



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10435.722888/2014-92  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-005.534 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de setembro de 2016  
**Matéria** IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTO  
**Recorrente** MAURICIO APOLONIO DE OLIVEIRA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012

NULIDADE. IRRF. BIS IN IDEM. MULTA. SÚMULA CARF Nº 2.

O IRF com o IRPF evidentemente não se confunde, tampouco tem a mesma norma de incidência. Ambos têm normas tributárias distintas. Esta última exação tem sua norma de incidência, em regra, associada ao acréscimo patrimonial de renda, verificado em 31 de dezembro, enquanto a primeira está voltada ao dever de antecipar o imposto, mediante a obrigação de reter pela fonte pagadora e não representado necessariamente um acréscimo patrimonial de renda para o beneficiário.

O IRF antecipação não corresponde a uma espécie tributária autônoma, com hipótese de incidência própria e distinta do IR das pessoas físicas, sendo certo que o imposto retido revela-se em simples técnica de pagamento antecipado do IR devido pelas pessoas físicas.

Na seara tributária, o *bis in idem* ocorre quando o mesmo ente tributante cobra um tributo do mesmo contribuinte sobre o mesmo fato gerador, mais de uma vez, mediante aplicação dúplice da norma tributária, procedimento este que, embora não vedado na Constituição Federal, não deve ser utilizado, haja vista à rígida discriminação de competências, exercidas pelas respectivas pessoas políticas com poder para imputar exações relativas a tributos e dentro dos limites constitucionalmente estabelecidos.

No caso do inadimplemento da obrigação tributária, além de outros acréscimos legais, haverá incidência de multa, conforme estabelece a legislação. Ou seja, verificada a inadimplência, exige-se a multa de ofício, a qual é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Tributário Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, não pode o agente administrativo deixar aplicá-la.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e negar-lhe provimento. Não participou do julgamento deste recurso o Conselheiro Amílcar Barca Teixeira Júnior, posto que compôs a turma nesta reunião em substituição ao Relator. Foi designado como Redator AD HOC o Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo.

Kleber Ferreira Araújo - Presidente e Redator-Designado *AD HOC* para formalização do voto.

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Kleber Ferreira de Araújo, Ronnie Soares Anderson, Natanael Vieira dos Santos (Relator), Túlio Teotônio de Melo Pereira, Theodoro Vicente Agostinho, Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci e Bianca Felícia Rothschild.

## Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto por MAURICIO APOLONIO DE OLIVEIRA, em face do acórdão nº 08-32.028, proferido pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ/FOR, de Fortaleza - CE, em sessão de 02 de dezembro de 2014, na qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação apresentada pelo recorrente.

2. Conforme relatório do acórdão recorrido, constam dos autos que contra o contribuinte foi lavrada Notificação de Lançamento - Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF, fls. 11/15, relativo ao ano-calendário de 2012, exercício de 2013, para formalização de exigência e cobrança do imposto suplementar no valor de R\$ 6.888,63 e mais os devidos acréscimos legais.

3. A infração apurada pela Fiscalização se reporta à Omissão de Rendimentos do Trabalho com Vínculo e/ou sem Vínculo Empregatício no valor total de R\$ 28.776,84, das fontes pagadoras Banco do Brasil no valor de R\$ 21.576,84 e Comercial Irmãos Bezerra no valor de R\$ 7.200,00.

4. Cientificado do lançamento, em 17/09/2014 por via postal (fls. 44), o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 03 a 18, em 25/11/2014, onde, em síntese, argumentou pela improcedência da exigibilidade, suscitando a nulidade do lançamento, argumento, inclusive, que não existiria imposto a ser cobrado porque a fonte pagadora já o havia recolhido.

5. Analisada a impugnação apresentada pelo contribuinte, entendeu o julgador de primeira instância pela improcedência da peça impugnatória, cuja decisão restou assim ementada:

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

*Ano-calendário: 2012*

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS.*

*Prevalece o lançamento de ofício de omissão de rendimentos decorrente de trabalho assalariado não oferecidos à tributação na Declaração de Ajuste Anual, constante na Declaração de Imposto de Renda na Fonte - DIRF.*

*IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. RESPONSABILIDADE.*

*Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual.*

*DELIMITAÇÃO DE LITÍGIO. MATERIA NÃO IMPUGNADA.*

*Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Tendo havido a separação do crédito tributário relacionado à matéria reconhecidamente aceita como infração cometida e não impugnada, ter-se-á o crédito tributário como definitivamente constituído. O litígio restringir-se-á à matéria impugnada, suspendendo a exigibilidade do correspondente crédito tributário.*

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Ano-calendário: 2012*

*NULIDADE.*

*somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido."*

6. Em 15/01/2015 (fls. 35/36), a recorrente foi regularmente notificada da decisão (fls. 24/29) proferida pelo julgador **a quo**, e, para demonstrar seu inconformismo, tempestivamente, conforme despacho exarado às fl. 55, em 30/01/2015, interpôs recurso voluntário (fls. 37/48), onde, em suma, traz basicamente os mesmos argumentos utilizados na impugnação, reitera seu pedido de cancelamento do lançamento, por entender a ocorrência de **bis in dem**, razão pela qual entende como insubsistente e improcedente a exigibilidade do imposto.

7. Apresentados os argumentos recursais, não houve contrarrazões fiscais e os autos seguiram a este Conselho para análise, tendo sido apreciado por esse Colegiado em primeira sentada no dia 12/06/2016, onde saiu com pedido de vistas. Naquela ocasião, o relator Natanael Vieira de Souza apresentou voto que restou consignado na ata, tendo, logo em seguida, pedido vistas dos autos o Conselheiro Ronnie Soares Anderson.

8. Prossegue-se agora o julgamento, em conformidade com o que determina os §§ 4º e 5º do art. 58 do Regimento Interno do CARF, inserto no Anexo do II da Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015 e alterações posteriores, e Portaria CARF nº 107/2016.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Redator-Designado *AD HOC* para formalização do voto.

Pelo fato de o Conselheiro-Relator Natanael Vieira de Souza ter renunciado ao cargo após iniciado o julgamento do processo em questão, eu, Kleber Ferreira de Araújo, fui designado redator em consonância com o art. 58, §§ 4º e 5º do Regimento Interno do CARF, inserto no Anexo do II da Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015 e alterações posteriores, e Portaria CARF n.º 107/2016.

Assim, na condição de Redator *AD HOC*, passo a reproduzir integralmente o voto proferido pelo Conselheiro na sessão realizada no dia 12/06/2016, que, por coincidência, identifica-se com o meu posicionamento.

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que foi tempestivamente apresentado, preenche os requisitos de admissibilidade, previstos no Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972 e passo a analisá-lo.

2. Preliminarmente, em reiteração ao já alegado em sede de impugnação, a recorrente entende como ilegal, portanto, inexigível a presente cobrança, tendo em conta "(...) que os importes de crédito tributário, oriundos do lançamento de ofício, não procedem, uma vez que, houve retenção na fonte dos valores recebidos pela ação judicial n.º 1562/89 (número antigo), que totaliza a quantia de R\$ 21.576,84 (vinte e um mil, quinhentos e setenta e seis reais e oitenta e quatro centavos), não tendo qualquer suporte a cobrança repetida sobre o mesmo fato gerador e pelo mesmo ente administrativo, sendo, inclusive, os valores da multa exorbitantes.

3. Das ilações feitas pela recorrente, a mesma sinaliza pela nulidade do lançamento suplementar do imposto, impossibilitada assim a cobrança, por ser flagrante a ocorrência de "*bis in idem*".

4. Na seara tributária, em síntese, *bis in idem* ocorre quando o mesmo ente tributante cobra um tributo do mesmo contribuinte sobre o mesmo fato gerador, mais de uma vez, mediante aplicação dúplice da norma tributária, procedimento este que, embora não vedado na Constituição Federal, não deve ser utilizado, haja vista à rígida discriminação de competências, exercidas pelas respectivas pessoas políticas com poder para imputar exações relativas a tributos e dentro dos limites constitucionalmente estabelecidos.

5. Estabelecido o conceito do *bis in idem*, importa em analisar se no presente caso ocorreu ou não o referido fenômeno, e, para tanto, ainda que breve, se faz necessário verificar a natureza jurídica do Imposto de Renda na Fonte - IRF, retido pela fonte pagadora como antecipação do imposto anual devido pelo respectivo beneficiário, bem como do imposto de renda sobre os rendimentos da pessoa física - IRPF, apurado em sua Declaração Anual de Ajuste - DAA.

6. É fenômeno característico e basilar da exigência tributária, sempre que ocorra no cotidiano o fato em que o mesmo subsuma-se à hipótese de incidência, dará lugar ao nascimento do fato gerador da obrigação de pagar determinada exação. Dentro dessa perceptiva é que o Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF ou IRF - é uma obrigação tributária principal em que a pessoa jurídica ou equiparada (sujeito passivo por responsabilidade), está obrigada, por lei federal, a reter do beneficiário da renda, o imposto correspondente, nos termos estabelecidos pelo Regulamento do Imposto de Renda. Essa retenção poderá ser exclusiva na fonte, caso em que a legislação poderá tratar como (i) **imposto definitivo** (exclusivo de fonte) ou (ii) **antecipação do imposto devido** na declaração de ajuste anual do beneficiário.

7. Note-se que, evidentemente, o IRF com o IRPF não se confunde, tampouco tem a mesma norma de incidência. Ambos têm normas tributárias distintas. Esta última exação tem sua norma de incidência, em regra, associada ao acréscimo patrimonial de renda, verificado em 31 de dezembro, enquanto a primeira está voltada ao dever de antecipar o imposto, mediante a obrigação de reter pela fonte pagadora e não representado necessariamente um acréscimo patrimonial de renda para o beneficiário.

8. Ou seja, o IRF tem o fato gerador como sendo de ocorrência simples e estanque, assim entendido que basta ocorrer o pagamento ou crédito de rendimento por pessoa jurídica a uma pessoa física, num certo momento, para fazer nascer a obrigação de reter e recolher o imposto pela fonte pagadora. Já em relação ao IRPF, este depende de uma série de atos e fatos complexos durante o ano-calendário de incidência, para só em 31 de dezembro do mesmo ano verificar a base de cálculo do IRPF, momento em que se aperfeiçoa o fato gerador, podendo o declarante compensar o que durante o período foi dele retido.

9. Veja-se que o *IRF antecipação* não corresponde a uma espécie tributária autônoma, com hipótese de incidência própria e distinta do IR das pessoas físicas, sendo certo que o imposto retido revela-se em simples técnica de pagamento antecipado do IR devido pelas pessoas físicas.

10. No caso em análise, em apertada síntese, tem-se que a retenção feita oportunamente pela fonte pagadora constitui-se em mera antecipação do IRPF a ser apurado pelo beneficiário, sendo inadequado afirmar que o imposto suplementar exigido em face da omissão representaria um *bis in idem*, uma vez que não se constitui em tributação definitiva, podendo inclusive ser compensável com o imposto apurado quando da ocorrência do fato gerador do IRPF em 31 de dezembro do ano-calendário.

11. Do até aqui exposto, entendo pela inoccorrência de *bis in idem* e neste ponto não devem ser acolhidas as alegações da recorrente.

12. O recorrente, em preliminar, também se insurge contra a cobrança dos valores relativos à multa por entender como exorbitante. No entanto, no caso do inadimplemento da obrigação tributária, além de outros acréscimos legais, haverá incidência de multa, conforme estabelece a legislação. Ou seja, verificada a inadimplência, exige-se a multa de ofício, a qual é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Tributário Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, não pode o agente administrativo deixar aplicá-la.

13. Ainda, tendo em vista que a cobrança de acréscimos legais sobre tributos não pagos, inclusive multa, decorre de lei, não cabe a este conselheiro afastá-la sob o

argumento de que seria ela excessiva ou não razoável, porque equivaleria dizer que não valeriam constitucionalmente os textos normativos que dá sustentação ou fundamentação, sendo que a análise de validade dessas normas pertinentes encontra-se vedada, conforme já sumulado por meio da Súmula CARF nº 2 que dispõe:

*"Súmula CARF nº 2:*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."*

14. Assim, neste ponto, não tem razão o contribuinte porque a exigibilidade da multa que lhe foi aplicada pela autoridade administrativa decorre de lei, a qual só o Poder Judiciário poderá apreciar se ela ofende ou não a legislação de regência.

15. Em relação à questão de nulidade, reitero e estou de acordo com o apontado pelo julgador *a quo*, no sentido de que, estando presentes no lançamento os requisitos previstos no art. 10 do Dec. nº 70.235/72, e, ausentes as causas de nulidade estabelecidas no art. 59 do mesmo diploma legal, não há o que se falar em nulidade do referido procedimento fiscal. Confira-se (fl. 27):

*"A defesa argüi a nulidade do lançamento, sob o argumento de que os requisitos essenciais para o correto lançamento estariam equivocados na Notificação de Lançamento.*

*O artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, enumera os casos que acarretam a nulidade do lançamento:*

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*Como se vê, só se pode cogitar de declaração de nulidade da Notificação de Lançamento, quando for lavrado por pessoa incompetente (inciso I) - que não é o caso em tela, uma vez que a autoridade autuante está devidamente identificada e possuía competência legal para lavrar a Notificação de Lançamento, ou por preterição do direito de defesa (inciso II), que somente pode ser declarada quando o cerceamento está relacionado aos despachos e às decisões, ou seja, somente pode ocorrer em uma fase posterior à lavratura e a conseqüente ciência da Notificação de Lançamento.*

*Ademais, não há que se falar em nulidade do lançamento no presente caso, porquanto todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura da Notificação de Lançamento."*

16. Pelas razões expostas, deve ser afastada, portanto, a preliminar de nulidade.

17. Ao adentrar ao mérito da questão, a recorrente de certa forma repete o que arguiu em preliminar, eis que insiste na ocorrência de ***bis in idem*** para afirmar que o lançamento suplementar do imposto é indevido, porque se refere a tributo já pago, quando do recebimento dos rendimentos omitidos, conforme a retenção feita pela respectiva fonte pagadora.

18. Para sustentar que a cobrança é indevida ou presente a ocorrência de ***bis in idem***, o recorrente cita duas jurisprudências do STJ, as quais entendo inaplicáveis ou não se coadunam ao caso em exame. Isto porque ambas se referem à parcela identificada na operação como já tendo sido efetivamente tributada. Uma dessas jurisprudências, informa que no caso do IRF sobre a variação cambial se tributa apenas o que exceder a correção monetária, e, juridicamente não poderia ser diferente, eis que a variação da moeda estrangeira que lastreia, por exemplo um investimento nessas mesma moeda, em regra representa apenas sua integridade valorativa, incorporando-se ao patrimônio do beneficiário como novo acréscimo patrimonial apenas o que ultrapassar a correção monetária, o que seria base para cálculo do IRF. Outra jurisprudência é a que trata de resgate de reserva matemática do Fundo de Previdência Privada, onde é afastada a incidência do IRF sobre o valor resgatado, proporcionalmente o que foi anteriormente recolhido pelo participante do plano. Assim, o que se vislumbra dessa jurisprudência é que se busca a não tributação da parte do que já foi incorporada ao patrimônio do contribuinte, e, a seu tempo já devidamente alcançada pelo imposto de renda.

19. Insiste a recorrente que os valores identificados pelo Fisco como rendimentos omitidos (R\$21.576,84) já foram devidamente tributados. No entanto, diferentemente do que entende o contribuinte, para esse relator, os valores objeto do presente lançamento se referem a rendimentos sobre os quais ocorreu mera antecipação do imposto de renda, razão pela qual não procede as suas alegações.

20. Ainda, na peça recursal, às fls. 42, a recorrente, na busca de se eximir da obrigação ora imposta, alega que os rendimentos omitidos em sua DAA, ano-calendário 2012, derivam de uma ação trabalhista, por meio da qual recebeu "*verbas trabalhistas não pagas nos anos de 1988 (janeiro a outubro) 1989 (agosto a dezembro) 1990 (janeiro a dezembro), totalizando 29 meses, já incluindo o 13º, conforme sentença em anexo (...), referentes à gratificações não recebidas pelos dentistas do INSS.*" Ainda, alega também que "*ao receber tais valores, já atualizados e com a incidência de juros de mora, o Recorrente não recebeu nada mais, senão gratificações que deveria ter recebido na época e não recebeu*" e por esses motivos não deveriam ser tributados, inclusive os juros de mora.

21. Observo que a sentença, sobre a qual faz referência o recorrente, na realidade trata-se de Ata de Instrução e Julgamento de Reclamação nº 1562/89, da 5ª de Conciliação e Julgamento, da Justiça do Trabalho, em Recife - PE (fls. 50/54), por meio da qual a reclamada reconhece o direito os direitos do reclamante, oportunidade em que, sem exame de mérito, se extingui o pertinente processo trabalhista.

22. Saliente-se que aos autos, quer na fase impugnatória ou na fase recursal, não foram juntados quaisquer documentos que informem discriminadamente, tratar-se de parcelas de natureza indenizatórias, com seus respectivos valores. Ao contrário, às fls. 49, juntou-se comprovante de rendimento pagos e de retenção, emitido pelo Banco do Brasil, onde consta que em dezembro de 2012 foram pagos ao recorrente rendimentos tributáveis num montante bruto de R\$21.576,84, com IRRF de R\$607,04.

23. Das informações colhidas dos autos, entendo que os valores em questão recebidos pela recorrente, em regra, sob o ponto de vista fiscal, deveriam ter sido tratados como RRA (Rendimentos Recebidos Acumuladamente), aplicando-se as regras estabelecidas no art. 12-A da Lei n.º. 7.713/1988, cujo *caput* determina:

*"Art. 12-A. Os rendimentos do trabalho e os proventos de aposentadoria, pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, quando correspondentes a anos-calendários anteriores ao do recebimento, **serão** tributados exclusivamente na fonte, no mês do recebimento ou crédito, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês. (incluído pela Lei n. 12.350, de 2010). (sublinhados e negrito efetuados por este relator)."*

(...).

*§ 9º A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo. (Incluído pela Lei n. 12.350, de 2010)*

24. Diante do que foi transcrito da legislação tomada por base, tem-se que os rendimentos recebidos acumuladamente (RRA), a partir do dia 21 de dezembro de 2010, são forçosamente tributados exclusivamente na fonte.

25. É nessa mesma linha que dispõe o art. 55 do Dec. n.º 3000/99, do qual infere-se que **não só os rendimentos salariais recebidos acumuladamente, mas também os juros sobre ele incidentes**, nos termos insertos no inciso XIV, do referido dispositivo, *in verbis*:

*"Art. 55. São também tributáveis (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 26, Lei n.º 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 24, §2º, inciso IV, e 70, §3º, inciso I):*

(...).

*XIV - os juros compensatórios ou moratórios de qualquer natureza, inclusive os que resultarem de sentença, e quaisquer outras indenizações por atraso de pagamento, exceto aqueles correspondentes a rendimentos isentos ou não tributáveis;*

(...)."

26. Assim, tem-se que, em regra, os rendimentos recebidos acumuladamente devem ser oferecidos à tributação, **incluindo juros** e atualização monetária.

27. Por outro lado, não obstante às regras que deveriam ser aplicadas, conforme anteriormente transcritas, tem-se que no presente caso, além de não ter o contribuinte incluído em sua declaração os rendimentos, não fez prova de que os juros por ele recebidos no bojo da ação trabalhista, se subsume à não incidência do imposto de renda.

28. Ademais, importa ressaltar que, a meu ver, os juros neste caso tem natureza compensatória ou moratória, eis que são decorrentes do atraso no pagamento dos rendimentos acumulados, e assim compõem a matéria tributável do Imposto de Renda, razão

pela qual, nesse específico particular, razão não tem o recorrente ao defender a não tributação desses juros.

29. Do anteriormente apontado, resta caracterizada a omissão de rendimentos, e assim rejeito os argumentos da recorrente pela inexigibilidade do imposto suplementar, haja vista que o próprio contribuinte não contesta ter recebidos os valores, ao contrário, os vincula a existência de um processos trabalhista, o qual em nenhum momento discrimina, com os respectivos valores, as verbas nele questionadas, impossibilitando se determinar se as mesmas são de natureza indenizatória ou não.

30. Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e no mérito negar provimento.

É como voto.

Kleber Ferreira de Araújo