



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13851.720700/2012-97
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-004.889 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 25 de julho de 2023
Recorrente DULCINÉIA DE PAULA MARCOLINO FELIPE
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE. RRA. REGIME DE COMPETÊNCIA. APLICABILIDADE.

Conforme tese fixada pelo STF em sede de repercussão geral (tema nº 368), o Imposto de Renda incidente sobre verbas recebidas acumuladamente deve observar o regime de competência, aplicável a alíquota correspondente ao valor recebido mês a mês, e não a relativa ao total satisfeito de uma única vez.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, Wilderson Botto, Ricardo Chiavegatto de Lima (Presidente).

Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Contra a contribuinte em epígrafe foi emitida a Notificação de Lançamento de fls. 19/23, que exige crédito tributário referente ao ano-calendário de 2009, no montante de

R\$ 72.934,82, sendo R\$ 37.175,61, de imposto de renda pessoa física suplementar, R\$27.881,70, de multa de ofício, e R\$ 7.877,51, de juros de mora, calculados até 30/04/2012.

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 21), o procedimento resultou na apuração da seguinte infração:

- Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica, Decorrentes de Ação da Justiça Federal

Da análise das informações e documentos apresentados pelo contribuinte, e/ou das informações constantes dos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, constatou-se omissão de rendimentos tributáveis recebidos acumuladamente em virtude de ação judicial federal, no valor de R\$ 173.241,93. Na apuração do imposto devido, foi compensado o Imposto Retido na Fonte (IRRF) sobre os rendimentos omitidos no valor de R\$6.317,48.

“Rendimentos pagos pelo Banco do Brasil referente à ação judicial da Anajustra. Conforme documentos apresentados, decisão judicial considerou que apenas sobre os juros não incide Imposto de Renda.”

Cientificada do lançamento em 25/04/2012 (fls. 25), a interessada apresentou, em 18/05/2012, a impugnação de fls. 02/15, por meio da qual alega, em síntese, o que segue:

1. a indenização recebida por precatório federal foi informada como “rendimento sujeito à tributação exclusiva” na Declaração de Rendimentos relativa ao ano-calendário de 2009, entregue tempestivamente;
2. não estão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda os montantes recebidos a título de indenização, a qual tem a função de reparar um dano, ou seja, de restabelecer o *status quo ante*, e, por isso, por definição, não gera qualquer acréscimo patrimonial;
3. recebeu por meio de ação judicial verba indenizatória referente ao período de dezembro/1999 a março/2006, de acordo com o demonstrativo elaborado pela Advocacia Geral da União, em decorrência da chamada incorporação de quintos, vantagem pessoal que não é produto do trabalho e recebida a destempo, daí seu caráter indenizatório, como tem reconhecido também o Poder Judiciário;
4. quer que seja aplicável ao seu caso a Resolução nº 245, de 12 de dezembro de 2002, que reconheceu como de natureza jurídica indenizatória diferenças salariais recebidas por magistrados a destempo, entendimento que foi acolhido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional para reconhecer esse tratamento aos magistrados do País;
5. a fundamentação utilizada na Notificação de Lançamento não corresponde à realidade dos fatos, tendo em vista que os rendimentos não foram omitidos, constando da ficha “rendimentos sujeitos à tributação exclusiva/definitiva” da Declaração de Ajuste Anual de 2010;
6. além disso, há equívoco no enquadramento legal, pois, tratando-se de rendimento recebido acumuladamente, a hipótese seria do art. 12 da Lei nº 7.713/88, dispositivo que não consta do lançamento ora impugnado;
7. portanto, requer que seja cancelada a exigência contida na Notificação de Lançamento ora combatida, pois não há que se falar em omissão de rendimentos tributáveis;
8. na remota hipótese de serem considerados tributáveis, esses rendimentos não devem ser tributados integralmente no ano-calendário de 2009, pois se trata de diferenças acumuladas de anos anteriores (1999 a 2006);
9. de acordo com a jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça, para a tributação desses rendimentos, o Fisco deve levar em consideração as tabelas e alíquotas vigentes à época em que o rendimento deveria ter sido pago, oferecendo-o à tributação

mensal nos períodos a que correspondem os rendimentos, para a apuração do eventual imposto devido;

10. diante disso, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional expediu o Ato Declaratório nº 01, em 27/03/2009, com o objetivo de dispensar os Procuradores da interposição de recursos e orientando a desistência dos já interpostos;

11. o lançamento revela-se na contramão do que orientou a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil por meio da resposta nº 232 do Manual Perguntas e Respostas, pois descumpriu orientação interna e constituiu crédito que não será exigido pela Procuradoria da Fazenda Nacional, órgão responsável pela defesa dos interesses do Fisco Federal;

12. por ser impossível sustentar a tributação imediata e acumulada de rendimentos de períodos anteriores, a Administração Tributária editou norma legal que estabelece sistemática diferenciada para tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente, o que foi efetuado pelo art. 20 da Medida Provisória nº 497, de 27 de julho de 2010, já convertida na Lei nº 12.350/2010, que resultou na inserção do art. 12-A na Lei nº 7.713/88;

13. caso os rendimentos recebidos pela impugnante fossem considerados tributáveis, estes seriam alcançados pela decadência, nos termos do §4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional;

14. portanto, por qualquer ângulo que se analise a questão, a Notificação de Lançamento não possui fundamento razoável e, não se sustenta, devendo ser sumariamente cancelada;

15. na possibilidade de não serem acatados os argumentos já aduzidos, é imperioso registrar que não foi observado o disposto no art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.127, de 07/02/2011, pois não foi deduzida a despesa com honorários advocatícios, no importe de R\$ 11.396,19, conforme recibo anexo;

16. conforme se depreende da leitura do parágrafo único do art. 100, do Código Tributário Nacional, quando o contribuinte observa orientação contida em atos normativos expedidos pela própria administração tributária, não pode ficar a mercê de alterações posteriores, ficando resguardado o direito de exclusão de punibilidade, da cobrança de juros e eventual atualização monetária de crédito tributário oriundo de qualquer mudança na orientação anterior;

17. no caso em apreço, a impugnante observou a orientação publicada no manual “Perguntas e Respostas”, estampada na resposta nº 232, e, nesse sentido, à época dos fatos e da transmissão da DIRPF 2010, estavam sob esta orientação e, por esta razão, a posterior mudança de entendimento com a exigência de Imposto de Renda pela precipitada e indevida reclassificação do rendimento, de isento para tributável não pode ignorar o que prevê o parágrafo único do art. 100 do CTN, haja vista que foi abusivamente aplicada a multa de ofício de 75%, bem como a cobrança de juros pela taxa Selic;

18. assim, protesta para que sejam excluídas as penalidades e os juros, na forma do que determina o Código Tributário Nacional;

19. protesta, também, para que não sejam aplicados juros SELIC sobre a multa lançada de ofício, por absoluta impropriedade e falta de amparo legal;

20. em face do exposto, requer que: i) seja reconhecida a natureza indenizatória da parcela recebida via precatório e cancelada a Notificação de Lançamento, restabelecendo-se a Declaração de Ajuste Anual retificadora; ii) o valor recebido acumuladamente seja tributado na forma da jurisprudência uníssona do Superior Tribunal de Justiça, cancelando-se o lançamento que não seguiu o critério indicado na mencionada jurisprudência; iii) seja cancelada a cobrança de multa de ofício e juros de mora, na forma do parágrafo único, do art. 100 do CTN;

21. protesta, ainda, pela produção de todas as provas admitidas em Direito, especialmente pela posterior juntada de novos documentos capazes de corroborar as alegações e informações prestadas pela impugnante.

Para instrução processual, foram juntados os documentos de fls. 81/88.

Cientificado da decisão de primeira instância em 25/02/2016, o sujeito passivo interpôs, em 25/02/2016, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

- a) violação ao princípio da isonomia;
- b) a multa aplicada pela autoridade fiscal possui caráter confiscatório;
- c) os rendimentos recebidos de ação judicial são isentos ou não tributáveis, conforme documentos juntados aos autos;
- d) os rendimentos auferidos foram declarados, conforme documentos juntados aos autos - inexistência de omissão;
- e) ocorrência de decadência do lançamento;
- f) nulidade em razão da existência de vício formal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto - Relator(a)

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

O litígio recai sobre a tributação de rendimentos recebidos acumuladamente pelo critério da competência, consoante Recurso Extraordinário (RE) nº 614.406/RS.

A decisão de piso considerou inaplicável a tese defendida pela Recorrente:

Do exame dos autos (fls. 43/51), tem-se que o lançamento impugnado atribuiu à contribuinte, no ano-calendário de 2009, rendimentos tributáveis no importe de R\$173.241,93, recebidos em virtude de ação ordinária nº 2004.34.00.048565-0, impetrada em face da União Federal, pela Associação Nacional dos Servidores da Justiça do Trabalho – Anajustra, em nome de seus associados.

Em sede de impugnação, a interessada defende que o valor recebido em decorrência da ação judicial não está sujeito à incidência do imposto sobre a renda, já que corresponde à incorporação de quintos, “*vantagem pessoal que não é produto do trabalho e recebida a destempo*”, possuindo, portanto, caráter indenizatório, cuja função é reparar um dano e restabelecer o *status quo ante*.

Entende, ainda, que deve ser aplicável ao seu caso a Resolução nº 245, de 12 de dezembro de 2002, que reconheceu como de natureza jurídica indenizatória diferenças salariais recebidas por magistrados a destempo, entendimento esse que teria sido acolhido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional para reconhecer esse tratamento aos magistrados do País.

Sustenta a contribuinte que, na remota hipótese de os rendimentos serem considerados tributáveis, a sua tributação não pode se dar integralmente no ano-calendário de 2009, pois se trata de diferenças acumuladas de anos anteriores (1999 a 2006).

Assim, de acordo com a jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça, tais rendimentos devem ser tributados, levando-se em consideração as tabelas e alíquotas

vigentes à época a que correspondem os rendimentos, o que ocasionou a expedição do Ato Declaratório nº 01, em 27/03/2009, pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, com o objetivo de dispensar a interposição de recursos e orientar a desistência dos já interpostos.

No mesmo sentido, afirma, orientou a Secretaria da Receita Federal do Brasil por meio da resposta nº 232 do Manual Perguntas e Respostas.

Notícia, também, que art. 20 da Medida Provisória nº 497, de 27 de julho de 2010, já convertida na Lei nº 12.350/2010, que resultou na inserção do art. 12-A na Lei nº 7.713/88, estabeleceu sistemática diferenciada para tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente.

Ao tratar sobre o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza e de sua base de cálculo, o art. 43 do Código Tributário Nacional determina que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza.

A Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, por sua vez, esclarece o alcance da norma citada, nos seguintes termos:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidas em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

Assim, a universalidade da renda auferida pela pessoa física, independente da denominação, está sujeita à tributação pelo imposto de renda, a menos que esteja fora do campo da incidência ou que se trate de rendimento isento. Nesse sentido, o artigo 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, dispõe:

Art. 3º (omissis)

§ 4º - A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando para a incidência, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título."

Registre-se que apenas os rendimentos percebidos por pessoas físicas expressamente previstos nos artigos 39 a 42 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 (RIR/99). Quaisquer outros rendimentos devem compor o rendimento bruto para efeito de tributação, uma vez que, sendo a isenção uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, deve ser sempre decorrente de lei e de interpretação literal e restritiva, nos termos dos arts. 111 e 176 do CTN.

No caso em questão, a Ação Ordinária nº 2004.34.00.048565-0, proposta pela Associação da qual é parte a interessada, versou sobre o reconhecimento do pagamento dos "quintos/décimos" decorrentes do exercício de funções/cargos em comissão por seus associados, não havendo qualquer elemento hábil a justificar a natureza indenizatória das rubricas em questão, conforme pretendido.

Quanto ao entendimento de que os rendimentos auferidos estariam alcançados pelo disposto na Resolução STF nº 245, de 2002, impõe-se primeiro fazer um breve histórico dos acontecimentos que antecederam a edição da mesma.

Consoante a Lei nº 9.655, de 02 de junho de 1988, foi concedido aos membros do Poder Judiciário Federal um abono variável, que foi implementado por meio da Lei nº 10.474, de 27 de junho de 2002 e estendido aos integrantes do Ministério Público da União, mediante a Lei nº 10.477, também de 27 de junho de 2002.

Com a edição da Resolução do Supremo Tribunal Federal (STF) nº 245, de 2002, o abono variável previsto na Lei nº 9.655, de 1998, e, posteriormente, disciplinado na Lei nº 10.474, de 2002, foi considerado de natureza indenizatória.

Destaque-se que tanto a Lei nº 9.655, de 1998 quanto a Lei nº 10.474, de 2002, trataram do abono variável aplicável aos membros do Poder Judiciário Federal, não havendo menção a qualquer outra carreira funcional.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN, mediante o Parecer nº 529, de 07 de abril de 2003, aprovado pelo Ministro da Fazenda, firmou entendimento no sentido de que o mencionado abono, cuja natureza indenizatória foi declarada pela Resolução STF nº 245, não sofreria incidência tributária.

O Parecer PGFN nº 923, de 03 de junho de 2003, também aprovado pelo Ministro da Fazenda, reconheceu ser extensivo ao “abono variável” do Ministério Público Federal, previsto na Lei 10.477/2002, o tratamento tributário aplicável à Magistratura Federal.

Nos termos do artigo 7º da Portaria MF nº 58, de 2004, o julgamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento deve observar, precisamente, o entendimento da Secretaria da Receita Federal expresso em atos tributários, cabendo, em razão disso, a esta instância julgadora acatar os Pareceres PGFN nº 529 e 923, de 2003, aprovados pelo Ministro da Fazenda.

Do exposto, conclui-se que as Leis nº 10.474 e 10.477, de 2002, restringem-se ao abono variável aplicável aos membros do Poder Judiciário Federal e do Ministério Público da União, que foi excluído da incidência tributária do imposto de renda por determinação expressa dos Pareceres PGFN nº 529 e 923, de 2003, aprovados pelo Ministro da Fazenda, em decorrência do reconhecimento de sua natureza indenizatória pelo STF.

Na hipótese dos autos, conforme se pode verificar pelo Comprovante de Rendimentos Pagos e IRRF/2009 fornecido pelo Tribunal Regional do Trabalho da 15ª Região (fls. 42) e pela natureza de sua ocupação principal informada na Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física do exercício 2010, ano-calendário 2009 – DIRPF/2010 (fls.), a impugnante não ocupava o cargo de magistrada nem era membro do Ministério Público Federal, sendo que a verba por ela recebida não se tratava de abono variável.

Sendo assim, não se pode estender a aplicação da Resolução STF nº 245, de 2002 nem o entendimento preconizado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nos Pareceres nº 529 e 923, de 2003 ao caso em questão.

Caracterizada, pois, a natureza tributável dos rendimentos auferidos em decorrência da ação judicial, cabe determinar o momento em que tais rendimentos devem sofrer a incidência do imposto de renda.

A tributação dos rendimentos auferidos pelo contribuinte pessoa física, via de regra, ocorre no momento em que ele adquire a disponibilidade efetiva da renda. Vale dizer, a tributação da pessoa física se dá pelo regime de caixa e não pelo de competência. O imposto só atinge o rendimento quando os valores já se encontram à disposição do contribuinte. É o que se pode extrair do disposto no artigo 38, parágrafo único, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR – Decreto nº 3.000/1999), *verbis*:

Art. 38. (...)

Parágrafo único. Os rendimentos serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal a entrega de recursos pela fonte pagadora, mesmo mediante depósito em instituição financeira em favor do beneficiário.

À regra do regime de caixa não escapam os rendimentos recebidos acumuladamente, em obediência à disposição literal dos artigos 56 e 640 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999:

Art. 56. No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá no mês do recebimento, sobre o total dos rendimentos, inclusive juros e atualização monetária (Lei nº 7.713, de 1988, art. 12).

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, poderá ser deduzido o valor das despesas com ação judicial necessárias ao recebimento dos rendimentos, inclusive com advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização (Lei nº 7.713, de 1988, art. 12).

Art. 640. No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto na fonte incidirá sobre o total dos rendimentos pagos no mês, inclusive sua atualização monetária e juros (Lei nº 7.713, de 1988, art. 12, e Lei nº 8.134, de 1990, art. 3º).

A teor do disposto na legislação acima transcrita, os rendimentos referentes a anos anteriores, recebidos acumuladamente, devem ser oferecidos à tributação no mês do seu recebimento (regime de caixa) com incidência sobre a totalidade dos rendimentos, inclusive juros e atualização monetária, independentemente do mês ou ano a que os mesmos se referem (regime de competência).

Dispõe, ainda, o art. 718, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000, de 26 de março de 1999, que os rendimentos pagos em decorrência de decisão judicial são tributáveis na fonte e sujeitos ao ajuste na declaração anual.

Art. 718. O imposto incidente sobre os rendimentos tributáveis pagos em cumprimento de decisão judicial será retido na fonte, quando for o caso, pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento, no momento em que, por qualquer forma, o rendimento se torne disponível para o beneficiário (Lei nº 8.541, de 1992, art. 46).

Por outro lado, a Lei nº 10.833, de 29/12/2003, em seu artigo 27, determina que, sobre os rendimentos pagos em cumprimento de decisão da Justiça Federal, mediante precatório ou requisição de pequeno valor, incide imposto de renda na fonte à alíquota única de 3%.

Neste caso, a lei atribui a responsabilidade ao próprio beneficiário do crédito de declarar à instituição financeira, no momento do pagamento, se os rendimentos são tributáveis ou não tributáveis (art. 27, § 1º). Sendo tributáveis, devem os rendimentos ser incluídos na declaração de ajuste anual da pessoa física, considerando-se como antecipação na fonte o imposto assim retido, como dispõe expressamente o §2º, I, do mencionado artigo 27.

Art. 27. O imposto de renda sobre os rendimentos pagos, em cumprimento de decisão da Justiça Federal, mediante precatório ou requisição de pequeno valor, será retido na fonte pela instituição financeira responsável pelo pagamento e incidirá à alíquota de 3% (três por cento) sobre o montante pago, sem quaisquer deduções, no momento do pagamento ao beneficiário ou seu representante legal.

§ 1º Fica dispensada a retenção do imposto quando o beneficiário declarar à instituição financeira responsável pelo pagamento que os rendimentos recebidos são isentos ou não tributáveis, ou que, em se tratando de pessoa jurídica, esteja inscrita no SIMPLES.

§ 2º O imposto retido na fonte de acordo com o caput será:

I - considerado antecipação do imposto apurado na declaração de ajuste anual das pessoas físicas; ou (destaques da transcrição)

II - deduzido do apurado no encerramento do período de apuração ou na data da extinção, no caso de beneficiário pessoa jurídica.

Destarte, ao auferir rendimentos sujeitos à retenção do imposto na fonte, a pessoa física deverá, por ocasião da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, incluí-los como rendimentos tributáveis, de acordo com a natureza desses rendimentos.

Não obstante o exposto, tendo em conta as reiteradas decisões da Justiça Federal, determinando que o imposto de renda incidente sobre rendimentos pagos acumuladamente deveria ser calculado com base nas tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se referiam tais rendimentos, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com fundamento no artigo 19, inciso II, da Lei nº 10.522, de 2002, combinado com o artigo 5º do Decreto nº 2.346, de 1997, e no Parecer PGFN/CRJ/Nº 287, de 2009, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda, editou o Ato Declaratório PGFN nº 1, de 27 de março de 2009.

O sobredito Ato Declaratório autorizou a dispensa de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistia outro fundamento relevante, “nas

ações judiciais que visem obter a declaração de que, no cálculo do imposto renda incidente sobre rendimentos pagos acumuladamente, devem ser levadas em consideração as tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se referem tais rendimentos, devendo o cálculo ser mensal e não global.”

Ressalte-se que a edição desse ato não indica que a Fazenda Nacional tenha incorporado a interpretação do STJ, como deixa claro o item 18 do Parecer PGFN/CRJ nº 287/2009:

*18. Por fim, merece ser ressaltado que o presente Parecer **não implica, em hipótese nenhuma, o reconhecimento da correção da tese adotada pelo STJ**. O que se reconhece é a pacífica jurisprudência desse Tribunal Superior, a recomendar a não apresentação de contestação, a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, eis que os mesmos se mostrarão inúteis e apenas sobrecarregarão o Poder Judiciário e a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.*

Tanto é que, no ano seguinte, em face da possibilidade de reversão da jurisprudência do STJ pelo STF, foi emitido o Parecer PGFN/CRJ nº 2.331, de 27 de outubro de 2010, que suspendeu o AD PGFN nº 1, de 2009, dispondo nos seus itens 7 e 8:

7. Tendo em vista que o Ato Declaratório n. 01/2009, lastreado no Parecer PGFN/CRJ 287/2009, foi editado em razão de jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça em sede recursal, e por existirem reiteradas decisões do Supremo Tribunal Federal que não admitiam os recursos extraordinários por ausência de violação direta à Constituição, observa-se a abertura de nova ótica para análise do tema, ultrapassando os fundamentos do ato declaratório.

8. Desta feita, verificada a existência de ótica constitucional sobre o tema, que possibilita um ambiente favorável para mudança da jurisprudência, até então pacífica, sugere-se, até o deslinde final da questão pelo Supremo Tribunal Federal, com uma nova pacificação, a suspensão dos efeitos do Ato Declaratório n. 1, de 27 de março de 2009.

Registre-se que os Pareceres e Atos Declaratórios emitidos pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional possuem efeito vinculante no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a teor do disposto no art. 19, §§ 4º e 5º da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

Portanto, até que haja nova manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a RFB deve observar o que reza a legislação atinente à matéria em questão (artigo 12 da Lei nº 7.713/1988, base legal do artigo 56 do RIR/1999).

Esclareça-se, por oportuno, que, a partir da data de publicação da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, os rendimentos tributáveis recebidos acumuladamente, quando decorrentes do trabalho e de aposentadoria, pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondentes a anos-calendários anteriores ao do recebimento, passaram a ser tributados exclusivamente na fonte, no mês do recebimento ou crédito, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, salvo opção irrevogável do contribuinte pela tributação na declaração de ajuste anual.

O diploma legal acima citado previu, ainda, uma regra de transição específica para os rendimentos recebidos entre 1º de janeiro de 2010 e 20 de dezembro de 2010, os quais poderiam, à opção do contribuinte, ser submetidos ao regime de tributação exclusiva na fonte.

No caso concreto, **os rendimentos foram auferidos em 2009**, ou seja, antes da edição da Lei nº 12.350/2010, e, por conseguinte, devem ser tributados na declaração de ajuste do IRPF/2010 juntamente com os demais rendimentos recebidos pela contribuinte.

Observe-se que não merece prosperar a alegação de que a fiscalização não deduziu do montante tributável a despesa com honorários advocatícios, no valor de R\$11.396,19.

Tratando-se de rendimentos recebidos por força de decisão judicial, a legislação permite excluir do rendimento o pagamento a título de honorários advocatícios por se tratar de

despesa necessária à sua percepção, nos termos do disposto no artigo 12, § 2º, da Lei nº 7.713/1988.

Não obstante, examinando-se a Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – Dirf (fls. 81), é possível constatar que a importância paga à contribuinte em decorrência da ação judicial em comento totalizou R\$ 210.582,76 e que o valor lançado como omitido pela fiscalização foi de R\$ 173.241,93.

A diferença, no importe de R\$ 37.340,83, correspondeu exatamente ao somatório das quantias de R\$ 25.944,64 e R\$ 11.396,19, relativas, respectivamente, aos juros moratórios incidentes sobre as verbas auferidas e aos honorários advocatícios, como evidenciam os documentos de fls. 29/30 e 41.

Vê-se, portanto, que os honorários advocatícios já foram devidamente computados no cálculo do imposto de renda devido, não havendo reparos a fazer no lançamento em comento.

Registre-se, por fim, que toda a legislação que amparou a exigência fiscal encontrava-se em vigor quando da ocorrência dos fatos geradores. A questão 232 do Manual de Perguntas e Respostas vinculado ao Programa do Imposto de Renda da Pessoa Física do exercício de 2010, ano-calendário de 2009, apenas esclareceu à contribuinte a situação que se afigurava naquele momento.

Assim, o lançamento está de acordo com as normas legais e atos normativos que regem a matéria, sem que tenha havido por parte da fiscalização qualquer descumprimento de orientações internas como afirma a defesa. Vale lembrar que a atividade fiscal é vinculada à lei, consoante art. 142, parágrafo único do CTN, e uma vez verificado o fato gerador, tem o auditor fiscal o dever de efetuar o lançamento, dever este indeclinável, sob pena de responsabilidade funcional.

Em síntese, a RECORRENTE alega que o pagamento auferido na ação judicial nº 2004.34.00.048565-0, impetrada em face da União Federal, pela Associação Nacional dos Servidores da Justiça do Trabalho – Anajustra, em nome de seus associados refere-se a direito concernente ao período de 1999 a 2006, ou seja, se trata de diferenças acumuladas de anos anteriores, pagas acumuladamente, reconhecidos em sua DIRPF do ano-calendário de 2009.

Por se tratar de rendimento recebido acumuladamente, a RECORRENTE defendeu a aplicação do regime de competência para fins de determinação da alíquota aplicável. Entendo que merece prosperar em parte a pretensão da Recorrente.

Em sessão do Supremo Tribunal Federal (STF) realizada no dia 23/10/2014, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 614.406/RS, com repercussão geral reconhecida, tendo como redator do acórdão o Ministro Marco Aurélio, o Plenário da Corte concluiu pela invalidade do artigo 12 da Lei nº 7.713 de 1988, no que tange à sistemática de cálculo para a incidência do imposto sobre os rendimentos recebidos acumuladamente, por violar os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, previstos na Carta Política de 1988.

Com o afastamento do regime de caixa o Tribunal acolheu o regime de competência para o cálculo mensal do imposto sobre a renda devido pela pessoa física, com a utilização das tabelas progressivas e alíquotas vigentes à época em que os valores deveriam ser adimplidos. A seguir a ementa do julgado:

IMPOSTO DE RENDA – PERCEPÇÃO CUMULATIVA DE VALORES – ALÍQUOTA. A percepção cumulativa de valores há de ser considerada, para efeito de fixação de alíquotas, presentes, individualmente, os exercícios envolvidos. (STF. RE nº 614.406/RS. DJE em 27/11/2014)

Na ocasião, foi firmada a seguinte tese de repercussão geral:

Repercussão Geral STF – Tema 368:

O Imposto de Renda incidente sobre verbas recebidas acumuladamente deve observar o regime de competência, aplicável a alíquota correspondente ao valor recebido mês a mês, e não a relativa ao total satisfeito de uma única vez.

Por ter sido sob a sistemática do art. 543-B do antigo CPC, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

§ 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

Neste mesmo sentido entende o CARF:

RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE. ART. 12 DA LEI Nº 7.713/88. INCONSTITUCIONALIDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA. Aos rendimentos recebidos acumuladamente (RRA) recebidos no ano-calendário de 2005 aplica-se o regime de competência, calculando-se o imposto de renda com base nas tabelas vigentes a cada mês a que se refere o rendimento, conforme entendimento exarado na decisão definitiva de mérito do RE nº 614.406/RS, que concluiu pela inconstitucionalidade do art. 12 da Lei 7.713/88. (CARF. Acórdão nº 2202-007.311, julgado em 6/10/2020)

Diante desse contexto, em relação aos rendimentos recebidos acumuladamente deve ser aplicado ao presente caso a decisão proferida pelo STF em sede de repercussão geral.

Por conseguinte, o cálculo deve considerar as tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se refiram tais rendimentos percebidos (fls. 25/29), realizando-se o cálculo de forma mensal, e não pelo montante global pago, como considerado pela autoridade fiscal lançadora.

Cumprе ressaltar, contudo, que a presente decisão importa tão-somente em alteração da forma de apuração do imposto devido, utilizando-se o regime de competência para se promover as retificações devidas. Assim sendo, deve ser efetuado o recálculo do imposto com observância ao regime de competência.

Em relação aos demais pontos aduzidos em seu recurso, especialmente a preliminar de nulidade, decadência, incidência de juros Selic e sua incidência sobre a multa, tendo em vista que a recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 57, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 04/06/2017, reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

Decadência

Preliminarmente, em face da alegação de que teria ocorrido a decadência sobre o período a que se referem as verbas remuneratórias auferidas da União Federal, impõe-se esclarecer que o fato gerador do Imposto de Renda ocorre à medida em que os rendimentos forem percebidos pelo sujeito passivo.

Desse modo, ainda que as verbas salariais devidas no processo judicial nº 2004.34.00.048656-0 correspondam ao período de dezembro/1999 a fevereiro/2006, a incidência do IRPF se dá apenas quando do recebimento do montante tributável, que, no

presente caso, ocorreu no mês de janeiro do ano calendário de 2009, conforme revela a Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf), às fls. 81.

Como esses rendimentos devem integrar a base de cálculo do ajuste anual, o fato gerador do imposto se perfez em 31 de dezembro do ano-calendário de 2009.

Feitos esses esclarecimentos, passa-se a analisar o prazo decadencial aplicável ao caso concreto.

O Código Tributário Nacional trata da decadência em dois artigos principais: o artigo 173 e o artigo 150, § 4º, que trata dos casos de lançamento por homologação.

“Art.173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao 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 à homologação, será ele de 5 (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.”

Infere-se, assim, que a regra geral seria a do art. 173, I, qual seja, cinco anos após o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (início de contagem no dia primeiro de janeiro do ano seguinte à ocorrência do fato gerador). Caso a Fazenda Pública inicie o procedimento antes daquela data inicial, o prazo se reduz, passando a ser contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, nos termos do parágrafo único do art. 173. Havendo anulação do lançamento anterior por vício de forma, o termo inicial para contagem da decadência é a data em que se tornar definitiva a decisão anulatória (decisão administrativa), no bojo de processo de revisão de lançamento, a teor do disposto no art. 173, II.

Entretanto, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, desde que haja pagamento, ainda que não contemplando todo o crédito tributário, o marco inicial para a contagem do prazo decadencial da Fazenda Pública é o momento de ocorrência do fato gerador, pois a inércia do Fisco representaria homologação tácita.

Assim, tratando-se de tributo cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a determinação do “*dies a quo*” para a contagem do prazo decadencial de cinco anos depende da existência de pagamentos antecipados. Havendo pagamentos antecipados, a título de carnê-leão ou imposto complementar ou mediante retenção do imposto pela fonte pagadora, o “*dies a quo*” da contagem do prazo decadencial para a Fazenda proceder ao lançamento tem início na data da ocorrência do fato gerador em 31 de dezembro do ano-calendário, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Por outro lado, a inexistência do cumprimento da obrigação principal, ainda que se trate de tributo em que o contribuinte é obrigado a antecipar o pagamento, desloca a contagem do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Nesse caso não se aplica a regra do art. 150, pois nada há a homologar.

Rege-se ainda pela regra de contagem estatuída pelo art. 173, I, do CTN, a hipótese prevista no § 4º do art. 150 do CTN, *in fine* (“salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”).

Esse é também entendimento do Parecer PGFN/CAT no 1.617/2008, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda em 18 de agosto de 2008, que trata da Súmula Vinculante nº 8, editada pelo Supremo Tribunal Federal, em razão da declaração de inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991. O citado Parecer traz a seguinte orientação em seu item “40”:

40. Do que, então, emerge mais uma conclusão: o pagamento antecipado da contribuição (ainda que parcial) suscita a aplicação da regra especial, isto é, do § 4º do art. 150 do CTN,; a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra do art. 173 do CTN, para efeitos de fixação do dies a quo dos prazos de caducidade, projetados nas contribuições previdenciárias. Isto é, no que se refere à contagem dos prazos de decadência. Tal concepção, em princípio, pode ser aplicada para todos os tributos federais, e não somente, para as contribuições previdenciárias.

E, em seu item “49”, conclui o que segue:

- a) A Súmula Vinculante nº 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar - - efetivamente - - o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;*
- b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);*
- c) na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;*
- d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*
- e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;*
- f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN; (...)*

No caso em questão, como se viu, embora os rendimentos recebidos se refiram a períodos anteriores, o fato gerador do imposto de renda sobre eles incidente ocorreu no ano-calendário de 2009, ano em que os ditos rendimentos foram recebidos acumuladamente pela contribuinte.

Considerando que, nesse ano-calendário, houve antecipação do pagamento do imposto, mediante retenção de imposto de renda na fonte, conforme evidencia a Notificação de Lançamento, o *dies a quo* do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo preceito fixado pelo art. 150, § 4º, do CTN.

Dessa forma, uma vez que **o fato gerador do imposto ocorreu em 31/12/2009**, a contagem do prazo decadencial teve início em **01/01/2010** e se encerrou em **31/12/2014**.

Como o lançamento foi efetivado em 25/04/2012, data da ciência da contribuinte (AR de fls. 25), constata-se que o mesmo ocorreu dentro do prazo quinquenal, não havendo que se falar, portanto, em decadência.

Fundamentação/Enquadramento Legal

Saliente-se que não merece prosperar o argumento de que a fundamentação utilizada no lançamento não corresponde à realidade dos fatos e de equívoco no enquadramento legal, posto que não foi mencionado o art. 12 da Lei nº 7.713/88, dispositivo que trata da tributação de rendimento recebido acumuladamente.

Analizados os autos, é fácil perceber que a descrição dos fatos e o enquadramento legal suprem satisfatoriamente o requisito de motivação do ato, indicando com clareza e precisão a infração cometida e os dispositivos legais infringidos.

A Notificação de Lançamento preenche todos os requisitos previstos no art. 11 do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal – PAF, abaixo reproduzido:

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, às fls. 21, foi apresentada a natureza da infração, esclarecendo o Auditor Fiscal responsável pelo procedimento que houve omissão de rendimentos tributáveis recebidos acumuladamente em virtude de ação na Justiça Federal.

Os dispositivos legais citados na notificação de lançamento em discussão, entre os quais se encontram os arts. 1º a 3º e parágrafos da Lei nº 7.713/1988 e art. 43 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, RIR/1999, tratam dos aspectos gerais de incidência do imposto de renda pessoa física, de modo que constituem a base de qualquer exigência relativa ao imposto, inclusive no tocante à omissão de rendimentos. Desse modo, todos eles de alguma forma se coadunam com a infração descrita.

O fato de o art. 12 da Lei nº 7.713/88 não ter sido expressamente indicado não significa que o lançamento careça de fundamentação legal adequada, pois o referido dispositivo, ao determinar que o imposto incidirá no mês do recebimento dos rendimentos recebidos acumuladamente, nada mais faz do que ratificar o que já prevê o art. 2º do mesmo diploma legal, que foi mencionado na notificação de lançamento.

Além do mais, mesmo que houvesse qualquer incorreção no enquadramento legal, a perfeita identificação da matéria autuada, assim como a determinação da exigência tributária, supriria qualquer eventual falha no enquadramento legal.

Sobre o assunto é interessante lembrar a lição de ANTONIO DA SILVA CABRAL:

"... Por outro lado, o erro na menção da norma aplicável não invalida, de imediato, o auto de infração, caso a infração realmente exista, apesar do erro na citação da norma aplicável. (. . .) " (ANTONIO DA SILVA CABRAL, Processo Administrativo Fiscal, Editora Saraiva, 1993, página 223).

No mesmo sentido, já decidiu o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual CARF:

“NULIDADE- CERCEAMENTO DE DEFESA – Deficiências no enquadramento legal não inquinam de nulidade o auto de infração se a descrição dos fatos for de modo a permitir o perfeito conhecimento da acusação.” (Primeiro Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara - Acórdão 101-96.858, de 13/08/2008)

“NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. O erro ou a deficiência no enquadramento legal da infração não dá causa à nulidade do Auto de Infração, mormente se a descrição dos fatos permitir a compreensão da acusação que é imposta ao contribuinte, proporcionando-lhe o desenvolvimento de sua defesa.” (Primeiro Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara – Acórdão nº 102-49.187, de 06/08/2008)

Frise-se, ademais, que o conteúdo da impugnação apresentada revela que a interessada tinha pleno conhecimento da infração que lhe foi imputada, não tendo demonstrado quaisquer dúvidas quanto à matéria tida como infringida. Inexistiu, portanto, qualquer embaraço ao exercício do seu direito de defesa.

Destarte, não se vislumbra a existência de vícios a macular o lançamento.

Juntada Posterior de Documentos

No tocante ao pedido de complementação da presente defesa, mediante a juntada posterior de documentos, cumpre lembrar que o momento oportuno para sua apresentação é por ocasião da impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, admitidas exceções somente nos casos expressamente previstos no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, com a redação acrescida pelo art. 67 da Lei nº 9.532/1997.

É de salientar, ainda, que cabe ao contribuinte o ônus da comprovação de incidir em algumas destas hipóteses. Não obstante, além dos documentos apresentados quando da interposição da peça impugnatória, não há, até a presente data, notícia de ter a impugnante trazido qualquer documentação adicional que pudesse justificar as alegações apresentadas na impugnação, motivo pelo qual fica prejudicado o referido pedido.

(...)

Multa de Ofício. Juros. Taxa SELIC.

No que tange à multa de ofício de 75%, cabe transcrever o art. 44, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007, que prevê a sua aplicação nos casos de lançamento de ofício, *in verbis*:

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;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75% estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito. Por sua vez, quando o sujeito passivo

pratica atos fraudulentos para burlar a legislação tributária, conforme prevê o §1º do art. 44 da mencionada lei, a multa imposta é a de 150%.

Vê-se, portanto, que a multa de ofício com percentual de 75%, incidente em face de infração às regras instituídas pelo direito fiscal, possui a devida previsão legal e aplica-se na cobrança de imposto suplementar, por falta de declaração ou declaração inexata, independentemente da gravidade da infração, má-fé ou intenção do contribuinte, sendo que a mera inadimplência verificada em procedimento de ofício é supedâneo à sua exigência.

In casu, não houve a duplicação da multa, por não ter sido evidenciada a existência de dolo da contribuinte.

Cumprе ressaltar, ainda, que o Direito Tributário Brasileiro adota o princípio da responsabilidade objetiva do sujeito passivo em relação às infrações à legislação tributária, a qual independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, conforme estabelece expressamente o art. 136 do Código Tributário Nacional. A responsabilidade aqui é objetiva e deve ser firmada em razão do fato em si, de vez que o que se busca é o cumprimento da obrigação tributária, que deixou de ser liquidada em razão do ilícito praticado.

Desse modo, estando prevista pela legislação de regência e, tendo sido apurados todos os pressupostos para sua aplicação, encontra-se plenamente justificada a aplicação da multa de 75%.

Com respeito à utilização da taxa SELIC para o cálculo dos juros, cabe trazer à colação as disposições contidas no art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN sobre a matéria, *verbis*:

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantias previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.

(...).

Note-se que o CTN é claro ao tratar sobre o percentual de juros de mora, dispondo que somente deve ser aplicado o percentual de 1% ao mês calendário quando a lei não dispuser de modo diverso. Assim, fica a critério do poder tributante o estabelecimento, por lei, da taxa de juros de mora a ser aplicada sobre o crédito tributário não liquidado no prazo legal.

Usando desta liberdade concedida pelo CTN, assim dispôs o legislador ordinário no artigo 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, que deu nova redação a dispositivos da Lei nº 8.981/1995, estabeleceu, em seu art. 13, que, a partir de 1º de abril de 1995, os juros de mora de que trata a Lei nº 8.981/1995, art. 84, I e §§ 1º, 2º e 3º, incidentes sobre tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, seriam equivalentes à taxa referencial do SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o mês anterior ao do pagamento e a 1% no mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

"Art. 13. A partir de 1º de abril de 1.995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1.994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1.994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1.995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1.995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente."

Portanto, a adoção da taxa de referência SELIC como medida de percentual de juros de mora foi estabelecida pela lei ordinária supracitada.

Ressalte-se que a Lei nº 9.065/1995 foi decretada pelo Poder Legislativo e sancionada pelo Poder Executivo, a quem compete a sua fiel execução. Assim, deve a autoridade administrativa dar cumprimento à determinação legal, aplicando o ordenamento vigente às situações que se apresentarem durante a execução de suas atividades administrativas, não tendo competência para discutir a justiça da correção determinada.

Cabe frisar, ainda, que os juros SELIC foram ratificados pelo art. 61 da Lei nº 9.430/96, e vigoram até hoje:

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."

§ 1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

Por sua vez, a Súmula nº 4 do CARF reconhece que os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários são devidos à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (DOU, Seção 1, dia 22/12/2009):

Súmula 1º CC 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.*

Desta forma, havendo previsão legal para o cálculo dos juros de mora, efetuado em percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC) para títulos federais acumulada mensalmente, não cabe à autoridade julgadora exonerar a correção dos valores legalmente estabelecida, carecendo, assim, de amparo legal a discordância da impugnante em relação ao cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC.

Assinale-se, também, que não merece guarida o entendimento expendido pela impugnante de que deveria ser excluída a imposição de penalidades e a cobrança de juros de mora, com fulcro no parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), por ter obedecido à orientação contida na pergunta 232 do Manual de Perguntas e Respostas da RFB.

Reza o mencionado art. 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. *A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.*

Infere-se do exposto que a exclusão da multa e dos juros incidentes sobre as infrações à lei tributária praticadas por atendimento às normas complementares de direito tributário somente é possível quando tais normas estão vigentes.

Em 27/10/2010, data da edição do Parecer PGFN/CRJ/nº 2331/2010, os efeitos do Parecer PGFN nº 287/2009 foram suspensos, ressurgindo, a partir daí, a possibilidade de a RFB constituir os créditos em questão.

Entretanto, a ação fiscal que culminou no presente lançamento só teve início em 27/02/2012, como evidencia a pesquisa aos sistemas de informação da RFB (fls. 88). Assim, entre os dias 27/10/2010 (data da suspensão do Parecer PGFN nº 287/2009 pelo Parecer PGFN/CRJ/nº 2331/2010) e 26/02/2012 (dia anterior ao do início da ação fiscal), e a despeito das orientações no sentido da inaplicabilidade em tese do art. 12 da Lei nº 7.713/1988, a interessada tomou conhecimento da suspensão de tais orientações e poderia ter promovido a retificação das informações equivocadamente prestadas em sua DIRPF.

Contudo, a contribuinte optou por não fazê-lo e, em consequência, ficou sujeita ao lançamento de ofício e às penalidades e acréscimos moratórios dele decorrentes. Incabível, portanto, a sua pretensão de se eximir dos pagamentos da multa de ofício e dos juros de mora.

Juros de Mora sobre Multa de Ofício

Com respeito à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, impõe-se reproduzir o art. 3º, do Código Tributário Nacional (CTN), que traz a definição de tributo:

“Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Por sua vez, os artigos 113, § 1º, e 139 do mesmo diploma legal, assim, dispõem:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.”

“Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

Da leitura dos dispositivos transcritos, infere-se que a multa, apesar de não ser um tributo, faz parte do crédito tributário, devendo receber, no que couber, o tratamento dispensado ao crédito tributário pelo Código Tributário Nacional.

Já o art. 161 do CTN estabelece que, ao crédito tributário não pago no vencimento, devem ser acrescidos os juros moratórios.

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.”

Destarte, ao contrário do que alega a interessada, o CTN admite a incidência de juros de mora sobre as multas lançadas de ofício. A expressão *“sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”* apenas reforça que juros e multa não são excludentes entre si.

A incidência de juros sobre as multas de ofício foi introduzida pelo legislador ordinário através das Leis nº 9.430/1996 e 10.522/2002, que disciplinaram o assunto de maneira diversa ao que acontecia até então. Vejamos, inicialmente, o que diz o § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96:

“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.”

Por sua vez, os arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002, resultante da conversão da MP nº 1621-31/98 (reedição da MP nº 1542-17/96), dispõe da seguinte forma:

“Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

(...).

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.”

As multas de ofício proporcionais, lançadas em função de infração à legislação tributária de que resulta falta de pagamento de tributo, são débitos decorrentes de tributos e contribuições, estando a eles vinculados. Logo, as expressões “*débitos decorrentes de tributos e contribuições*” e “*débitos de qualquer natureza*”, utilizadas, respectivamente, nas Leis nº 9.430/1996 e 10.522/2002, certamente incluem as multas de ofício.

Trata do assunto, ainda, o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02/04/1998:

3. (...). Assim, desde 01.01.97, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento, desde que estejam associadas a:

a) fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97;

b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31.12.94, se não tiverem sido objeto de pedido de parcelamento até 31.08.95.

Assim, tem plena previsão legal a incidência de juros moratórios sobre a multa aplicada, haja vista que esta compõe o crédito tributário.

À vista do exposto, voto por considerar **improcedente** a impugnação que ora se analisa, mantendo integralmente o crédito tributário exigido na notificação de lançamento de fls. 19/23.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar recursal de cerceamento de defesa suscitada e, no mérito, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima, para que seja efetuado o recálculo do imposto com observância ao regime de competência.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto

