



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10882.003997/2003-86
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-006.908 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de julho de 2020
Recorrente MASSAHIKO KUMA SOTOTUKA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 1998

REQUISIÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. RETROATIVIDADE DO ARTIGO 11, § 3º DA LEI N. 9.311/96. INOCORRÊNCIA. SÚMULA CARF N. 35.

O artigo 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96, com a redação dada pela Lei nº 10.174/2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros tributos, aplica-se retroativamente.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. FATO GERADOR COMPLEXIVO. ALEGAÇÃO PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. ARTIGO 150, § 4º DO CTN. INOCORRÊNCIA.

O fato gerador do Imposto sobre a Renda de Pessoas Físicas é complexo e, portanto, para fins de apuração de omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial à descoberto, 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, 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.

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%).

DÉBITOS TRIBUTÁRIOS. INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. SÚMULA CARF N. 4

Os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela RFB devem ser calculados com base na Taxa Selic.

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 Kushiya, Débora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração que tem por objeto crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física relativo ao ano-calendário 1998, constituído em decorrência da apuração de *omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas* e em razão da *falta de recolhimento do imposto devido a título de Carnê-Leão*, do que resultou na exigência fiscal do imposto suplementar, acrescido de juros de mora calculados até 28.11.2003, multa de ofício de 75% e multa isolada pela falta do recolhimento do imposto através do Carnê-Leão (fls. 353/359).

Depreende-se do *Termo de Verificação Fiscal* juntado às fls. 337/345 que a autoridade autuante acabou relatando o seguinte:

Os dados internos da SRF obtidos junto às instituições financeiras nas quais o contribuinte possuía, à época dos fatos, contas-correntes, apontavam, inicialmente, as seguintes informações:

Nome	CNPJ	Valor da Movimentação R\$
Unibanco-União de Bancos Bras. S/A	33.700.394/000140	58.883,43
Banco Itaú S/A	60.701.190/0001-04	1.906.545,13
Banco Bradesco S/A	60.746.948/0001-12	79.937,25
Banco BCN S/A	60.898.723/0001-81	398.310,00
TOTAL		3.692.115,01

C

Com base nessas informações o contribuinte foi intimado, em 30/10/2002, a apresentar os extratos bancários referentes às contas-correntes que acusavam tal movimentação bem como a apresentar documentação hábil e idônea a comprovar a origem dos recursos nelas depositados.

Em atendimento a essa intimação o contribuinte apresentou petição, em 27/12/2002, anexando, inicialmente, os extratos bancários de todas as instituições financeiras solicitadas.

De posse dos extratos bancários fornecidos pelo contribuinte foram elaboradas planilhas – uma para cada instituição financeira – contendo apenas créditos cuja origem seria passível de comprovação, ou seja, desconsiderados os créditos oriundos de resgates e aplicações em fundos financeiros, transferências de mesma titularidade, etc. Referidas planilhas foram levadas à ciência do contribuinte para suas explicações.

Como resposta, o contribuinte nos informou que exerce atividades de arquiteto e assim sendo elabora projetos e plantas de construções de imóveis novos ou para reformas. Em algumas vezes seus trabalhos técnicos se resumem à elaboração das plantas e especificações técnicas. De outras, seus trabalhos se estendem ao acompanhamento de obra – a chamada “administração” – trabalho pelo qual o profissional recebe entre 5% e 10% dos valores gastos com mão de obra e material. Assim sendo, a maior parte do volume financeiro movimentado em suas contas-correntes tiverem por origem valores que seus clientes depositavam em suas contas para fazer frente aos gastos com as obras. Suas argumentações se fizeram acompanhar de vasta documentação.

[...]

Assim sendo, deverão ser exigidos, de ofício, os valores a seguir demonstrados, correspondentes à somatória mensal dos ganhos auferidos pelo contribuinte com administração e assistência técnica/elaboração de projetos técnicos. O valor declarado pelo contribuinte em sua DIRPF e distribuído nos meses do ano, conforme declaração apresentada, será deduzido do valor mensal a ser exigido, uma vez que o valor declarado presume-se inserido nos ganhos auferidos pelo contribuinte verificados no presente trabalho.

Mês	Valor Total Apurado R\$	Valor Declarado – DIRPF – R\$	Diferença a ser tributada – R\$
Janeiro	8.326,83	4.485,98	3.840,88
Fevereiro	14.776,78	4.485,98	10.290,80
Março	13.389,62	4.485,98	8.903,64
Abril	13.878,31	4.485,98	9.392,33
Mai	14.065,74	3.692,35	10.373,39
Junho	13.870,28	4.485,98	9.384,30
Julho	10.352,07	2.125,10	8.226,97
Agosto	11.107,60	3.161,45	7.946,15
Setembro	17.574,14	4.485,98	13.088,16
Outubro	24.416,72	1.687,66	22.729,06
Novembro	19.608,66	2.295,80	17.312,86
Dezembro	5.296,34	1.206,99	4.089,35

Na sequência, o contribuinte tomou ciência da autuação em 19.12.2003 (fls. 366) e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 386/458 em que alegou, preliminarmente, (i) a irretroatividade das leis tributárias, (ii) a ocorrência da decadência, e, no mérito, (i) a improcedência da multa isolada e (ii) a inaplicabilidade dos juros calculados com base na Taxa Selic.

Os autos foram encaminhados para a apreciação da peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 490/514, a 3ª Turma da DRJ de São Paulo entendeu por julgar a impugnação parcialmente procedente para reduzir o percentual da multa isolada de 75% para 50%, que, a rigor, passou a ser exigida no montante de R\$ 19.414,88 (dezenove mil, quatrocentos e quatorze reais e oitenta e oito centavos), conforme se pode verificar dos trechos transcritos abaixo:

“17. Da análise acima deflui que a regra do CTN, que melhor se aplica ao presente caso é a estabelecida pelo artigo 173, inciso I : primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

18. Note-se que no caso em exame, a utilização do prazo estabelecido pelo artigo 173 do CTN justifica-se porque, não ocorrendo o pagamento antecipado, não se cogita de homologação.

[...]

20. Por fim, aplicando-se concretamente ao caso em exame, a regra do artigo 173, I, do CTN, conclui-se que, tendo os fatos geradores ocorridos no ano de 1998, o prazo decadencial começou a fluir em 01/01/2000, com encerramento em 31/12/2004.

21. Portanto, tendo em vista que a constituição do crédito deu-se em 19/12/2003, conforme fl. 176, não ha como se acolher a preliminar de decadência suscitada pelo impugnante.

22. Cabe agora discorrer sobre a tese de que a presente autuação infringiu o principio da irretroatividade das leis, por ter se pautado em informações, cuja utilização era vedada pela Lei nº 9.311, de 1996, para constituir crédito de IRPF.

23. Cumpre registrar que a tese do contribuinte relativa a retroatividade vem sendo submetida ao crivo do Poder Judiciário, que a vem repelindo. O excerto do Voto do Acórdão a seguir transcrito, cujas palavras faço minhas, sintetiza A perfeição as razões pelas quais entendo devam ser rejeitadas as alegações do impugnante (...).

[...]

24. Na mesma linha de reflexão, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) emitiu entendimento em seu Parecer nº 1.649, de 2003, publicado no DOU de 13/01/2004 e aprovado pelo Sr. Ministro da Fazenda (...).

[...]

25. No que tange à alegação relativa à periodicidade da apuração do imposto, registre-se que o fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Física em regra continua anual, com as exceções do imposto cobrado de forma definitiva (IRPF exclusivamente na fonte) e do imposto de renda retido na fonte. Ao contrário do que argumentou o contribuinte, o artigo 2º, § 2º, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 — Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999 caminha em sentido oposto (...).

[...]

29. Por tal norma, percebe-se a fixação de um regra geral, no sentido de que todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário compõem a base de cálculo do imposto devido no ano-calendário, exceto os rendimentos isentos, os não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos A tributação definitiva. Como os *rendimentos auferidos de pessoas físicas e não oferecidos à tributação na Declaração de Ajuste Anual* não se situam entre as exceções acima apontadas, trata-se de rendimentos sujeitos A apuração anual do IRPF. No caso dos autos, o fato gerador ocorreu apenas no final daquele ano-calendário, é dizer, em 31/12/1998, embora no campo da descrição dos fatos do auto de infração (fl. 177) os valores tenham sido relacionados mês a mês.

30. Por fim, o contribuinte contesta o lançamento por conter valores agregados relativos a multas em duplicidade e juros moratórios.

[...]

32. Como se depreende do retro transcrito mandamento legal, trata-se da aplicação de duas penalidades em virtude de infrações distintas, a saber: a multa prevista no inciso I do artigo 44 é exigível pela falta de pagamento do imposto, como no caso, decorrente da omissão de rendimentos; a outra é exigível pela falta de pagamento a título de carnê-leão, ainda que não tenha apurado imposto a pagar no ajuste anual.

[...]

37. No que concerne à contestação da exigência dos juros de mora, são também despropositadas as alegações do interessado. A aplicação dos juros, na forma em que

realizada pela autoridade lançadora, está devidamente amparada no parágrafo 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996 (...).

[...]

39. Assim, inexistente qualquer óbice legal para a aplicação simultânea da multa de ofício agravada, da multa exigida isoladamente e dos juros de mora. Muito pelo contrário, a legislação prevê expressamente, em determinadas situações, a exigência destes acréscimos aos débitos tributários. Deve ser observado apenas a redução do percentual de 75% para 50% para o cálculo da multa isolada, que passa a ser de R\$ 19.414,88 (dezenove mil, quatrocentos e quatorze reais e oitenta e oito centavos), que corresponde ao somatório de 50% dos valores consignados na coluna "Base de Cálculo" do demonstrativo de fl. 182."

O contribuinte foi devidamente intimado do resultado da decisão de 1ª instância em 29.06.2009 (fls. 524) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 528/638, protocolado em 27.07.2009, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. E, aí, os autos foram encaminhados para este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para apreciação do presente Recurso Voluntário.

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 requisitos de admissibilidade, razão pela qual 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 as seguintes alegações:

1. Preliminarmente:

(a) Irretroatividade das Leis Tributárias:

- Que ainda que a decisão recorrida tenha seguido a linha de entendimento exposta no REsp n. 670.069/PR e no Parecer da PGFN n. 1.649/2003 no sentido de que a Lei n. 10.174/2001 aplicar-se-ia retroativamente, o Conselho de Contribuintes tem reconhecido a irretroatividade e anterioridade da referida Lei para alcançar fatos pretéritos e aqueles ocorridos no curso do ano-calendário 2001.

(b) Decadência:

- Que a partir da edição da Lei n. 7.713/1988, não há que se falar em constituição do crédito através do lançamento com base na declaração do sujeito passivo nos termos do artigo 147 do CTN e que, no caso, a decadência deve ser reconhecida em relação aos meses de janeiro a novembro de 1988, já que os fatos geradores das supostas omissões de rendimentos recebidos de pessoas físicas sujeitos ao Carnê-Leão ocorreram em cada um dos referidos meses; e

- Que o prazo decadencial previsto no artigo 173, I do CTN apenas se aplica aos tributos cujo lançamento seja efetuado com base na declaração do sujeito passivo, sendo que, como o IRPF é sujeito ao lançamento por homologação, o prazo decadencial aí será de 5 (cinco) anos contados data da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN.

2. Do mérito:

(a) Da improcedência da multa isolada aplicada concomitantemente com a multa de ofício:

- Que com a edição da Medida Provisória n. 351/2007, que, aliás, foi convertida na Lei n. 11.488/2007, a redação artigo 44 da Lei n. 9.430/96 foi modificada e, a partir de então, não há como se cogitar da aplicação cumulativa entre a multa de ofício prevista no referido artigo 44, inciso I e a multa isolada de que trata o artigo 44, inciso II, alíneas “a” e “b”.

(b) Dos juros moratórios calculados com base na Taxa Selic:

- Que os juros calculados com base na Taxa Selic são indevidos, uma vez que o artigo 161 do CTN estipula que o crédito tributário não pago no vencimento será acrescido de juros de mora de 1%, sendo que, ainda que o § 1º do referido dispositivo prescreva que “*se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1%*”, não cabe à Lei n. 9.065/1995, enquanto Lei ordinária, disciplinar normas contidas em Lei Complementar quando não foi editada com tal finalidade.

Com base em tais alegações, o recorrente requer que as preliminares arguidas sejam acolhidas e, subsidiariamente, caso assim não se entenda, que se acolha, no mérito, todas as razões de fato e de direito expostas na peça recursal para que se conclua pela improcedência da aplicação cumulativa das multas de ofício e isolada, e, ao final, caso o lançamento seja mantido, que a cobrança dos juros moratórios calculados com base na Taxa Selic sejam afastados.

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

1. Da alegação de que o artigo 11, § 3º da Lei n. 9.311/96 teria sido aplicado retroativamente e da aplicação da Súmula CARF n. 35

De início, note-se que a alegação a respeito da irretroatividade do artigo 11, § 3º da Lei n. 9.311/97 não demanda maiores digressões e/ou complexidades. É que essa questão é objeto da Súmula Vinculante CARF n. 35, que dispõe que a referida Lei se aplica de forma retroativa. Confira-se:

“Súmula CARF nº 35

O art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96, com a redação dada pela Lei nº 10.174/2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de

outros tributos, aplica-se retroativamente. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

A título de esclarecimentos, note-se que ainda que o artigo 100, inciso II do Código Tributário Nacional¹ estabeleça que as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa equivalerão a normas complementares das leis, tratados, convenções 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 emitido 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 do compreendido pelo enunciado de Súmula.

Pelo que se pode notar, o caso em tela se enquadra com perfeição ao entendimento estampado na Súmula CARF n. 35, razão pela qual a preliminar acerca da aplicação retroativa do artigo 11, § 3º da Lei n. 9.311/97 não deve ser acolhida.

2. Da aplicação da regra prevista no artigo 150, § 4º do CTN e da inocorrência da decadência

Segundo prescreve o artigo 43 do CTN², o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. O conceito de “renda”, por sua vez, deve ser compreendido a partir da aquisição de riqueza nova ou acréscimo patrimonial, o qual consiste, pois, no resultado da subtração de rendimentos brutos

¹ Cf. Lei n. 5.172/66, 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.

² Cf. 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.

menos algumas despesas ou deduções definidas e limitadas por lei. Essa a interpretação que deve ser realizada da locução “*assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior*”, o que significa dizer, pois, que os simples ingressos de valores acabam se diferenciando do que deve ser considerado como renda ou provento tributável.

A aquisição da renda, entendida, aqui, como riqueza nova ou acréscimo patrimonial, exige, necessariamente, a consideração e o cômputo de todos os valores que entram e que saem do patrimônio. Apenas no momento em que todos esses valores são computados é que se poderá conhecer, com exatidão o resultado: se houve acréscimo, quando se dá por configurada a ocorrência do fato gerador do IR; ou, ao contrário, se houve decréscimo, quando não haverá incidência do imposto por inexistir fato que se enquadre à hipótese prevista na lei. Portanto, somente se pode constatar se houve ou não acréscimo ao patrimônio do contribuinte quando se faz uma comparação entre os fatos ocorridos em um determinado período de tempo.

Fixadas essas premissas, não se pode entender, portanto, que a sistemática de “bases correntes” tal qual prevista na lei significa que o imposto incide paulatinamente a cada oportunidade em que o contribuinte percebe renda ou provento. Se o fato só se subsume à norma e deflagra a incidência do imposto com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, apenas no momento em que se puder apurar a existência da *renda líquida* e do respectivo *quantum* é que se pode cogitar da incidência do respectivo imposto.

Note-se 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 respectivo imposto não se confirmou como sendo 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, cujos rendimentos, ainda que sejam auferidos mensalmente, devem submeter-se ao regime do ajuste anual.

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.*”³ 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 do artigo 2º da Lei n. 7.713/88 e artigo 2º da Lei n. 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

³ Essa previsão é reproduzida no artigo 2º, § 2º do Decreto n. 3.000/99.

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 Queiroz⁴:

“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 fato 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 ‘acrécimo’ ou lucro, como colocado na lei.” (grifei).

Além disso, note-se há muito que este Tribunal vem entendendo que na lei ordinária que institui a incidência do Imposto sobre a Renda das pessoas físicas inexistia qualquer comando expresso no sentido de que se trata de exigência isolada e definitiva, devendo-se aplicar, pois, a regra geral do imposto consubstanciada na sistemática de tributação anual por ocasião do ajuste, considerando-se ocorrido o fato gerador do imposto em 31 de dezembro do respectivo ano-base⁵. O que deve restar claro, portanto, é que o fato gerador do Imposto sobre a Renda é complexo e ocorre apenas em 31 de dezembro de cada ano-calendário, já que é aí que a apuração dos rendimentos e deduções poderá ser realizada por completo.

A título de informação e complementação, note-se que ainda que o caso em apreço tenha por objeto a apuração de *omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas*, decerto que a linha de raciocínio estampada na Súmula CARF n. 38 pode ser aqui aplicado no sentido de corroborar que o fato gerador do

⁴ 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, apreciações críticas. Barueri: Manole, 2004, p. 134-135.

⁵ Cf. Acórdão da CSRF n. 04-00.627, relatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo.

imposto de renda no que diz com os casos de omissão de rendimentos ocorre efetivamente no dia 31 de dezembro do ano-calendário. Confira-se:

“Súmula CARF nº 38

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).”

Considerando que o fato gerador do IPRF para fins de apuração de omissão de rendimentos ocorre no dia 31 de cada ano-calendário, resta-nos, agora, verificar se, de fato, a regra de decadência prevista no artigo 150, § 4º do CTN se aplica à hipótese dos autos, sendo que por força do artigo 62, § 2º do Regimento Interno do CARF – RICARF⁶, aprovado pela Portaria MF n. 343, de junho de 2015, tal exame deve ser 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 inócorre, 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 Código Tributário Nacional só deve ser aplicada nos casos em que o sujeito passivo tiver antecipado pagamento e não houver comprovação de dolo fraude ou simulação, porque, do contrário, prevalecerá a regra decadencial constante do artigo 173, inciso I do Código. Com efeito, verifique-se que o caso em tela se encaixa com perfeição na hipótese de aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, § 4º do CTN, haja vista que há comprovação de que houve recolhimento a título de Carnê-Leão no período objeto da autuação, conforme se pode observar da *Declaração de Ajuste Anual Simplificada* juntada às fls. 373 e, além disso, não houve qualquer indício ou comprovação de que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação.

A propósito, registre-se que a jurisprudência deste Tribunal tem se manifestado no sentido de que o fato gerador do IPRF é complexo e, portanto, ocorre apenas em 31 de dezembro de cada ano, sendo que, em casos tais, a regra de decadência prevista no artigo 150, § 4º do CTN apenas se aplica nas hipóteses em que há comprovação de pagamento antecipado a título de IPRF e desde que não haja comprovação de que o contribuinte tenha agido com intuito fraudulento, doloso ou simulatório. Confira-se:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IPRF

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)

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)”.
O fato é que ainda que aplicássemos, aqui, a regra decadencial prevista no

artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, decerto que na hipótese dos autos o fato gerador do IRPF ocorreu apenas em 31.12.1998 e o contribuinte foi devidamente intimado da lavratura do Auto de Infração em 19.12.2003, conforme se pode observar do *Termo de Encerramento* juntado às fls. 366. Quer dizer, a autuação e a correlata intimação ocorreram dentro de quinquênio previsto no artigo 150, § 4º do CTN, daí por que a preliminar de decadência não deve ser acolhida.

3. Da aplicação da multa de ofício em concomitância com a multa isolada e da aplicação da Súmula CARF n. 147

De logo, verifique-se que a autoridade judicante de 1ª instância acabou entendendo por manter a multa isolada sob o argumento nuclear de que se trata de multa que não se confunde com a multa de ofício de 75%, já que tem por motivos o não recolhimento mensal do imposto de renda através do Carnê-Leão a que o contribuinte estava obrigado, diferentemente dos motivos que ensejam a aplicação da multa de ofício de 75%. Confira-se:

30. Por fim, o contribuinte contesta o lançamento por conter valores agregados relativos a multas em duplicidade e juros moratórios.

31. Nos casos como o que se apresenta, em que ocorre lançamento de ofício, a Lei nº 9.430, de 1996, assim estabelece no que diz respeito à aplicação das multas (...).

32. Como se depreende do retro transcrito mandamento legal, trata-se da aplicação de duas penalidades em virtude de infrações distintas, a saber: a multa prevista no inciso I do artigo 44 é exigível pela falta de pagamento do imposto, como no caso, decorrente da omissão de rendimentos; a outra é exigível pela falta de pagamento a título de carnê-leão, ainda que não tenha apurado imposto a pagar no ajuste anual.

33. Sem dúvida alguma, a intenção do legislador, ao instituir a exigência da multa isolada pela falta da obrigatória antecipação do imposto por intermédio de recolhimentos mensais — carnê-leão —, foi a de estabelecer uma distinção entre o contribuinte que cumpre com sua obrigação em relação aos recolhimentos mensais e aquele que, independentemente, de ter tributado, no ajuste anual, os rendimentos, sujeitos à antecipação, não efetuou as devidas antecipações do imposto.

34. Nesse sentido e com o intuito de regulamentar a matéria, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 46, de 13 de maio de 1997 (...).

35. Como se vê, por se tratarem de penalidades aplicáveis no cometimento de infrações distintas, justifica-se plenamente a exigência concomitante da multa de ofício agravada e da multa isolada.”

Ocorre que 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;

II - de 50% (cinquenta 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 1998, ou seja, em período anterior a 2007. Aliás, foi nesse contexto que foi editada a Súmula CARF n. 147, cuja redação transcrevo abaixo:

“Súmula CARE 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. Da incidência dos juros moratórios calculados com base na Taxa Selic e da aplicação da Súmula CARE n. 4

No que diz respeito à alegação de que o Fisco não pode exigir o pagamento dos juros de mora calculados com base na Taxa Selic sob pena de afronta ao artigo 161 do Código Tributário Nacional, afirmo, de logo, que também nesse ponto não assiste razão à recorrente.

O artigo 84, inciso I e § 1º da Lei n. 8.981/1995, combinado com o artigo 13 da Lei n. 9.065/1995 e artigo 61, § 3º da Lei n. 9.430/96 preceituam que sobre os créditos tributários da União formalizados em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1995 e que não são pagos até a data do vencimento serão acrescidos juros de mora calculados com base na variação da taxa referencial do *Sistema Especial de Liquidação e Custódia* – SELIC para títulos federais, acumulada, mensalmente, a partir do primeiro dia do mês subsequente. Confira-se:

“Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

[...]

§ 1º Os juros de mora incidirão a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento, e a multa de mora, a partir do primeiro dia após o vencimento do débito.

Lei n. 9.065, de 20 de junho de 1995

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1997

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica,

serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

[...]

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

Aliás, é nesse sentido que dispõe a Súmula Vinculante CARF n. 4 cuja redação transcrevo abaixo:

“Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

Considerando que os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela RFB devem ser calculados com base na Taxa Selic, entendo que a linha de defesa tal qual levantada pela recorrente não merece acolhida.

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, à luz da Súmula CARF n. 147, 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 pela Lei n. 11.488/2007.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega