



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

Processo nº 13888.723060/2011-79
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-006.571 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de maio de 2019
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrente GESIO VIEIRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2008

IRPF. AJUSTE. RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE

A forma de tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente (RRA) sofreu alteração quando do julgamento do RE nº 614.406/RS, em sede de repercussão geral, e com aplicação obrigatória no âmbito deste Conselho, conforme dispõe o dispõe o art. 62, § 2º, do RICARF.

O recálculo do IRPF relativo ao rendimento recebido acumuladamente deve ser feito com base nas tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se refiram tais rendimentos tributáveis, observando a renda auferida mês a mês pelo contribuinte (regime de competência).

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A multa de ofício integra o crédito tributário, logo está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do mês subsequente ao do vencimento (Súmula CARF nº 108).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o recálculo do Imposto sobre a Renda relativo aos rendimentos recebidos acumuladamente omitidos pelo contribuinte com base nas tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se refiram tais rendimentos, observando a renda auferida mês a mês pelo contribuinte (regime de competência).

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Rayd Santana Ferreira, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Andréa Viana Arrais Egypto, Marialva de Castro Calabrich Schlucking, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (fls. 46/51).

Pois bem. Contra o contribuinte acima identificado foi emitida, em 27/06/2010, notificação de lançamento de fl. 12, relativa ao imposto sobre a renda da pessoa física ano-calendário 2008, por meio da qual foi apurada compensação indevida do imposto complementar no valor de R\$2.469,57, e omissão de rendimentos recebidos da fonte pagadora Instituto Nacional do Seguro Social, no valor de R\$ 121.844,19, e compensação do respectivo imposto retido na fonte de R\$ 2.469,57, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 16/17.

Cientificado do lançamento, em 07/07/2011, fl. 26, o contribuinte apresentou, em 05/11/2011, a impugnação de fls. 02/10, alegando, em síntese, que:

- (a) Os valores recebidos referem-se ao pagamento de aposentadoria por tempo de contribuição recebidos acumuladamente e, se tributáveis não poderiam ser incluídos de uma única vez.
- (b) De acordo com a jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça e dos Tribunais Regionais Federais para o cálculo do imposto de renda sobre rendimentos recebidos acumuladamente devem ser levadas em consideração as tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se referem tais rendimentos.
- (c) Que na maioria dos meses estaria isento da retenção do imposto de renda e nos meses que houvesse a incidência a alíquota devida a ser aplicada seria a de 15%.
- (d) Que foi expedido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional o Ato Declaratório nº 1, em 27/03/2009, e que em consequência, a Secretaria da Receita Federal do Brasil manifestou-se no mesmo sentido, e que o lançamento efetuado revela-se na contramão do que foi determinado.
- (e) Cita jurisprudência e decisões judiciais sobre a matéria, Súmula do TRT da 1ª Região que trata da incidência do imposto de renda sobre juros moratórios e a Resolução nº 245/2002, do STF sobre a forma de cálculo do abono dos Magistrados.
- (f) Que foi retido o valor do imposto de renda e que tem direito à sua compensação na declaração de ajuste.

- (g) Discute a aplicação da taxa Selic sobre a multa de ofício.
- (h) Requer o cancelamento da exigência do imposto, no que tange à tributação indevida de rendimentos não tributáveis, procedendo-se à restituição do imposto a que tem direito após a realocação dos vencimentos recebidos acumuladamente.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP (DRJ/SPO), por meio do Acórdão nº 16-59.685 (fls. 46/51), de 24/07/2014, cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação, com a manutenção do crédito tributário. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2008

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Os rendimentos recebidos acumuladamente no ano-calendário 2008 são tributados na fonte no mês de seu recebimento, sujeitando-se ao ajuste anual.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE IMPOSTO COMPLEMENTAR. ERRO NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO.

Mantém-se a glosa do valor do imposto complementar efetuada pelo lançamento, uma vez que referido valor já foi considerado a título de imposto retido na fonte.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Nesse sentido, cumpre repisar que a decisão *a quo* exarou os seguintes motivos e que delimitam o objeto do debate recursal:

1. O lançamento em tela refere-se a inclusão de rendimentos e compensação do respectivo imposto retido na fonte levadas a efeito após o confronto entre a declaração apresentada pela contribuinte e as informações prestadas pelas fontes pagadoras por meio da DIRF – Declaração de Imposto de renda retido na fonte, bem como a compensação indevida do imposto suplementar.
2. Por sua vez o impugnante alega que os rendimentos recebidos, por se referirem a valores pagos de aposentadoria pelo Instituto Nacional do Seguro Social, não poderiam ser tributados acumuladamente, mas sim mês a mês, de acordo com as tabelas e alíquotas próprias a que se referem

tais rendimentos e que tem direito à compensação do imposto retido na fonte.

3. Ocorre que no ano-calendário de 2008, a forma de tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente era disciplinada pelo art. 12 da Lei nº 7.713/1988.
4. Por força, contudo, da jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), no uso da competência que lhe é fixada pelo art. 19 da Lei nº 10.522, de 19/07/2002, emitiu o Parecer PGFN/CRJ nº 287, de 12/02/2009, aprovado por despacho do Sr. Ministro da Fazenda, publicado no DOU de 13/05/2009, que recomendou que “sejam autorizadas pelo Senhor Procurador-Geral da Fazenda Nacional a não apresentação de contestação, a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes, nas ações judiciais que visem obter a declaração de que, no cálculo do imposto de 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”.
5. Essa recomendação foi adotada pelo Ato Declaratório (AD) PGFN nº 1, de 27/03/2009, que autorizou a dispensa de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes, nas ações judiciais mencionadas.
6. No ano seguinte, no entanto, esse ato declaratório foi suspenso pelo Parecer PGFN/CRJ nº 2.331, de 27/10/2010, nos itens 7 e 8.
7. Saliente-se, por oportuno, que esses pareceres são vinculantes para a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), conforme art. 19, § 4º, da Lei nº 10.522/2002, e Nota PGFN/CRJ nº 489/2007.
8. É importante também observar que a nova sistemática de tributação dos rendimentos dessa natureza, que passou a ser muito mais favorável ao contribuinte, por prever a tributação exclusiva na fonte e o ajuste dos valores da tabela mensal, mediante a multiplicação destes pelo número de meses a que se refiram os rendimentos, somente foi introduzida em nosso ordenamento jurídico em 28/07/2010, com a publicação da Medida Provisória nº 497, de 27/07/2010, convertida na Lei nº 12.350, de 20/12/2010 (DOU de 21/12/2010), que acrescentou o art. 12-A à Lei nº 7.713/1988.
9. O § 7º do art. 12-A dispõe, ainda, que esses rendimentos, quando, recebidos entre 1º de janeiro de 2010 e o dia anterior ao de publicação da Lei resultante da conversão da Medida Provisória nº 497/2010, poderão ser tributados na forma desse artigo, devendo ser informados na Declaração de Ajuste Anual referente ao ano-calendário de 2010.
10. Como se vê, não há nenhuma previsão de aplicação dessa nova sistemática aos rendimentos recebidos antes de 1º de janeiro de 2010.

-
11. Desta forma, e não estando presente no caso nenhuma das hipóteses previstas no art. 106 do mesmo CTN para a retroatividade da lei, não há a possibilidade, em relação aos rendimentos acumulados recebidos no ano-calendário 2008, de aplicação da nova sistemática introduzida pela Medida Provisória nº 497/2010.
 12. Do mesmo modo, não se há de cogitar a aplicação retroativa da Instrução Normativa RFB nº 1.127, de 07/02/2011, que apenas disciplina o disposto no art. 12-A da Lei nº 7.713/1988, conforme determina seu § 9º.
 13. Assim, os rendimentos em análise são tributáveis na declaração de ajuste anual, nos termos dos artigos 9º, 10 e 11, da Lei nº 8.134/1990.
 14. Assim, e considerando que não há nos autos ordem judicial determinando a tributação de forma diversa, não pode o julgador administrativo decidir em desconformidade com a lei vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador.
 15. No que concerne às jurisprudências invocadas há que ser esclarecido que as decisões judiciais, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário, só produzindo efeitos para as partes entre as quais são dadas, não beneficiando nem prejudicando terceiros. Destarte, não podem ser estendidos genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.
 16. Desta forma, a pretensão do contribuinte de ver cancelado integralmente o débito fiscal não pode ser acolhida, uma vez que os rendimentos recebidos acumuladamente são tributados na fonte no mês de seu recebimento, sujeitando-se ao ajuste anual.
 17. No tocante à compensação do imposto retido na fonte pelo Instituto Nacional do Seguro Social, no valor de R\$ 2.469,57, como alega o impugnante, é seu direito e foi devidamente compensado quando da inclusão dos rendimentos.
 18. Cabe observar, no entanto, que o contribuinte pleiteou o referido valor no campo referente ao imposto complementar, sendo correta a glosa efetuada pelo lançamento, uma vez que referido valor já foi considerado a título de imposto retido na fonte.
 19. Aduz, ainda, o impugnante que a aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício, não tem previsão legal. Contudo, a incidência de juros sobre as multas de ofício foi introduzida pelo legislador ordinário por meio da Lei nº 9.430/1996, artigo 61.
 20. Verifica-se que a lei utiliza a expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições”. Ora, as multas de ofício proporcionais, lançadas em função de infração à legislação tributária de que resulta falta de

pagamento de tributo, como é o caso, são débitos decorrentes de tributos e contribuições.

21. Não se trata de mera imprecisão terminológica do legislador, mas sim de ampliação do campo de incidência dos juros de mora para abranger também as multas de ofício, o que é perfeitamente compatível com nosso sistema jurídico tributário. Tanto é assim, que a mesma Lei nº 9.430/1996, em seu artigo 43, expressamente prevê essa hipótese no caso de multas lançadas isoladamente.

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (fls. 59/70), apresentando, em síntese, os seguintes argumentos:

- a. Os rendimentos recebidos acumuladamente, se tributáveis, não podem ser incluídos de uma única vez, como pretendeu o lançamento de ofício confirmado pela DRJ/SP. No caso em exame, a recorrente recebeu do INSS o valor de R\$ 125.844,19, relativos a rendimentos recebidos de forma acumulada. Trata-se, portanto, de benefício previdenciário, pago em atraso e de forma acumulada. Ademais, esses rendimentos foram recebidos por meio do INSS, com retenção de IRRF, no valor de R\$ 2.469,57.
- b. Para o cálculo do imposto incidente sobre rendimentos recebidos acumuladamente, devem ser levadas em consideração as tabelas e alíquotas da 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. Como no caso dos autos essa sistemática não foi adotada é imperativo que a notificação de lançamento seja cancelada.
- c. Da mesma forma que não incidem juros de mora sobre a multa de mora, não devem incidir os mesmos juros sobre a multa de ofício, por absoluta ausência de previsão legal.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Mérito.

Conforme consta na Descrição dos Fatos e Enquadramento legal (fl. 17), a acusação fiscal, a que interessa para o debate recursal, consiste na omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, sujeitos à tabela progressiva (Enquadramento Legal: arts. 1º a 3º e §§, 8º e 9º da Lei nº 7.713/88; arts. 1º a 3º da Lei nº 8.134/90; arts. 5º, 6º e 33 da Lei nº 9.250/95; arts. 1º e 15 da Lei nº 10.451/2002; arts. 43 a 45, 47, 49 a 53 do Decreto nº 3.000/99 – RIR/99).

O contribuinte alegou, em síntese, que os valores recebidos se referem ao pagamento de aposentadoria por tempo de contribuição recebidos acumuladamente e, se tributáveis não poderiam ser incluídos de uma única vez.

Entende, pois, que de acordo com a jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça e dos Tribunais Regionais Federais para o cálculo do imposto de renda sobre rendimentos recebidos acumuladamente devem ser levadas em consideração as tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se referem tais rendimentos.

O contribuinte também questionou a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, reforçando este entendimento em seu apelo recursal.

A decisão de primeira instância entendeu pela improcedência da impugnação, sob o fundamento de que os rendimentos recebidos acumuladamente, no ano-calendário em questão, são tributados na fonte no mês de seu recebimento, sujeitando-se ao ajuste anual.

A decisão de piso também pontuou a existência de previsão legal para a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, que foi introduzida pelo legislador ordinário por meio da Lei nº 9.430/1996, artigo 61.

Pois bem. Entendo que a decisão de piso merece reparos.

Isso porque, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 614.406/RS, submetido à sistemática da repercussão geral prevista no artigo 543-B do Código de Processo Civil, declarou a inconstitucionalidade do art. 12 da Lei nº 7.713/88, que determinava, para a cobrança do IRPF incidente sobre rendimentos recebidos de forma acumulada, a aplicação da alíquota vigente no momento do pagamento sobre o total recebido.

De acordo com a referida decisão, o critério de cálculo dos Rendimentos Recebidos Acumuladamente – RRA adotado pelo artigo 12 da Lei nº 7.713/88, representa transgressão aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, conduzindo a uma majoração da alíquota do Imposto de Renda.

Dessa forma, é necessário que o dimensionamento da obrigação tributária observe o critério quantitativo (base de cálculo e alíquota) dos anos-calendário em que os valores deveriam ter sido recebidos, e não o foram.

Em outras palavras, afastando o regime de caixa, o Supremo Tribunal Federal 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 ter sido adimplidos.

A decisão definitiva de mérito no RE nº 614.406/RS, proferida pelo STF na sistemática da repercussão geral, é de observância obrigatória pelos membros deste Conselho, conforme disposto no art. 62, § 2º da Portaria nº 343, de 09 de junho de 2015 (RICARF).

Dessa forma, entendo que o imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos acumulados percebidos no ano-calendário de 2008, deve ser apurado com base nas tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se refiram tais rendimentos tributáveis, calculado de forma mensal, e não pelo montante global pago extemporaneamente.

Não há que se afastar toda a obrigação tributária, mas tão somente ajustar a base de cálculo, o que, ao meu ver, não implica na inovação dos critérios utilizados para motivar o lançamento.

Por fim, a recorrente pugna pela não incidência de juros sobre a multa de ofício, por entender que não há amparo legal.

Pois bem. Sobre este ponto, compartilho do entendimento segundo o qual não há qualquer dispositivo legal que autorize a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, inclusive o art. 44 da Lei nº 9.430/96 não permite que se chegue à conclusão diversa.

O art. 43, do mesmo diploma legal, por sua vez, deixa clara a incidência de juros de mora sobre a penalidade *isolada*. Isso porque, sobre o crédito constituído na forma do artigo 43, ou seja, **auto de infração sem tributo**, não pago no respectivo vencimento, 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.

Se a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” constante no “caput” do artigo 61 do CTN contemplasse também a multa de ofício, a previsão do parágrafo único do artigo 43 seria desnecessária, pois a incidência dos juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente nos termos do “caput” do artigo já decorreria diretamente do artigo 61.

Ademais, o fundamento do art. 61 da Lei nº 9.430/96 para aplicação da multa é inaplicável em relação à multa de ofício, e, ainda que assim não fosse, o artigo em referência exclui a incidência de juros sobre a multa de mora, não sendo possível concluir de forma distinta em relação à multa de ofício.

Para além do exposto, a multa de ofício não compõe o crédito tributário, conforme dicção do art. 161 do CTN, que afirma expressamente que o crédito tributário será acrescido de juros de mora “sem prejuízo da imposição de penalidades cabíveis”.

Nesse sentido, a Lei nº 9.430/96 e o CTN apontam que: (a) Haverá incidência de juros somente sobre a obrigação principal; (b) Não haverá incidência de juros sobre a multa vinculada a uma obrigação principal, seja multa de mora ou multa de ofício; (c) Haverá incidência de juros sobre a multa lançada isoladamente, isto é, a hipótese em que não há lançamento de obrigação principal e a própria penalidade pecuniária figura como obrigação principal.

Ademais, a natureza dos juros de mora é determinada pelo direito privado, de modo que existem para indenizar o credor pela inexecução da obrigação no prazo estipulado. A

multa, por sua vez, possui caráter nitidamente sancionatório, como decorrência da inexecução da obrigação. Nesse sentido, os juros de mora somente devem incidir sobre o tributo não recolhido no vencimento, e não sobre a multa de ofício, que possui viés punitivo.

Contudo, reconheço que este entendimento está superado, pelo menos no âmbito deste E. Conselho, sobretudo com a edição da Súmula CARF nº 108, que dispõe no sentido de que “incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”.

Dessa forma, faço ressalvas ao meu posicionamento pessoal para adotar o entendimento preconizado na r. súmula, inclusive, de observância obrigatória pelos Conselheiros.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, determinando o recálculo do IRPF relativo ao rendimento recebido acumuladamente com base nas tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se refiram tais rendimentos tributáveis, observando a renda auferida mês a mês pelo contribuinte (regime de competência).

É como voto.

(assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite