MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10380.009439/2007-17

Processo nº	10380.009439/2007-17
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2201-007.785 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	06 de novembro de 2020
Recorrente	JOSÉ HONÓRIO GONÇALVES DE TOFOLI
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES SITUADAS NO EXTERIOR. BENEFICIÁRIO FINAL DE RECURSOS FINANCEIROS DO EXTERIOR. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. IRPF. FATO GERADOR COMPLEXIVO.

O fato gerador do Imposto sobre a Renda de Pessoas Físicas é complexivo e, portanto, para fins de apuração de omissão de rendimentos recebidos do exterior ocorre apenas ocorre no dia 31 de dezembro do respectivo ano-calendário.

O direito de a Fazenda lançar o Imposto sobre a Renda de Pessoa Física suplementar decai em cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador, que, no caso, ocorre no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário, sendo que tal regra apenas se aplica aos casos em que tenha ocorrido pagamento antecipado do imposto e não tenha sido constatada a ocorrência de fraude, dolo ou simulação.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. BENEFICIÁRIO FINAL DE RECURSOS FINANCEIROS DO EXTERIOR. ELEMENTOS PROBATÓRIOS ROBUSTOS E SUFICIENTES.

Os dados constantes de arquivos magnéticos e documentos legalmente enviados ao Brasil pela Promotoria Distrital de Nova Iorque, Estados Unidos da América, periciados e objeto de laudo conclusivo elaborado pela Policia Federal constituem-se elementos de prova incontestes de que o sujeito passivo efetuou remessa de recursos ao exterior através de uma subconta mantida ou administrada por uma instituição bancária ou financeira americana.

Os elementos probatórios constantes dos autos identificam o recorrente como sendo o beneficiário final de recursos financeiros no exterior.

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

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar o crédito tributário relativo à multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu 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 2002, constituído em decorrência da apuração de omissão de rendimentos recebidos de fontes pagadoras situadas no exterior, de modo que o crédito restou apurado no montante total de R$ 146.599,40, sendo que R$ 50.355,36 correspondem à cobrança do imposto, R$ 33.934,47 são relativos à incidência dos juros de mora, R$ 37.766,52 dizem respeito à aplicação de multa de ofício de 75% e R$ 24.543,05 foram exigidos a título de multa isolada pela falta do recolhimento do imposto através do carnê-leão (fls. 4/11).

Conforme se pode verificar da leitura do *Termo de Verificação Fiscal* de fls. 12/14, a autoridade acabou entendendo pela lavratura da respectiva autuação fiscal com base nos motivos a seguir transcritos:

> Conforme consta do Laudo Pericial n° 2504/2005-INC, a instituição financeira MTBCBC HUDSON BANK de Nova York foi identificada como intermediária de diversas ordens de pagamento. Sediada em Nova York, nos Estados Unidos, a instituição financeira MTB-CBCHUDSON BANK atuava como preposto bancário de pessoas físicas e jurídicas, administrando contas e subcontas especificas, entre as quais a conta corrente n° 030102375, denominada BISCAY TRADING LTDA.
>
> [...]
>
> Com fulcro na documentação acima citada e na forma dos arts. 844, 904, 911 e 927 do Decreto 3000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), enviamos Termo de Inicio de

Documento nato-digital

Ação Fiscal datado de 08/06/2007, para que o mesmo esclarecesse e comprovasse devidamente a origem dos recursos utilizados nas movimentações de divisas em referencia, bem como a natureza da operação, na ordem de US$ 77.000,00, uma vez que nas referidas transações efetuadas pelo contribuinte na qualidade de beneficiário, não constava a informação na sua declaração de rendimentos referentes ao ano-calendário de 2002, exercício de 2003, apresentada à Secretaria da Receita Federal.

Em resposta ao Termo supramencionado, foi solicitado pelo fiscalizado em 21/06/2007 prorrogação do prazo inicialmente determinado. Em 09/07/2007, o contribuinte apresentou a seguinte resposta:

> "Lamentavelmente não poderei atender a tal solicitação, visto que desconheço tal operação e, inclusive, nunca mantive qualquer contato, verbal ou formal, com a referida instituição financeira".

[...]

Com o intuito de identificar precisamente o sujeito passivo fiscalizado foram efetuadas pesquisas no sistema do Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Através da consulta investigativa no sistema CPF foram informadas as palavras JOSE HONORIO TOFOLI, sendo recuperado apenas 1 registro com o nome de JOSE HONORIO GONÇALVES DE TOFOLI, Nascimento, 20/11/1945, Fortaleza-CE. Portanto, não restando nenhuma dúvida sobre a identificação do - sujeito passivo, tendo em vista que só existe um contribuinte com o nome JOSÉ HONÓRIO GONÇALVES DE TOFOLI no Cadastro de PessoasFísicas da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Diante do relato acima, não procede a alegação do fiscalizado, o qual afirma desconhecer a operação, já que o Laudo n° 2504/2005-INC da Policia Federal informa que na transação efetuada através da conta n° 00030102375, denominada BISCAY TRADING LTD, no MTB-Hudson Bank consta o nome do fiscalizado como beneficiário final da transação.

Assim sendo, e tendo em vista que o fiscalizado não trouxe elementos capazes de ilidir os fatos apurados, relatados e comprovados por prova pericial, ficou evidentemente demonstrado a infração apurada.

Referidos valores estão sendo arrolados para tributação como omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, sendo convertidos em dólares americanos para moeda nacional tendo como base a cotação do dólar fixada, para compra, pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do recebimento do rendimento (IN SRF N° 208/2002), conforme discriminado abaixo:

DATA	VALOR (U$$)	DÓLAR COMPRA	VALOR (R$)
19/03/2002	30.000,00	2,4372	73.116,00
22/04/2002	30.000,00	2,3534	70.602,00
13/05/2002	17.000,00	2,3172	39.392,40
TOTAL	38.746,20		183.110,40

O contribuinte foi regularmente cientificado da autuação fiscal em 30.08.2007 (fls. 98/99 e 101/102) e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 104/123 em que alegou, em síntese, (i) a ocorrência da decadência, (ii) a ausência de prova de que tenha recebido rendimentos do exterior ou que tenha enviado recursos ao exterior e (iii) a ilegalidade da

Documento nato-digital

aplicação concomitante das multas de ofício e isolada. Com base em tais alegações, o contribuinte requereu o cancelamento do auto de infração.

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. 128/143, a 1ª Turma da DRJ de Fortaleza – CE entendeu por julgá-la improcedente, conforme se pode verificar da ementa transcrita abaixo:

> "**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**
>
> Ano-calendário: 2002
>
> RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR.
>
> São tributáveis os rendimentos recebidos de fontes no exterior, transferidos ou não para o Brasil, nos termos da legislação de regência.
>
> ILEGITIMIDADE PASSIVA. PROVAS CONSTANTES DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS ENVIADOS LEGALMENTE PARA 0 BRASIL.
>
> Existindo nos autos elementos que identificam o contribuinte como sendo o beneficiário de recursos no exterior, não há como prosperar a alegação de ilegitimidade passiva.
>
> Os dados constantes de arquivos magnéticos e documentos, legalmente enviados ao Brasil pela Promotoria Distrital de Nova Iorque, Estados Unidos da América, periciados e objeto *de* laudo conclusivo pela Policia Federal e fielmente reproduzidos no processo, constituem-se em elementos de prova incontestes de que o sujeito passivo efetuou remessa de recursos, ao exterior, por meio de uma subconta mantida ou administrada por uma instituição bancária ou financeira americana.
>
> CONCOMITÂNCIA ENTRE MULTA DE OFICIO E MULTA ISOLADA.
>
> Nada obsta que se aplique a multa de oficio e a multa isolada por se referirem a diferentes infrações cometidas.
>
> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
>
> Ano-calendário: 2002
>
> DECADÊNCIA. FATO GERADOR MENSAL. TERMO INICIAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.
>
> O fato gerador do imposto sobre a renda da pessoa física ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.
>
> No lançamento de oficio a contagem do prazo decadencial obedece à regra geral expressamente prevista no art. 173, 1, do Código Tributário Nacional, iniciando-se a contagem a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.
>
> DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.
>
> As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela, objeto da decisão, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação e das súmulas vinculantes publicadas pelo CARF.
>
> Impugnação Improcedente
>
> Crédito Tributário Mantido."

O contribuinte foi devidamente intimado do resultado da decisão de 1ª instância em 04.10.2012 (fls. 152) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 153/181, protocolado em 23.10.2012, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. E, aí, os autos

Documento nato-digital

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 apreciá-lo em suas alegações preliminares e meritórias.

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

(i) Preliminarmente: Da ocorrência da decadência em relação aos meses de março, abril e maio de 2002:

- Que o crédito tributário encontra-se decaído por força do artigo 150, § 4º do CTN, já que os rendimentos de IRPF são tributados mês a mês, conforme prescreve o artigo 42, § 4º da Lei nº 9.430/96; e

- Que a própria autoridade fiscal considerou a omissão de rendimentos mês a mês, porquanto o IRPF é devido na medida em que os rendimentos e ganhos são percebidos, sem prejuízo do ajuste anual, nos termos do que dispõe o artigo 2º da Lei nº 8.134/90, de modo que o lançamento de cada fato gerador mensal de 2002 teve o prazo decadencial de cinco anos finalizado no final de cada um dos meses de março, abril e maio correspondentes do ano de 2007.

(ii) Da ausência de prova de que o contribuinte tenha recebido rendimentos do exterior ou que tenha enviado recursos ao exterior:

- Que a autoridade fiscal limitou-se a realizar uma pesquisa de nome e CPF e encontrou um nome semelhante – mas não idêntico – ao seu e, portanto, acabou concluindo pela omissão de rendimentos recebidas de fontes situadas no exterior, sendo que não há nenhuma indicação ou prova documental de que tenha assinado qualquer documento ou dado qualquer ordem ao *MTB Hudson Bank* ou, ainda, que tenha aberto conta bancária no exterior, bem como não há nenhuma indicação de que algum numerário tenha sido efetivamente creditado em seu nome e não há prova de que o nome que consta nas mídias – José Honório Tofoli – pertença à mesma pessoa.

(iii) Da ilegalidade da aplicação concomitante das multas de ofício e isolada:

- Que a multa isolada apenas deve ser exigida isoladamente e não em concomitância com a multa de ofício.

Documento nato-digital

Com base em tais alegações, o recorrente pleiteia pelo cancelamento do auto de infração como medida de justiça.

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

1. Da alegação de ocorrência da decadência e do momento da ocorrência do fato gerador do IRPF

É importante dispor, em linhas introdutórias, que ainda que a Lei n. 7.713/88 tenha pretendido encampar a chamada tributação em "bases correntes" mensal ao definir em seu artigo 2º que "*o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos*", decerto que o IR não se confirmou como devido de forma mensal. A lei traduzia a intenção da administração tributária em acabar com a sistemática das *Declarações de Ajuste Anual*, o que, de fato, não foi o que aconteceu. De todo modo, é de se reconhecer que o imposto de renda devido mensalmente pelas pessoas físicas se refere aos recolhimentos que devem ser realizados de forma antecipada.

Posteriormente, foi publicada a Lei n. 8.134/90, cujo artigo 2º estabelece que "*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*." [1] E ainda que o legislador continue por determinar que o IRPF é devido à medida que os rendimentos e ganhos de capital são percebidos, decerto que tal norma não pode ser interpretada literalmente. O que o dispositivo determina não é que ocorra a incidência imediata do IRPF sobre o recebimento de rendimentos. O preceptivo legal consagra, isso sim, o critério de disponibilidade econômica como um marco a ser considerado para que cada elemento da base de cálculo do gravame seja levado em consideração.

Apesar da literalidade constante dos artigos 2º da Lei nº 7.713/88 e 2º da Lei nº 8.134/90, não seria correto afirmar que o IRPF é devido à medida que os rendimentos são percebidos. Na realidade, o que se pode concluir é que os rendimentos são levados em conta para fins de apuração da base de cálculo do imposto no momento em que são percebidos. Portanto, o saldo do imposto a pagar ou restituir na *Declaração de Ajuste Anual* será apurado mediante aplicação da tabela progressiva anual sobre a base de cálculo apurada, de modo que apenas com a apuração anual do imposto é que é possível conferir se o contribuinte é devedor ou credor da Fazenda Nacional.

A doutrina especializada tem entendido que a sistemática de "bases correntes" deve ser interpretada *cum grano salis*. É nesse sentido que tem sustentado Mary Elbe Queiroz[2]:

> "A sistemática de 'bases correntes' como forma de tributação, tanto das pessoas físicas como das pessoas jurídicas, tem por escopo a tributação das rendas ou proventos à medida que esses vão sendo auferidos.
>
> Trata-se, indiscutivelmente, de disposição expressa em lei. Contudo, a interpretação a ser adotada e a mais consentânea com o conjunto estrutural previsto no ordenamento

[1] Essa previsão é reproduzida no artigo 2º, § 2º do Decreto n. 3.000/99.
[2] QUEIROZ, Mary Elbe. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transacional, lançamento, apreciaçãoes críticas. Barueri: Manole, 2004, p. 134-135.

Documento nato-digital

> jurídico brasileiro, é de que tal sistemática veio permitir, apenas, que a ocorrência do fato gerador do imposto pudesse acontecer em lapso de tempo menor do que o período anual anteriormente vigente. Sob a ótica do Fisco, todavia, tal prescrição tem por objetivo possibilitar a exigência de 'antecipações', momento em que, segundo a Administração Tributária, teria ocorrido o feto gerador do IR.
>
> Tal sistemática jamais poderá ser compreendida como autorização legal que permita a realização do fato gerador do IR a cada ingresso de valor ou receita percebida no curso do ano-calendário de sua ocorrência, pois, do contrário estar-se-ia desvirtuando a hipótese de incidência constante na lei, bem assim o próprio conceito constitucional de renda ou proventos, visualizado como acréscimo patrimonial.
>
> Essa forma de incidência não deverá ser considerada como uma permissão para que as rendas ou proventos sejam tributados de imediato, no momento de qualquer ingresso, uma vez que o fato gerador do tributo não é o ingresso de valores, mas sim, a aquisição da disponibilidade de renda ou provento, esses considerados como um *plus*, como até aqui já ficou demonstrado à exaustão.
>
> [...]
>
> Adotar-se outro entendimento seria afrontar os princípios da igualdade, legalidade, capacidade contributiva, pessoalidade, generalidade e progressividade a que está, irremediavelmente, submetida a incidência do Imposto sobre a Renda, pois, no momento dos ingressos, ainda não se tem como aferir se houve acréscimos e do quanto percebido qual o valor que, efetivamente, se refere a 'acréscimo' ou lucro, como colocado na lei." (grifei).

Dito isto, registre-se que a tributação dos rendimentos recebidos de fontes pagadoras situadas no exterior deve ser realizada com base na sistemática de tributação mensal obrigatória através do carnê-leão de acordo com o que dispunha o artigo 106 do Decreto nº 3.000/99[3] (RIR/99), vigente à época dos fatos aqui discutidos, e nos termos do artigo 8º da Lei nº 7.713/1998[4], sendo que os rendimentos e o respectivo imposto pago deverão ser computados, pelo contribuinte, na apuração da base de cálculo do Imposto (ajuste) a ser realizada em 31 de dezembro do ano base, de modo que tanto os rendimentos quando o imposto pago devem ser informados e computados na *Declaração de Ajuste Anual*, conforme prescrevera o artigo 787 do RIR/99[5].

É por isso mesmo que se diz que o fato gerador do Imposto sobre a Renda é complexivo e ocorre tão-somente no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário, já que é aí que a apuração tanto do imposto pago antecipadamente quanto dos demais rendimentos e deduções poderá ser realizada por completo.

Considerando, pois, que o fato gerador do IPRF para fins de apuração do resultado positivo proveniente da atividade rural ocorre no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário, resta-nos, agora, verificar se, de fato, a regra de decadência prevista no artigo 150, §

---

[3] Cf. Decreto nº 3.000/99. Art. 106. Está sujeita ao pagamento mensal do imposto a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País (...) (Lei nº 7.713, de 1988, art. 8º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 24, § 2º, inciso IV).

[4] Cf. Lei nº 7.713/98. Art. 8º Fica sujeito ao pagamento do imposto de renda, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei, a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País.

[5] Cf. Decreto nº 3.000/99. Art. 787. As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário (Lei nº 9.250, de 1995, art. 7º).

Documento nato-digital

4º do CTN deve ser aplicada à hipótese dos autos. Confira-se, portanto, o que dispõe o artigo 150, § 4º do CTN:

> "**Lei n° 5.172/66**
>
> **SEÇÃO II - Modalidades de Lançamento**
>
> **Art. 150**. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.
>
> [...]
>
> **§ 4º** Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

Observe-se que por força do artigo 62, § 2º do Regimento Interno do CARF – RICARF[6], aprovado pela Portaria MF n. 343, de junho de 2015, o exame da suposta ocorrência da decadência deve realizado à luz do entendimento firmado no Recurso Especial n. 973.733/SC, julgado sob o rito do artigo 543-C do Código de Processo Civil de 1973, cuja tese restou firmada nos seguintes termos:

> "O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito."

De acordo com tal entendimento, a regra de decadência prevista no artigo 150, § 4º do CTN só deve ser aplicada nos casos em que o sujeito passivo tiver antecipado pagamento de Imposto de Renda e não houver comprovação de dolo, fraude ou simulação, porque, do contrário, prevalecerá a regra decadencial constante do artigo 173, inciso I do CTN. A propósito, é nesse mesmo sentido que tem se manifestado a jurisprudência deste Tribunal, conforme se pode observar das ementas transcritas abaixo:

> "**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF**
>
> Ano-calendário: 2003
>
> DECADÊNCIA. RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL. FATO GERADOR COMPLEXIVO.

[6] Cf. RICARF. Art. 62. (omissis). § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Documento nato-digital

> O direito de a Fazenda lançar o Imposto de Renda Pessoa Física devido no ajuste anual decai após cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador que, por ser considerado complexivo, se perfaz em 31 de dezembro de cada ano, desde que não seja constada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do art. 150, §4º, do CTN.
>
> [...]
>
> (Processo n. 13.116.002.686/2007-01. Acórdão n. 2201-005.059, Conselheiro Relator Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Sessão de 14.03.2019. Publicado em 04.04.2019).
>
> ***
>
> **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF**
>
> Ano-calendário: 1999
>
> DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. FATO GERADOR EM 31 DE DEZEMBRO.
>
> O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.
>
> IRPF. DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 173, I, DO CTN.
> O art. 62-A do RICARF obriga a utilização da regra do REsp nº 973.733 - SC, decidido na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, o que faz com a ordem do art. 150, § 4º, do CTN, só deva ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nas demais situações.
>
> [...]
>
> (Processo n. 19647.013453/2004-61. Acórdão n. 2401-006.080, Conselheiro Relator Rayd Santana Ferreira. Sessão de 12.03.2019. Publicado em 08.04.2019)".

Na hipótese dos autos, é de se reconhecer que ainda que aplicássemos a regra decadencial prevista no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional tendo em vista que houve recolhimento de Imposto de Renda, conforme se pode verificar da Declaração de Ajuste Simplificada juntada às fls. 15/18, e não houve qualquer comprovação de dolo, fraude ou simulação, decerto que a decadência não restou configurada, porquanto o fato gerador do imposto ocorrera em 31.12.2002 e o recorrente havia sido intimado do lançamento em 30.08.2007 (fls. 98/99 e 101/102), restando-se concluir, portanto, que a notificação da autuação ocorreu dentro do quinquênio previsto no artigo 150, § 4º do CTN.

Por essas razões, entendo que a decadência do crédito tributário tal qual formulada pelo recorrente não deve ser aqui acolhida, já que o fato gerador do IRPF é complexivo e, portanto, ocorreu apenas em 31.12.2002, sendo que, no caso, a intimação do respectivo Auto de Infração poderia realizar-se até 31.12.2007.

2. Da comprovação de que o recorrente foi o beneficiário final da transação efetuada através da conta nº 00030102375, denominada *Biscay Tranding Ltda*

Documento nato-digital

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-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 Mosquera[7]:

> "Ambas as teorias, isoladamente, podem apresentar algumas falhas. Afinal, adotada a teoria da *renda-produto*, dois problemas se apresentam:
>
> – Não seria possível explicar a tributação dos ganhos eventuais (*windfall gains*), como o caso das loterias e jogos: não se trataria de renda, por inexistir uma "fonte permanente";
>
> – Não seria possível explicar a tributação quando a própria fonte da renda sai da titularidade do contribuinte (i.e.: ganho de capital apurado na venda de um bem do ativo).
>
> Tampouco escapa às críticas a teoria da renda-acréscimo, apresentando, do mesmo modo, dois problemas:
>
> – Não explica a tributação do contribuinte que, durante o próprio intervalo temporal, gasta tudo o que tenha auferido, daí restando sua situação patrimonial final idêntica à inicial;

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

Documento nato-digital

> – 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).

Nesse contexto, observe-se que o artigo 55, inciso VII do RIR/99 dispunha que os rendimentos recebidos no exterior, transferidos ou não para o Brasil deveriam ser tributados. Confira-se:

> "**Decreto n° 3.000/99**
>
> **Seção V - Outros Rendimentos**
>
> **Art. 55.** São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):
>
> [...]
>
> **VII** - os rendimentos recebidos no exterior, transferidos ou não para o Brasil, decorrentes de atividade desenvolvida ou de capital situado no exterior."

No caso em apreço, note-se que o procedimento fiscalizatório teve por escopo o exame dos efeitos tributários decorrentes de movimentações de divisas no exterior envolvendo o nome do ora recorrente, as quais, aliás, foram realizadas à margem das normas regulatórias do sistema financeiro nacional, sendo que a operação foi constatada no decorrer das investigações de remessas monetárias para o exterior no âmbito do denominado "Caso Banestado".

Tais investigações evidenciaram que a instituição financeira *MTB-CBC-HUDSON BANK*, sediada em Nova York (EUA), foi identificada como intermediária de diversas ordens de pagamento e, portanto, ao atuar como preposta bancária de pessoas físicas e jurídicas, acabava administrando contas e subcontas específicas, incluindo-se aí, dentre outras, a conta-corrente n° 030102375, denominada *Biscay Tranding Ltda*, conforme se pode verificar das informações constantes do *Laudo Pericial n° 2504/2005* emitido pelo Instituto de Criminalística do Departamento da Polícia Federal (fls. 68/83), sendo que há registro na referida conta de que houve movimentação de recursos no total de U$$ 77.000,00 em nome de José Honório Tofoli enquanto beneficiário final da transação.

Conforme se pode verificar do *Laudo Pericial n° 2504/2005* elaborado pelo Instituto de Criminalística do Departamento da Polícia Federal, os titulares, procuradores e

Documento nato-digital

responsáveis pela movimentação financeira e as pastas operacionais de contas mantidas no MTB-Hudson Bank foram todos identificados, bem como os valores totais e por período movimentados e, ainda, a identificação de eventuais relacionamentos entre correntistas *do Banestado/NY*, *Beacon Hill*, *Lespan*, *Safra*, *Merchants* (fls. 68/83). Os dados examinados na referida perícia, apresentados em mídia digital (CD) por meio do Ofício n° 1950/04-1026/03-FTCC5 juntamente com o dossiê da conta corrente n° 030102375, referem-se às transferências eletrônicas (*wire transfers*) realizadas nas contas mantidas no MTB-CBC-HUDSON BANK, as quais, a propósito, as Justiças brasileiras e americana haviam determinado a quebra do sigilo bancário (fls. 68).

A propósito, destaque-se que as referidas transações já haviam sido objeto de investigações anteriores realizadas pela Polícia Federal e do Ministério Público, sendo que a Equipe Especial de Fiscalização, devidamente autorizada por decisão judicial, emitiu representação descrevendo as operações em que José Honório Tofoli aparece como beneficiário final da transação realizada através da subconta n° 030102375 denominada *Biscay Tranding Ltda*, a qual, a rigor, era mantida ou administrada pela instituição financeira *MTB-CBC-HUDSON BANK*.

Todas essas informações bem evidenciam que o recorrente foi o real beneficiário da transação financeira objeto da presente autuação. Aliás, essa linha de entendimento já havia sido disposto pela autoridade julgadora de 1ª instância, conforme se pode observar dos trechos abaixo transcritos, extraídos das fls. 140/141:

> "Conquanto o contribuinte alegue que a fiscalização lhe imputou recebimento de valores que desconhece e que não basta que um nome semelhante ao seu figure em uma lista eletronicamente montada para que possa servir como prova para imputar a alguém a pratica de qualquer ato, tem-se que:
>
> 1°) a mídia em referência se trata de mídia cujos dados não poderiam ter qualquer possibilidade de sofrer alterações posteriores, conforme Laudo de fls. 61/69, elaborado por peritos do Instituto Nacional de Criminalística do Departamento de Policia Federal; e,
>
> 2°) é bem verdade que o nome que consta no Anexo III — Transações Remetidas pela Conta Investigada — do Laudo n° 2504/2005-INC é José Honório Tofoli e o nome do contribuinte *é* José Honorio Gonçalves de Tofoli, contudo entende-se que se trata da mesma pessoa. Como já dito pela autoridade fiscal, em seu Termo de Verificação Fiscal, com o intuito de se identificar o sujeito passivo foram efetuadas pesquisas nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (sistema CPF), onde só foi encontrado um registro com o nome de Jose Honório Gonçalves de Tofoli.
>
> Cabe ressaltar que o Banco de Dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil — RFB, no caso em questão — o sistema CPF — 6 da mais alta confiabilidade. Novamente, agora na fase impugnatória/julgamento, foi efetuado o rastreamento no sistema CPF da RFB para se verificar se porventura haveria algum outro contribuinte com o nome de Jose Honório Tofoli ou Jose Honório *de* Tofoli ou ainda *José* Honório acrescido de algum outro sobrenome com o final "de Tofoli" e nada. Só aparece o nome do contribuinte."

Nesse contexto, vale destacar que conforme se pode verificar da nota de rodapé 7 constante do *Laudo Pericial n° 2504/2005* elaborado pelo Instituto de Criminalística do Departamento da Polícia Federal, *"na base de dados em seu estado bruto, em razão da forma com que os dados foram originalmente inseridos (parciais, completos ou associados a informa coes complementares), pode-se encontrar uma mesma pessoa física ou jurídica com grafias*

Documento nato-digital

diferentes, sendo geradas consolidações distintas", o que significa dizer que o nome do recorrente tal qual constante dos documentos trazidos do exterior certamente encontra-se abreviado.

Como não bastasse, verifique-se, ainda, que não há qualquer notícia de que o recorrente tenha tomado qualquer medida perante a Polícia Federal ou perante o Poder Judiciário buscando verificar eventual utilização indevida do seu nome por terceiros em operações de natureza fraudulentas, sendo que ao menos em tese tal medida seria um tanto razoável caso a utilização indevida do seu nome por terceiros.

De fato, os dados constantes do *Laudo Pericial n° 2504/2005* elaborado pelo Instituto de Criminalística do Departamento da Polícia Federal são por demais suficientes para atestar que o recorrente foi o beneficiário final dos recursos financeiros objeto da transação financeira efetuada através da conta nº 00030102375, denominada *Biscay Tranding Ltda*, sem contar que os documentos e mídias eletrônicas encaminhadas pela Promotoria Distrital de Nova York e os quais foram analisados pelo referido Instituto de Criminalística não poderiam sofrer quaisquer alterações posteriores.

Considerando, por um lado, que as alegações do recorrente são um tanto genéricas e não têm o condão de afastar as premissas fático-jurídicas que lastreiam a presente autuação e que foram seguidas pela autoridade julgadora de 1ª instância, bem como, por outro lado, que o acervo probatório que se encontra acostado aos autos é bastante robusto e, portanto, diferentemente do que alega o recorrente, atesta, com clareza, que ele foi o real beneficiário dos recursos financeiros objeto da transação financeira efetuada através da conta nº 00030102375, denominada *Biscay Tranding Ltda*, restando-se concluir, portanto, que as alegações do recorrente nesse ponto não merecem prosperar.

3. Da aplicação concomitante das multas de ofício e isolada e da aplicação da Súmula CARF nº 147

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

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

> "**Lei n. 9.430/96**
>
> **Art. 44**. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
>
> **I** - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Documento nato-digital

> **II** - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:
>
> **a)** na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física."

Na hipótese dos autos, a aplicação da multa isolada em concomitância com a imputação da multa de ofício é indevida, uma vez que os fatos geradores aqui discutidos ocorreram em 2002, ou seja, em período anterior a 2007. Aliás, foi nesse contexto que o CARF editou Súmula n. 147, cuja redação transcrevo abaixo:

> **"Súmula CARF nº 147**
>
> Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%)."

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

4. Dos precedentes mencionados e da ausência de vinculação

Inobstante o recorrente tenha colacionado jurisprudência que ao menos tese poderia corroborar sua linha de defesa, o fato é que tais decisões não estão compreendidas na expressão "legislação tributária" constante do artigo 96 do Código Tributário Nacional[8], já que não apresentam eficácia normativa e, por isso mesmo, não constituem normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, nos termos do artigo 100, inciso II do CTN, cuja redação segue transcrita abaixo:

> "**Lei n. 5.172/1966**
>
> **Art. 100**. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
>
> [...]
>
> **II** - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa." (grifei).

Como se pode notar, apenas as decisões administrativas a que a lei atribua eficácia normativa, ostentando a natureza jurídica de normas complementares, é que compõem a

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

Documento nato-digital

legislação tributária. De fato, as leis sempre apresentam certa margem para dúvidas razoáveis por parte do intérprete, especialmente em razão da inevitável vaguidade dos conceitos utilizados. Por isso que as normas complementares são de grande utilidade, porque, por um lado, acabam afastando a possibilidade de interpretações diferentes por parte de cada um de seus agentes e, por outro lado, fazem com que a atividade de administração e cobrança dos tributos seja exercida de forma plenamente vinculada, como manda o artigo 3º do CTN.

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

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

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

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

> "**PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.**
>
> **CAPÍTULO V - DAS SÚMULAS**
>
> **Art. 72.** As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.
>
> [...]
>
> **Art. 75**. Por proposta do Presidente do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica ou profissional habilitada à indicação de conselheiros, o Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à súmula do CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal.
>
> [...]

Documento nato-digital

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

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

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, voto por dar-lhe parcial provimento para afastar a multa isolada no percentual de 50%, aplicada com fundamento no artigo 44, inciso II, alínea "a" da Lei n. 9.430/96, com redação dada pelo artigo 14 da Lei n. 11.488/2007.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega

Documento nato-digital