



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10803.000016/2007-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2003-000.383 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 21 de novembro de 2019
Recorrente CAIO MURILO CRUZ
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002

IRPF. FATO GERADOR COMPLEXIVO ANUAL. TRIBUTAÇÃO NO AJUSTE ANUAL. BASE DE INCIDÊNCIA. APURAÇÃO MENSAL.

O fato gerador do imposto de renda pessoa física é complexo. Embora apurado mensalmente, se sujeita ao ajuste anual, de sorte que sua apuração somente se faz ao final do exercício, quando é possível definir a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva anual.

PAF. MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. BASES IDÊNTICAS. SÚMULA CARF Nº 147.

Descabe o lançamento cumulativo da multa isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão e multa de ofício vinculada ao imposto devido, pois as bases de cálculo das penalidades são as mesmas.

Somente a partir da vigência da Medida Provisória 351/2007 (convertida na Lei 11.488/2007) é devida a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão, independentemente da aplicação, relativamente ao mesmo período, da multa de ofício pela falta de recolhimento ou recolhimento a menor de imposto, apurado no ajuste anual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Raimundo Cassio Gonçalves Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Raimundo Cassio Gonçalves Lima (Presidente), Gabriel Tinoco Palatinic e Wilderson Botto.

Relatório

Autuação e Impugnação

Trata o presente processo, exigência de IRPF decorrente do procedimento de revisão das declarações de ajuste anual dos anos-calendário de 2002 a 2005, exercícios de 2003 a 2006, em razão da cobrança de multa isolada por falta de recolhimento do imposto de renda devido a título de carnê-leão nos meses de janeiro a maio e agosto a dezembro/2002, conforme se depreende do auto de infração lavrado em 05/12/2007, importando na apuração do crédito tributário no valor de R\$ 17.579,02 (fls. 5/10).

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto o relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 17-37.769, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo II - DRJ/SP2 (fls. 187/191):

Trata o presente processo de auto de infração de fls. 04/09, para cobrança de multa exigida isoladamente relativamente aos fatos geradores de 31/01/2002, 28/02/2002, 31/03/2002, 30/04/2002, 31/05/2002, 31/08/2002, 30/09/2002, 31/10/2002, 30/11/2002 e 31/12/2002, no valor de R\$ 17.579,02 (dezesete mil, quinhentos e setenta e nove reais e dois centavos).

2. A fiscalização relata em Termo de Verificação Fiscal de fls. 10/10 que o sujeito passivo ofereceu à tributação rendimentos auferidos de pessoas físicas em sua Declaração de Ajuste Anual retificadora (fls. 28/32), deixando de fazer o recolhimento do imposto a título de carnê-leão.

3. Cientificado da exigência tributária, por via postal, na data de 07/12/2007, conforme cópia do Aviso de Recebimento - AR de fl. 160, o contribuinte apresenta sua impugnação de fls. 162/ 172, de onde se extrai os seguintes argumentos:

a) os rendimentos foram oferecidos à tributação, com o pagamento regular do imposto, inclusive com a multa de mora, antes do início do procedimento fiscal;

b) passa a relatar acerca de ordens contidas no Termo de Verificação Fiscal, contestando-as por falta de previsão legal;

c) a primeira, no sentido de alteração do valor de benfeitorias do imóvel que se constitui em sua residência e sobre o qual não tem intenção de vendê-lo;

d) a segunda ordem exige que a retificação da Declaração de Rendimentos do Exercício 2002, ano-calendário 2002, para excluir da declaração de bens a cifra de RS 127.652,07, apontada como disponibilidade em poder dos bancos, passando a descrever os valores em cada instituição financeira;

e) após, aduz da excludente da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN, no sentido de que “O denominado carnê- leão, assim as estimativas no caso da pessoa jurídica, representa uma antecipação do imposto que será apurado na declaração de rendimentos. Dessa forma, não tem sentido técnico exigir o recolhimento dessa antecipação ou aplicar multa por sua ausência depois do encerramento do ano-calendário, principalmente quando o imposto devido já estiver recolhido, como aconteceu no caso presente.”;

f) há ainda outra razão para afastar a multa isolada: a excludente da denúncia espontânea instituída pelo art. 138 do CTN, tendo em vista que a retificação da declaração de rendimentos e o recolhimento do imposto devido, inclusive com a multa de mora, foram ultimados antes do início da fiscalização;

g) não havia necessidade de o pagamento do imposto ter sido acompanhado da multa de mora, em face de que o art. 138 do CTN não faz distinção entre as multas vinculadas ao recolhimento do tributo.

Acórdão de Primeira Instância

Ao apreciar o feito, a DRJ/SP2, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo-se incólume o crédito tributário.

Recurso Voluntário

Cientificado da decisão, em 15/04/2010 (fls. 194), o contribuinte, por procurador habilitado, em 04/05/2010, interpôs recurso voluntário (fls.195/203), reportando-se as razões da peça impugnatória e trazendo outros argumentos, a seguir brevemente sintetizados:

I – DOS FATOS

Esclareceu na impugnação que **o valor de R\$ 144.242,77 foi oferecido à tributação na declaração retificadora do exercício de 2003, ano-calendário de 2002, com o consequente pagamento do imposto apurado, acrescido da multa de mora (20%) e dos juros legais.** Informou também que esses rendimentos eram de titularidade de sua esposa, o que, aliás, foi confirmado pela declarante na carta-resposta de 06/10/2007 mencionada no item 21 do Termo de Verificação Fiscal de 05/12/2007, que integra o Auto de Infração.

Sem embargo, **restou consignado que os rendimentos em questão foram oferecidos à tributação, com o pagamento regular do tributo devido, antes do início de qualquer procedimento fiscal.**

II – DO DIREITO

1 – DA DECADÊNCIA

Com efeito, o imposto sujeito ao recolhimento na modalidade carnê-leão é exigível dentro do ano calendário em curso, estando o Fisco livre para cobrá-lo no mês subsequente ao do fato gerador, que é mensal. Não há, portanto, necessidade de se esperar o término do período e da consequente apresentação da declaração de ajuste anual - DAA para sua cobrança.

Ora, se a multa isolada é devida em razão do não recolhimento do imposto na modalidade carnê-leão, e esse imposto pode ser exigido no mês subsequente ao de seu vencimento, não há a menor dúvida de que o marco inicial para a contagem do prazo decadencial da multa é o mesmo, ou seja, o mês seguinte ao do vencimento do imposto devido.

Destarte, as penalidades vinculadas aos meses de janeiro a outubro de 2002 estão fulminadas pela decadência, **uma vez que a ciência do Auto de Infração se deu em 07.12.2007.**

2 – DA EXCLUDENTE DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA DO ART. 138 DO CTN

Desde a sua defesa inicial, o Recorrente vem sustentando que a multa exigida pelo Fisco não tem respaldo jurídico, haja vista estar elidida pela ocorrência da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.

Essa tese defensiva está amparada no fato de que a retificação da declaração de rendimentos e o recolhimento do imposto devido, inclusive com a multa de mora, foram ultimados antes do início da fiscalização.

A denúncia espontânea tem como efeito principal a elisão das penalidades que visam conferir efetividade à norma tributária, alcançado, assim, também as denominadas

multas isoladas que obrigam o recolhimento das antecipações do imposto devido, como é o caso do carnê-leão.

Essa é uma matéria pacificada na jurisprudência administrativa, o que torna censurável a insistência do Fisco em aplicar essa penalidade. A título de exemplo, destacam-se os seguintes precedentes da nossa jurisprudência administrativa:(...)

Portanto, presente a figura da denúncia espontânea, não há como prosperar a decisão recorrida, que equivocadamente manteve o lançamento.

2.2 – IMPOSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA DEPOIS DE ENCERRADO O ANO-CALENDÁRIO

Por fim, cabe destacar a impossibilidade de se exigir multa de natureza isolada depois de encerrado o período correspondente.

O denominado carnê-leão, como visto, representa uma mera antecipação do imposto devido e apurado na declaração de rendimentos. No caso concreto, o imposto devido foi pago, com a multa de mora, quando da apresentação da declaração de rendimentos retificadora. Assim, além do óbice da denúncia espontânea, **revela-se indevida a multa isolada porque ela foi aplicada muito depois da apresentação da declaração retificadora, que tem a força da declaração originária, e principalmente porque o imposto devido já estava pago.**

Requer, ao final, a improcedência do auto de infração.

Processo distribuído para julgamento em Turma Extraordinária, tendo sido observadas as disposições do art. 23-B, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/15, e suas alterações.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Wilderson Botto - Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razões por que dele conheço e passo à sua análise.

Preliminares

O Recorrente, em sede de preliminar, pugna pela decadência do direito de lançar em face a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento do imposto de renda na modalidade carnê-leão incidente sobre rendimentos auferidos de pessoas físicas, informados pelo próprio Recorrente, em relação aos meses de janeiro a maio e agosto a dezembro do ano-calendário de 2002, razão pela qual deverá ser revisto o lançamento em relação ao referido ponto.

Contudo, razão não lhe assiste. De início, vale salientar que o presente feito seguiu os trâmites regulares. A fiscalização atuou dentro da estrita legalidade e no limite institucional de sua competência, inclusive oportunizando à contribuinte prestar as informações e esclarecimentos necessários a condução dos trabalhos fiscais, os quais foram atendidos. O lançamento está claramente motivado e a base legal enquadrada, malgrado o inconformismo e insurgência da Recorrente.

Em se tratando de lançamento de ofício em razão da omissão do recebimento de rendimentos de pessoas físicas, como declarado em DIRF retificadora pelo próprio Recorrente, o prazo decadencial para se constituir o crédito tributário deverá obedecer à regra geral contida no art. 173, I, do CTN, ou seja, o direito de proceder ao lançamento decairá somente após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O IRPF sujeito ao ajuste anual, ou seja, aquele que se completa quando se tomam em consideração os rendimentos tributáveis desse matiz, as deduções, as antecipações de pagamentos de imposto de renda efetuadas e a tabela própria de apuração, **tem por modelo temporal todo um ano-calendário**. Dessa forma, os fatos ocorridos no decorrer de um ano espelham-se numa declaração, consistente em obrigação acessória, a ser entregue no período subsequente, que a nossa legislação **fixa como marco final regular o último dia útil de abril**.

Nessa ótica, o imposto alusivo aos fatos ocorridos no ano-calendário 2002, que se espelhariam na DAA/2003 retificadora, somente poderia ser lançado de ofício **até a data de 31/12/2007**. A ciência do auto de infração em análise deu-se **em 07/12/2007** (fls. 161). Logo, indene de dúvida que o lançamento se deu em momento hábil para o exercício desse direito por parte da Fazenda, nos termos do indigitado art. 150, § 4º.

Ademais, a Lei n.º 7.713/88 não deixa restar dúvida sobre o tema, ao prever que a sujeição ao pagamento mensal do imposto sobre os rendimentos auferidos de pessoas físicas se distingue da determinação do imposto, com viés anual, cuja apuração se dá na declaração de rendimentos.

Por tais razões, rejeito a preliminar suscitada.

Mérito

Da multa isolada exigida pela ausência de recolhimento do imposto devido (carnê-leão):

Insurge-se, o Recorrente, contra a decisão proferida que manteve a autuação pela falta de recolhimento do imposto devido a título de carnê-leão incidente sobre rendimentos auferidos de pessoas físicas, no ano-calendário de 2002, apurado ante o processamento da DAA/2003 retificadora, o que importou na cobrança do valor de R\$ 17.579,02, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise acerca do todo processado.

A DRJ/SP2, por seu turno, assim fundamentou a decisão recorrida (fls. 189/190):

5. A respeito da infração, a autoridade atuante justifica o lançamento pela falta de recolhimento do imposto a título de carnê-leão incidente sobre rendimentos auferidos de pessoas físicas, informados pelo próprio atuado em sua Declaração de Ajuste Anual Exercício 2003, ano-calendário 2002 retificadora (fls. 28/32).

6. A base de cálculo da multa foi apurada a partir dos valores declarados no campo 03, da DIRPF 2003.

7. A fundamentação legal do lançamento é a seguinte:

Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988:

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.

Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
(Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

.....

11 - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei n.º 11.488 de 2007)

a) na forma do art. 89 da Lei na 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; (incluída pela Lei n.º 11.488 de 2007)

8. Já o impugnante alega que muito embora não tenha recolhido o imposto relativo ao carnê-leão espontaneamente, consignou em sua declaração, fato este que afastaria a aplicação da multa. Como é fácil concluir, a partir da leitura do dispositivo legal acima transcrito, **aquele que auferir rendimentos de pessoas físicas fica sujeito ao pagamento mensal do imposto e deixar de fazê-lo fica sujeito à multa, isoladamente.**

9. Com relação ao procedimento a ser observado pela administração tributária, a Instrução Normativa SRF n.º 46, de 13 de maio de 1997, traz em seu artigo 1º, inciso II, estabeleceu o seguinte procedimento:

Art. 1º O imposto de renda devido pelas pessoas físicas sob a forma de recolhimento mensal (carnê-leão) não pago, está sujeito a cobrança por meio de um dos seguintes procedimentos:

.....

II - Se corresponderem a rendimentos recebidos a partir de 1º de janeiro de 1997:

.....

b) quando informados na declaração de rendimentos, a multa a que se refere este inciso será exigida isoladamente.

10. O lançamento sob exame foi realizado em face do auferimento de rendimentos de pessoas físicas como demonstrado pelo próprio contribuinte em sua declaração de ajuste anual. Este fato não o isonera da multa isolada, além daquela eventualmente cobrada sobre o imposto apurado no ajuste anual, caso pago intempestivamente. É a determinação da lei.

Pois bem. Do cotejo dos documentos carreados aos autos, aliado aos fundamentos contidos no voto condutor da decisão recorrida (fls. 189/191) e atendo-se às informações contidas no auto de infração lavrado (fls. 5/10), entendo que a pretensão recursal merece prosperar.

No que se refere às alegações de ocorrência de denúncia espontânea, nada a prover, porquanto não houve, ao teor do art. 138 do CTN, o eventual recolhimento do tributo atuado acrescido dos juros legais, conforme, aliás, registrado na decisão recorrida (fls. 190):

13. Da leitura do dispositivo legal há que se entender como condição indispensável à fruição da denúncia espontânea, com efeito de supressão das penalidades, **que o contribuinte declare a infração cometida e efetue o pagamento imediato do tributo e dos juros moratórios.**

14. No presente, o impugnante, equivocadamente, formula o raciocínio que apenas por ter declarado o recebimento de rendimentos de pessoas físicas já o pouparia da multa pecuniária. A condição primeira, **o pagamento do tributo e dos juros de mora, não foi atendida pelo impugnante.** Isto já seria suficiente para impedir a aplicação da espontaneidade.

Entretanto, quanto à multa isolada aplicada – com especial destaque para a tributação ocorrida sobre a mesma base, ou seja, relativamente aos fatos geradores declarados no ano-calendário de 2002 – entendo ser incabível sua imposição, porquanto os rendimentos tidos por omitidos também compuseram a base de ajuste anual, resultando inclusive no pagamento do imposto apurado, acrescido dos encargos legais (juros e multa de mora) e antes do início da fiscalização, configurando sua exigência, ao meu sentir, em dupla penalidade pela mesma infração.

Vale salientar ainda, que os pagamentos realizados pelo Recorrente não restaram infirmados pela fiscalização ou mesmo pela DRJ/SP2, tanto que o lançamento objurgado apenas centrou-se na apuração/cobrança da multa isolada pelo não recolhimento do imposto devido sobre os rendimentos recebidos de pessoas físicas no ano de 2002, na sistemática de pagamento mensal por meio de carnê-leão (fls. 5/9), diante da DAA/2003 retificadora apresentada.

Nada obstante, em relação a cobrança cumulativa de multas, somente com a edição da MP n.º 351 de 22/01/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, se 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 pela falta de pagamento ou recolhimento a menor do imposto sobre a renda (75%), calhando aqui a aplicação do entendimento recentemente sumulado neste Conselho:

Súmula CARF n.º 147:

Somente com a edição da Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n.º 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%)

Diante dos fatos, entendo por indevida a aplicação da multa isolada por falta de pagamento do carnê-leão, relativamente ao ano-calendário de 2002, razão pela qual afasto sua cobrança e torno insubsistente o auto de infração lavrado.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso, para rejeitar a preliminar suscitada, e no mérito DAR-LHE PROVIMENTO, nos termos do voto em epígrafe, para cancelar o lançamento da multa isolada pela falta de pagamento mensal do imposto de renda apurado a título de carnê-leão no ano-calendário 2002, exercício 2003.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Wilderson Botto