momento de prolação da sentença, o julgador poderá, segundo o seu convencimento pessoal, formar a sua livre convicção sobre os elementos trazidos aos autos, podendo, se assim o quiser, adotar as diligências que entender necessárias à apuração da verdade material no que concerne tão somente aos fatos que constituem o processo. Em assim sendo, tem-se que o julgador é soberano na análise das provas produzidas nos autos, devendo decidir conforme o seu convencimento. Mas o livre convencimento não se confunde com arbítrio, não podendo, por exemplo, o julgador discordar simplesmente do previsto na norma legal sem argumentos jurídicos consistentes, nem indeferir provas sem que diga a razão, tampouco desconhecer as presunções e ficções legais aplicáveis ao caso concreto. Pelo princípio da persuasão racional, exige-se que o livre convencimento seja motivado, devendo o julgador declinar as razões que o levaram a valorar uma prova em detrimento de outra. A motivação equivale a uma justificativa, que no nosso entender deverá ser razoável e lógica, de forma a permitir a satisfação do processo administrativo.”

O processo administrativo fiscal é regido pelo princípio da verdade material, de modo que não existe, aqui, limitação relativamente às provas que podem ser produzidas. Mas, de fato, saliente-se que o livre convencimento do julgador está adstrito às questões trazidas aos autos. A autoridade não pode produzir provas sobre fatos distintos daqueles postos à sua apreciação e que não tenham sido requeridas pelos interessados, sob pena de nulidade da decisão.

Por outro lado, a atuação de ofício por parte da autoridade julgadora ao determinar a realização de diligências que entender necessárias nos termos do artigo 29 do Decreto n. 70.235/72 tem por escopo a complementação ou obtenção de esclarecimentos sobre as provas que já foram trazidas aos autos pelo próprio sujeito passivo, restando-se concluir, portanto, que, mesmo em observância ao princípio da verdade material, a autoridade julgadora não poderá substituir os sujeitos da relação e invocar para si a responsabilidade no que diz com a produção probatória, quer seja porque o sujeito passivo deixou completamente de fazê-lo, quer seja porque o fez de forma insuficiente, porque, como cediço, e de acordo com os artigos 373, inciso I do

¹⁶ NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

Código de Processo Civil de 2015¹⁷, 16, inciso III do Decreto n. 70.235/ 72¹⁸ e artigo 36 da Lei n. 9.784/99¹⁹, caberá ao próprio interessado comprovar os fatos que tenha alegado.

Em outras palavras, a realização de diligências não pode ser compreendida como uma espécie de substituição do dever do sujeito passivo em comprovar suas alegações a partir do levantamento de documentos que deveriam ter sido trazidos aos autos por ele próprio.

A rigor, percebe-se que a jurisprudência deste Tribunal administrativo vem sustentando o entendimento de que cabe ao contribuinte trazer aos autos todas as provas e documentos que efetivamente possam comprovar suas alegações. Veja-se:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 30/04/2008

RECURSO VOLUNTÁRIO. ALEGAÇÃO SEM PROVAS.

Cabe ao contribuinte trazer ao contencioso todas as provas e documentos que efetivamente comprovem os fatos que alega. A recorrente alegou que o crédito pleiteado teria origem em pagamento indevido decorrente de haver computado na base de cálculo receita de venda de mercadoria sujeita a incidência monofásica, e juntou excertos de livro razão, balancete patrimonial e relatórios contábeis, entretanto, não apontou quais seriam os lançamentos contábeis relevantes nem trouxe aos autos documentação comprobatória dos lançamentos.

(Processo n. 10166.911512/2011-25. Acórdão n. 3302-0008.453. Conselheiro Relator Corinto Oliveira Machado. Sessão de 24.06.2020. Acórdão publicado em. 14.08.2020)”.

Além do mais, a jurisprudência deste Tribunal também acaba corroborando nossa linha de entendimento no sentido de que a realização de diligências nos termos do artigo 29 do Decreto n. 70.235/72 não tem por escopo o levantamento de documentos e provas em favor do contribuinte, já que o próprio contribuinte é quem dispõe de meios próprios para tanto. Confira-se:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2008

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

Os pedidos de diligências e/ou perícias podem ser indeferidos pelo órgão julgador quando desnecessários para a solução da lide. Os documentos necessários para fazer prova em favor do contribuinte não são supridos mediante a realização de diligências/perícias, mormente quando o próprio contribuinte dispõe de meios próprios para providenciá-los.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. DISTRIBUIÇÃO.

¹⁷ Verifique-se, por oportuno, que o artigo 333, inciso I do Código de Processo Civil 1973 acabou sendo substituído, por assim dizer, pelo artigo 373, inciso I do CPC/2015, que, a propósito, dispõe igualmente no sentido de que "o ônus da prova incube ao autor quanto ao fato constitutivo do seu direito".

¹⁸ Cf. Decreto n. 70.235/72. Art. 16. A impugnação mencionará: III os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

¹⁹ Cf. Lei n. 9.784/99. Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

O ônus da prova existe afetando tanto o Fisco como o sujeito passivo. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados, como, ao contribuinte as provas que se contraponham à ação fiscal.

(Processo n.10730.723244/2011-32. Acórdão n. 2202-003.999. Conselheiro(a) Relator(a) Júnia Roberta Gouveia Sampaio. Redator designado Marco Aurélio de Oliveira Barbosa. Sessão de 08.07.2017. Acórdão publicado em 03.07.2017).” (grifei).

Tendo em vista que os elementos probatórios devem ser levantados e colacionados aos autos pelos próprios interessados, entendo pela desnecessidade de conversão do julgamento em diligência à luz do artigo 29 do Decreto n. 70.235/72, uma vez que a realização de diligências não autoriza que a autoridade julgadora substitua os sujeitos da relação e invoque para si a responsabilidade no que diz com a produção probatória em favor de um ou de outro, quer seja porque o sujeito passivo, no caso, deixou completamente de fazê-lo, quer seja porque o fez de forma insuficiente.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, conheço do recurso voluntário e voto por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega