



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16707.005391/2004-73
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9202-007.017 – 2ª Turma
Sessão de 21 de junho de 2018
Matéria IRPF
Recorrente ROBERTO ALADIM DE ARAUJO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1999

RECURSO ESPECIAL. SITUAÇÕES FÁTICAS DIFERENTES. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

O Recurso Especial da Divergência somente deve ser conhecido se restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência tenha sido aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

RECURSO ESPECIAL. ACÓRDÃO PARADIGMA REFORMADO ANTES DA INTERPOSIÇÃO DO RECURSO.

Não se presta a demonstrar a alegada divergência o acórdão que, ao tempo da interposição do Recurso Especial, já fora reformado pela CSRF, na parte que aproveitaria ao Recorrente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo.

Relatório

Contra o contribuinte foi lavrado auto de infração que nos termos do relatório fiscal de fls. 51/52, refere-se à cobrança de Imposto de Renda Pessoa Física decorrente da omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas na qualidade de tomadoras de serviços odontológicos. Laçou-se, ainda, multa isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido à título de Carnê-Leão.

O lançamento refere-se a recebimentos ocorridos nos meses de janeiro à outubro de 1999.

Contribuinte foi intimado por AR em 12.11.2004 (fls. 55).

Após o trâmite processual, foi apresentado Recurso Voluntário (fls. 110/127) contra decisão da DRJ (fls. 91/106) que manteve em parte o lançamento. Entre os argumentos de defesa foi suscitada a decadência do lançamento considerando: i) a existência de pagamento parcial do imposto, ii) a aplicação do art. 150, §4º do CTN e iii) o fato gerador do IRPF ser mensal.

Por meio do acórdão nº 194-00.131, a 4ª Turma Especial do então Primeiro Conselho de Contribuintes, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares e, no mérito, excluir da base de cálculo da multa isolada do carnê-leão o valor dos rendimentos omitidos de R\$ 1.659,07.

O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA — IRPF Exercício: 2000 DECADÊNCIA - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - O direito de a Fazenda Nacional lançar o imposto de renda pessoa física sobre rendimentos omitidos segue a regra de contagem do artigo 173, inciso I, do CTN.

MULTA ISOLADA - NÃO CUMULATIVIDADE COM A MULTA DE OFÍCIO - Se aplicada a multa de ofício ao tributo apurado em lançamento de ofício, não é cabível de forma cumulativa a multa isolada sobre a mesma base de cálculo, evitando-se a dupla penalização do contribuinte.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Destacamos que, embora haja uma contradição entre a ementa, a qual cita em relação à decadência a aplicação do art. 173, I do CTN, e as razões de decidir constantes do voto que faz expressa citação ao art. 150, §4º do CTN, as partes legitimadas não apresentaram Embargos de Declaração.

Intimado o Contribuinte apresentou Recurso Especial de fls. 146/172.

Em um primeiro exame de admissibilidade, por meio do despacho nº 2200-00.486 (fls. 176/181) o recurso foi recebido para rediscussão da seguinte matéria:

Do simples confronto das ementas e dos votos do acórdão recorrido com os acórdãos paradigmas, é possível se concluir que houve o dissídio jurisprudencial na matéria apontada pelo Recorrente — forma de contagem do prazo decadencial, se pela regra do art. 173, inciso I ou pelo art. 150, § 4º ambos do CTN. No acórdão recorrido a decisão foi no sentido de considerar a contagem do prazo decadencial pela regra do art. 173, inciso I do CTN, ao passo que nos arestos colacionados como paradigmas, em se tratando de lançamento por homologação, a contagem inicia-se em 31 de dezembro do ano em que ocorre o fato gerador, conforme art. 150, § 4º do CTN.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões requerendo a manutenção do acórdão para tanto concluiu: "no presente caso, não havendo o que homologar, está correta a decisão *a quo* que nos termos do art. 173, I, do CTN não reconheceu a decadência dos tributos lançados no presente auto de infração".

Pautado o processo para sessão de julgamento 11.09.2013, por meio do Despacho nº 2200-00.486 (fls. 205/206), o Colegiado determinou a realização da complementação do exame de admissibilidade haja vista omissão em relação à segunda matéria suscitada pelo Recorrente: nulidade da decisão recorrida. O despacho (fls. 194/197) negou seguimento a este ponto, fato confirmado pelo reexame de fls. 202/203.

Em 24.10.2017, os autos foram novamente submetidos a esta Câmara Superior. Após debate, resolveram os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência à câmara recorrida, para nova complementação da análise de admissibilidade do Recurso Especial, para considerar todas as matérias e paradigmas apresentados.

O despacho de complementação de admissibilidade foi juntado às fls. 226 e seguintes, valendo citar alguns esclarecimentos feitos pela Presidente, Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo:

Distribuído o processo na Câmara Superior de Recursos Fiscais, o apelo foi incluído na pauta de julgamento em 24/10/2017, oportunidade em que, feita a análise preliminar com vistas ao conhecimento do Recurso Especial, o Colegiado identificou as seguintes questões que impactavam o julgamento:

1º) embora no Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial nº 2200-00.486, de 09/08/2011 (fls. 175 a 180) a matéria em litígio estivesse descrita como "forma de contagem do prazo decadencial, se pela regra do art. 173, inciso I, ou pela

do art. 150, §4º ambos do CTN", na verdade o apelo teria como objetivo a rediscussão acerca do momento de ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Física - se anual ou mensal - e suas conseqüências em relação à contagem do prazo decadencial;

2º) nesse passo, constatou-se que a decadência, no caso do acórdão recorrido, envolvia dois tipos de incidência: IRPF sobre omissão de rendimentos recebidos de pessoa física em outubro de 1999, no valor de R\$ 1.659,07, sujeitos ao ajuste anual; e multas isoladas do carnê-leão, relativas aos rendimentos recebidos e declarados pelo Contribuinte, de janeiro a outubro de 1999;

3º) tratando-se de discussão acerca do momento de ocorrência do fato gerador relativamente a duas infrações diferentes, cada qual regida por uma legislação específica, seria possível a indicação de dois paradigmas para cada uma dessas infrações, desde que indicados até dois julgados para cada uma das infrações;

4º) nesse contexto, teriam de ser ao menos examinados os quatro paradigmas indicados pelo Contribuinte - Acórdãos nºs 102-45.914, 102-45.998, CSRF/01-04.621 e 106- 15.712, a ver se atenderiam ao critério do item anterior; entretanto, somente foram considerados o segundo e o quarto paradigmas;

5º) ocorre que, nesse exame preliminar levado a cabo na Instância Especial, o Colegiado considerou que os dois paradigmas examinados no Despacho nº 2200-00.486, de 09/08/2011 (fls. 175 a 180) não seriam aptos a demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, razão pela qual teriam de ser examinados os dois paradigmas que restaram sem análise - Acórdãos nºs 102-45.914 e CSRF/01-04.621 - levando-se em conta a limitação de dois paradigmas por matéria.

Assim, o julgamento do Recurso Especial foi convertido em diligência, por meio da Resolução nº 9202-000.147, de 24/10/2017 (e-fls. 215 a 224), para complementação da análise de admissibilidade do Recurso Especial, desta vez considerando-se duas matérias:

a) momento de ocorrência do fato gerador para efeito de aferição da decadência, no caso de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física sobre rendimentos omitidos, sujeitos ao ajuste anual; e

b) momento de ocorrência do fato gerador para efeito de aferição da decadência, no caso de aplicação de multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão (antecipação mensal do Imposto de Renda Pessoa Física).

Encerrando a análise de admissibilidade o despacho concluiu: "Assim, em cumprimento à Resolução nº 9202-000.147, de 24/10/2017 (e-fls. 215 a 224), efetuado o desdobramento da matéria e analisados os paradigmas cujo exame encontrava-se pendente, **DOU SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte,

admitindo a rediscussão da primeira matéria objeto do desdobramento - momento da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Física - se anual ou mensal - e suas conseqüências em relação à contagem do prazo decadencial, no caso de omissão de rendimentos sujeitos ao ajuste anual - alertando para o fato de que a decisão final acerca do conhecimento da matéria com base no paradigma representado pelo Acórdão nº 102-45.998 compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais".

Contrarrazões complementares juntadas às fls. 254 e seguintes.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Relatora

Embora já tenha ocorrido um exaustivo trabalho, para dirimir qualquer dúvida, ainda cabe a esta Câmara Superior a revisão, se cabível, da admissibilidade dos dois pontos devolvidos, quais sejam:

1) **forma de contagem do prazo decadencial, se pela regra do art. 173, inciso I, ou pela do art. 150, §4º ambos do CTN.** Despacho nº 2200-00.486 (fls. 176 e seguintes): conhecimento do recurso com base nos acórdãos 102-45.998 e 106-15.712, e

2) **momento da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Física - se anual ou mensal - e suas conseqüências em relação à contagem do prazo decadencial, no caso de omissão de rendimentos sujeitos ao ajuste anual.** Despacho de fls. 226 e seguintes: por força do exame originário, manteve o conhecimento com base no acórdão 102-45.998.

Lembramos que estamos diante de recurso especial interposto pelo contribuinte, razão pela qual, diante da lacunosa decisão recorrida, para melhor compreensão do recurso devemos rememorar o que foi concluído pela decisão da Delegacia de Julgamento, por meio do acórdão 11-18.693.

Quanto a decadência do imposto de renda a Relatora destacou que havendo comprovação de pagamento, a regra decadência seria aquela prevista no art. 150, §4º do CTN, considerando como fato gerador a data de 31 de dezembro do referido ano-calendário. Já em relação a decadência quanto à multa isolada do carnê-leão, por se tratar de obrigação decorrente da principal (acessória) a essa se aplicaria a regra do art. 173, I do CTN tendo fato gerador mensal. Vejamos partes do voto:

Da decadência quanto ao imposto de renda pessoa física

...

41. *No presente caso, verifica-se que o sujeito passivo apresentou, tempestivamente, sua declaração de ajuste anual do imposto de renda pessoa física do exercício 2000 (fls. 21 a 23),*

apurando saldo de imposto a pagar igual R\$ XXXXXXXX e tendo havido retenção na fonte no valor de R\$ XXXX.

42. *No caso concreto, o fato gerador do imposto de renda pessoa física, correspondente aos rendimentos omitidos apurados em outubro de 1999, ocorreu em 31/12/1999, momento em que se poderia verificar, por meio do ajuste, a ocorrência da omissão. Dessa forma, o lançamento poderia ser efetuado em até cinco anos, contados de 31/12/1999, data de início do prazo decadencial. Vê-se, portanto, que não teria operado a decadência do direito de lançar, pois o prazo final somente expiraria em 31/12/2004, tendo o contribuinte sido cientificado do lançamento em 12/11/2004 (fls. 54).*

Da decadência quanto à multa isolada de carnê-leão

44. *Ocorre que a multa isolada em questão é aplicada em razão do descumprimento da obrigação de recolher, mensalmente, o imposto apurado a título de carnê-leão, independentemente da verificação de saldo de imposto de renda a pagar na declaração de ajuste anual. Dessa forma, toda a exposição referida no texto anterior, referente à data de ocorrência do fato gerador do imposto de renda pessoa física, passível da ajuste anual, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.134/1990 e do inciso I do art. 8º da Lei nº 9.250/1995, não se aproveita para análise da decadência quanto ao lançamento da citada multa. Dessa forma, considera-se ocorrido o fato gerador da multa isolada no momento do surgimento da obrigação de promover o recolhimento antecipado, o que se deu, no caso em tela, nos meses de janeiro a outubro de 1999.*

45. *Aplicando-se ao caso a regra geral do prazo decadencial, estabelecida no art. 173 da Lei nº 5.172/1996, já anteriormente transcrita, temos que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ora, tendo os fatos geradores ocorridos no ano de 1999, primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, foi dia 01/01/2000, termo a quo da contagem do prazo. Vê-se, portanto, que não teria operado a decadência do direito de lançar, pois o prazo final somente expiraria em 31/12/2004, tendo o contribuinte sido cientificado do lançamento em 12/11/2004 (fls. 54).*

46. *Dessa forma, ainda não se encontravam abrangidos pela decadência, até 31/12/2004, os fatos ocorridos entre janeiro a outubro de 1999, referentes à multa isolada de carnê-leão.*

Assim, da interpretação conjunta da decisão da DRJ com a fundamentação do recurso voluntário (que pugna pela aplicação do art. 150, §4º do CTN c/c fato gerador mensal), temos que o acórdão recorrido enfrentou as seguintes lides:

1) quanto a obrigação principal: tendo sido aplicada a decadência com base no art. 150, §4º do CTN e fato gerador anual, restou dirimir acerca da data ocorrência do fato gerador se mensal ou anual, e

2) quanto a multa isolada: tendo sido aplicado o art. 173, I do CTN considerando fato gerador mensal, restou dirimir acerca do início da contagem do prazo decadencial, se na data do fato gerador (mensal) ou se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, e ainda sobre a possibilidade da aplicação conjunta da multa isolada com a multa de ofício.

O acórdão recorrido nº 194-00.131 afastou a concomitância das multas e quanto a decadência, sem muitas especificações, citou na ementa a aplicação do art. 173, I e na fundamentação o art. 150, §4º, ambos do CTN, para concluir por "dar provimento parcial ao recurso, para excluir da base de cálculo da multa isolada do carnê leão o valor dos rendimentos omitidos". Do exposto, mesmo diante de suposta omissão - contra a qual ressaltamos não foram apresentados embargos de declaração - devemos concluir que o acórdão recorrido manteve a decisão da DRJ no que tange a decadência.

Com este cenário, passamos à análise pontualmente as divergências devolvidas à esta Câmara Superior.

1) Da forma de contagem do prazo decadencial, se pela regra do art. 173, inciso I, ou pela do art. 150, §4º ambos do CTN - Paradigmas acórdãos 102-45.998 e 106-15.712.

Essa primeira tese somente se aplica à discussão do prazo decadencial da infração relativa à multa isolada por ausência de recolhimento do carnê-leão, afinal a aplicação do art. 150, §4º do CTN ao fato gerador da obrigação principal já foi reconhecida desde a decisão de primeira instância.

Portanto, servem como paradigmas no presente caso decisão que analisando a mesma multa isolada (decorrente de obrigação acessória) tenha concluído pela ocorrência do fato gerador mensal e incidência do art. 150, §4º do CTN. E neste ponto, ambos os acórdãos utilizados no exame de admissibilidade - 102-45.998 e 106-15.712, não são aptos à caracterização da divergência pois tratam exclusivamente de lançamento de obrigação principal em razão de omissão de receitas, não sendo feita qualquer consideração acerca da decadência de multa isolada.

Apenas como ilustração, essas mesmas considerações se aplicam aos outros dois acórdãos citados pelo recorrente: 102-45.914 e CSRF/01-04.621.

2) momento da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Física - se anual ou mensal - e suas conseqüências em relação à contagem do prazo decadencial, no caso de omissão de rendimentos sujeitos ao ajuste anual: Paradigma acórdão 102-45.998.

O segundo despacho que complementou a admissibilidade, juntado às fls. 226/234 manteve o conhecimento do recurso haja vista decisão originária que considerou com

paradigma apto o acórdão 102-45.998. Foi destacado que caberia a este Colegiado validar ou não o Despacho nº 2200-00.486 (fls. 175/180).

E quanto a este paradigma, mais um vez destaco as considerações da Conselheira Dra. Maria Helena Cotta Cardozo em voto vista apresentado quando este processo foi submetido à análise da Câmara Superior, em 24 de outubro de 2017:

Quanto ao Acórdão nº 102-45.998, o Contribuinte limita-se a colacionar a respectiva ementa, conforme a seguir:

"EMENTA. IRPF - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - O critério de apuração do tributo é que define a modalidade do lançamento. Por ser o IRPF tributo ao qual a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de apurar e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amolda-se sistemática de lançamento por homologação, aplicando-se o prazo decadencial previsto no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN., cujo termo inicial é a data da ocorrência do fato gerador. Expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

Neste ponto, procedente o Recurso." (destaques do Recorrente)

Como se pode constatar, esse segundo paradigma também trata de IRPF sobre omissão de rendimentos sujeitos ao ajuste e aplica o art. 150, §4º, porém o trecho colacionado pelo Contribuinte não permite concluir que o fato gerador seria considerado ocorrido mensalmente ou em 31 de dezembro do ano-calendário, portanto a divergência não restou demonstrada. Ainda que a pesquisa no inteiro teor desse paradigma revelasse que o fato gerador foi considerado ocorrido mensalmente, isso em nada socorreria o Recorrente, uma vez que esse paradigma também foi reformado antes da interposição do Recurso Especial, em 15/10/2009, exatamente na parte em que aproveitaria ao Recorrente. Trata-se do Acórdão nº CSRF/01-05.158, de 29/11/2004 (publicado no sítio do CARF na Internet em 29/11/2004), que negou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional. Apenas para especificar a situação tratada no paradigma, colaciona-se trecho do voto do Relator na CSRF:

Voto do Relator na CSRF "A matéria objeto de decisão desta Turma de Julgamento é a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir em março de 2000, o crédito tributários relativo a fatos geradores do IRPF ocorridos no ano-calendário de 1994."

Ementa:

"IRPF - DECADÊNCIA - TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O pagamento do tributo é irrelevante para a caracterização da natureza do lançamento tributário. O imposto de renda pessoa

física é tributo que se amolda à sistemática prevista no art. 150 do CTN, chamado lançamento por homologação, de forma que o prazo decadencial é o previsto no parágrafo 4º do referido dispositivo.

Recurso especial negado."

Conclusão do voto vencedor da CSRF:

"No caso do IRPF, o entendimento deste Conselho é de que é tributo 'complexivo', ou seja, cujo fato gerador é complexo, finalizando apenas no dia 31.12 de cada ano. Em assim sendo, o marco temporal contido na regra-matriz é a data de 31.12 de cada ano. Nenhum outro elemento, estranho a regra-matriz, é capaz de afetar o prazo decadencial, de modo que o pagamento, como elemento estranho que é, não é suficiente para afetar a contagem do prazo decadencial.

Destarte, pagamento ou sua ausência não é elemento formador da regra de incidência do tributo, de modo que nenhuma informação pode trazer para a contagem do prazo decadencial.

ANTE O EXPOSTO voto no sentido de negar provimento ao recurso."

Assim, conclui-se que esse paradigma não se presta a demonstrar a alegada divergência, já que, ao tempo da interposição do Recurso Especial, já fora reformado pela CSRF, na parte que aproveitaria ao Recorrente - fato gerador mensal para o IRPF sujeito ao ajuste. Nesse passo, constata-se que, aplicada a lógica do acórdão reformador da CSRF ao caso em julgamento, a conclusão seria de que efetivamente não ocorreu a decadência, conforme decidiu o acórdão recorrido.

Portanto, diante de todo o exposto, deixo de conhecer do recurso especial interposto pelo Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri