MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10820.001577/2004-71

Processo nº	10820.001577/2004-71
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2201-007.797 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	06 de novembro de 2020
Recorrente	MARIO ARRUY
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 1998

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. GLOSA DE DEDUÇÃO EFETUADA A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO. APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. AJUSTE. FATO GERADOR COMPLEXIVO. DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA.

Os valores dos rendimentos e do respectivo imposto pago através do carnê-leão deverão ser computados, pelo contribuinte, na apuração da base de cálculo do imposto (ajuste) a ser realizada em 31 de dezembro do ano base e, portanto, deverão ser informados na respectiva Declaração de Ajuste Anual, sendo que o fato gerador do Imposto sobre a Renda de Pessoas Físicas é complexivo e ocorre apenas 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 em 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiyama, Débora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração que tem por objeto crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF relativo ao ano-calendário de 1998, constituído em decorrência da glosa de dedução efetuada a título de carnê-leão, de modo que o crédito restou apurado no montante total de R$ 184.248,61, sendo que R$ 68.945,00 correspondem a cobrança do imposto suplementar, R$ 51.708,75 são relativos a aplicação de multa de ofício de 75% e R$63.594,86 são relativos a incidência de juros de mora (fls. 14/16).

Conforme se pode verificar da Descrição da Infração de fls. 15/16, a autoridade acabou entendendo pela lavratura do auto de infração com base nos motivos a seguir transcritos:

> "O presente auto de infração originou-se da revisão de sua declaração de rendimentos correspondente ao ano -calendário de 1998 (DIRPF/99), efetuada com base nos artigos 788, 835 a 839, 841, 844, 871, 926 e 992, todos do Decreto 3.000, de 26/03/99. Foi constatada a existência de irregularidades na declaração conforme descrito e capitulado em anexo. Foram alterados os valores das seguintes linhas de sua declaração:
>
> * Carne-Leão para R$ 1.059.987,90 .(F)
>
> O resultado de sua declaração foi modificado de imposto a restituir de R$ 3.196,38 para imposto suplementar de R$ 68.945,00.
>
> [...]
>
> DEDUÇÃO INDEVIDA A TÍTULO DE CARNE-LEÃO.
>
> O contribuinte deduziu R$ 95.549,57 no mês de agosto/98, mas recolheu R$ 23.408,19. Apresentou cópia de um pedido de restituição protocolizado em São Paulo em 25/09/98, no qual pleiteou a compensação de contribuição que teria recolhido a maior pela empresa CNPJ 59943043/0001-53, com contribuição devida pela pessoa física a título de carnê-leão.
>
> Enquadramento Legal: Art. 12, inciso V da Lei 9.250/95."

O contribuinte foi devidamente cientificado da autuação fiscal em 10.07.2004 (fls. 79) e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 2/13 por meio da qual suscitou, pois, os motivos de fato e de direito, os pontos de discordância e suas razões de defesa.

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. 86/89, a 17ª Turma da DRJ de São Paulo – SP acabou entendendo por julgá-la improcedente, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

> "**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF**
>
> Ano-calendário:1998
>
> GLOSA PARCIAL DA DEDUÇÃO DE CARNÊ-LEÃO.
>
> Do imposto de renda devido na declaração de ajuste anual poderão ser deduzidos o imposto retido na fonte e/ou o pago, inclusive a título de recolhimento complementar, correspondente aos rendimentos incluídos na base de cálculo. Mantida a referida glosa, por falta de previsão legal para a compensação pleiteada pelo contribuinte.
>
> Impugnação Improcedente
>
> Crédito Tributário Mantido."

Documento nato-digital

O contribuinte foi regularmente intimado do resultado da decisão de 1ª instância em 24.07.2012 (fls. 91) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 99/106, protocolado em 20.08.2012, 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 apreciá-lo em suas alegações meritórias.

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

(i) Que a partir do momento em que apresentou pedido de restituição / compensação houve a suspensão ou o impedimento de exigibilidade do crédito nos termos do artigo 151, inciso III do Código Tributário Nacional;

(ii) Que o argumento utilizando pela autoridade julgadora de 1ª instância pelo impossibilidade da compensação de acordo com o artigo 170-A do CTN não deve prevalecer, já que o artigo em referência é claro ao dispor que a compensação poderá ser realizada após o trânsito em julgado da respectiva ação judicial, o que ocorreu no presente caso, sendo certo que apenas não houve a homologação da compensação até então, de modo que não pode ser penalizado por tal ato;

(iii) Que a autoridade julgadora de 1ª instância também não respeitou o disposto no artigo 74, § 1º e 2º da Lei n° 9.430/96, que, aliás, foi alterado pela MP n° 66/99, e passou a dispor que *a compensação será efetuada mediante entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e os débitos compensados*, bem assim que *a compensação declaração à Secretária da Receita Federal extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação*;

(iv) Que, como não bastasse, o artigo 74, § 7º da Lei n° 9.430/96 dispunha que *não homologada a compensação, a autoridade administrativa deveria cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 dias, contado da ciência do ato que não homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados*; e

(v) Que diferentemente do que dispôs a autoridade julgadora de 1ª instância, há Lei que autoriza a compensação tal qual pleiteada, sendo que cumpriu todos os requisitos ali constantes ao declarar as informações pertinentes

Documento nato-digital

em relação aos créditos utilizados como os compensados, nos termos do artigo 74, § 1º da Lei n° 9.430/96.

Com base em tais alegações, o recorrente pleiteia pelo recebimento do presente recurso para que, no mérito, seja reconhecida a improcedência do auto de infração.

Antes de mais nada, observe-se que o crédito tributário aqui discutido encontra-se decaído de acordo com o artigo 150, § 4º do Código Tributário e, aí, ainda que o recorrente não tenha suscitado a ocorrência da decadência em senda preliminar, entendo por fazê-lo de ofício por se tratar de matéria de ordem pública que, como tal, pode ser levantada *ex officio* pela autoridade julgadora e a qualquer tempo.

Da ocorrência da decadência com fundamento no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional

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.

[1] Essa previsão é reproduzida no artigo 2º, § 2º do Decreto n. 3.000/99.

Documento nato-digital

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 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 pessoas físicas deve ser realizada com base na sistemática de tributação mensal obrigatória através do carnê-leão, conforme dispõe o artigo 8º, *caput* e § 1º da Lei n° 7.713/1988, cuja redação segue reproduzida adiante:

> "**Lei n° 7.713/1988**
>
> **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. (Vide Lei nº 8.012, de 1990) (Vide Lei nº 8.134, de 190) (Vide Lei nº 8.383, de 1991) (Vide Lei nº 8.848, de 1994) (Vide Lei nº 9.250, de 1995)
>
> **§ 1º** O disposto neste artigo se aplica, também, aos emolumentos e custas dos serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos."

[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

A propósito, verifique-se que o artigo 12, inciso V da Lei n° 9.250/1995 dispõe que os valores recolhidos a título de carnê-leão poderão ser deduzidos do Imposto de Renda devido na Declaração de Ajuste Anual. Confira-se:

> "**Lei n° 9.250/1995**
>
> **Art. 12**. Do imposto apurado na forma do artigo anterior, poderão ser deduzidos:
>
> [...]
>
> **V** - o imposto retido na fonte ou o pago, inclusive a título de recolhimento complementar, correspondente aos rendimentos incluídos na base de cálculo."

Os valores dos rendimentos e do respectivo imposto pago através do carnê-leão deverão ser computados, pelo contribuinte, na apuração da base de cálculo do imposto (ajuste) a ser realizada em 31 de dezembro do ano base, daí por que tanto os respectivos rendimentos quanto o imposto pago deverão ser informados na Declaração de Ajuste Anual, conforme prescrevera o artigo 787 do RIR/99[3].

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, § 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[4], aprovado pela Portaria MF n. 343, de junho de 2015, o exame da suposta ocorrência

[3] 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).

[4] 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

Documento nato-digital

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.
>
> 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

---

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

> 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, observe-se que a autuação fiscal discutida compreende a glosa de dedução a título de carnê-leão relativa ao ano-calendário de 1998, o que significa dizer que a autoridade fiscal acabou apurando que o recorrente havia recolhido o imposto devido a título de carnê-leão em montante aquém do valor que havia sido informado em sua respectiva *Declaração de Ajuste Anual* de fls. 48/53.

Conforme afirmamos anteriormente, os valores dos rendimentos e do respectivo imposto pago através do carnê-leão deverão ser computados, pelo contribuinte, na apuração da base de cálculo do imposto (ajuste) a ser realizada em 31 de dezembro do ano base e, portanto, deverão ser informados na respectiva Declaração de Ajuste Anual, o que significa dizer, pois, que o fato gerador do Imposto sobre a Renda aqui discutido ocorreu em 31.12.1998.

Considerando, pois, que no respectivo ano-calendário houve pagamento do imposto de renda através do carnê-leão, conforme se pode verificar tanto da Declaração de Ajuste Anual de fls. 48/53, quanto do documento fiscal denominado Consulta Fiscal (fls. 56) e, ainda, a partir do próprio DARF relativo ao mês de agosto de 1998 – esse o objeto da autuação – juntado às fls. 63, bem assim que, por outro lado, não houve qualquer comprovação de fraude, dolo ou simulação, decerto que a regra decadencial que deve ser aplicada ao caso concreto é a prevista no artigo 150, 4º do Código Tributário Nacional, que dispõe que o lançamento por homologação deve ser realizado em cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Com efeito, tendo em vista que a intimação do lançamento foi realizada apenas em 19.07.2004 (fls. 79), quando, na verdade, deveria ter sido realizada até 31.12.2003, entendo que o crédito tributário aqui discutido encontra-se extinto pela decadência, nos termos dos artigos 150, § 4º e 156, inciso V do Código Tributário Nacional, de modo que como não mais existe crédito a ser discutido, decerto que as questões tais quais formuladas perderam seu objeto e, portanto, não hão de ser aqui examinadas.

Conclusão

Por todas essas razões e por tudo que consta nos autos, conheço do presente Recurso Voluntário e voto por dar-lhe provimento para reconhecer, de ofício, a extinção do crédito tributário nos termos dos artigos 150, § 4º e 156, inciso V do Código Tributário Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega

Documento nato-digital