



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 18471.000561/2007-11  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-007.248 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 3 de setembro de 2020  
**Recorrente** DINIZ FERREIRA BAPTISTA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002, 2003

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF. FATO GERADOR COMPLEXIVO, PERIÓDICO OU ANUAL. APERFEIÇOAMENTO AO FINAL DO ANO-CALENDÁRIO AINDA QUE OCORRAM ANTECIPAÇÕES OU APURAÇÕES MENSAS. OBRIGATORIEDADE DE AJUSTE ANUAL.

Tendo o lançamento sido efetivado no quinquídio legal não ocorre a decadência. A partir do ano-calendário de 1989 (Lei 7.713, de 1988), o imposto de renda das pessoas físicas passou a ser exigido mensalmente à medida que os rendimentos são auferidos. O imposto assim apurado, contudo, desde a edição da Lei n.º 8.134, de 1990, não é definitivo, sendo mera antecipação, tendo em vista a obrigatoriedade de ser procedido o ajuste anual. Com isso, o fato gerador aperfeiçoa-se quando se completa o período de apuração dos rendimentos e deduções, isto é, em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS.**

O contribuinte deve oferecer à tributação, na sua declaração de ajuste, os rendimentos de alugueis que perceber em função de contrato de locação.

**MULTA DE OFÍCIO E MULTA APLICADA ISOLADAMENTE DO CARNÊ-LEÃO. CONCOMITÂNCIA. FATOS GERADORES ANTERIORES A VIGÊNCIA DA MEDIDA PROVISÓRIA 351/2007. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N.º 147.**

No tocante aos fatos geradores, para o período anterior a vigência da Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007, a concomitância da aplicação da multa aplicada isoladamente e da multa de ofício não se afigura legítima quando incidente sobre uma mesma base de cálculo.

Somente com a edição da Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%). Súmula CARF n.º 147.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso para afastar a multa isolada aplicada em concomitância com a multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

## Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 156/164), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 142/148), proferida em sessão de 06/01/2011, consubstanciada no Acórdão n.º 13-32.996, da 7.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro II/RJ (DRJ/RJ2), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação (e-fls. 104/113), cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 2002, 2003

IMPOSTO DE RENDA DECADÊNCIA. ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO.

Havendo antecipação do pagamento do imposto, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, que no caso do imposto de renda é o dia 31 de dezembro do ano da percepção da renda.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A aplicação da multa isolada decorre de descumprimento do dever legal de recolhimento mensal de carnê-leão, não se confundindo com a multa proporcional aplicada sobre o valor do imposto apurado após constatação de Declaração de Ajuste Anual inexata.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho de Recursos Fiscais, e as judiciais, não proferidas pelo STF, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

**Do lançamento fiscal**

O lançamento, em sua essência e circunstância, para fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2002, 2003, com auto de infração juntamente com as peças integrativas (e-fls. 4; 86/98; 101) e Relatório Fiscal devidamente lavrado (e-fls. 81/85), tendo o contribuinte sido notificado em 03/10/2007 (e-fl. 101), foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

Trata-se de Auto de Infração, de fls. 79/91, de lançamento de crédito tributário de Imposto de Renda da Pessoa Física, relativo aos anos-calendário de 2002 e 2003, lavrado em 03/10/2007, em face do contribuinte acima identificado, no montante de R\$ 76.658,86, sendo R\$ 26.944,92 de imposto; R\$ 18.571,35 de juros de mora calculados até 28/09/2007; R\$ 20.208,69 de multa proporcional e R\$ 10.933,30 de multa isolada.

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, de fls. 81/82, e Termo de Verificação e Constatação Fiscal, de fls. 74/76, foi apurada omissão de rendimentos de aluguéis pagos por pessoas físicas e Multa Isolada pela falta de recolhimento do Imposto de Renda devido a título de carnê-leão.

### **Da Impugnação ao lançamento**

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que peço vênias para reproduzir:

Cientificado do Auto de Infração, em 03/10/2007, fl. 79, por meio de seu advogado, apresentou o contribuinte a impugnação, de fls. 97/106, em 24/10/2007, argumentando, em síntese, que:

Ocorreu a decadência do direito de se lançar o tributo. O lançamento do imposto de renda é por homologação, conforme estatuído no art. 150, § 4.º, do CTN.

A homologação deve ser feita em cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, findo o qual considerar-se-á homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito a ele correspondente, decaindo o direito de a Fazenda lançar de ofício.

Como o Auto de Infração foi lavrado em 03/10/2007, só poderia alcançar fatos geradores ocorridos até cinco anos anteriores à data da sua lavratura, ou seja, 01/10/2002, não se cogitando tributar os meses de janeiro a setembro de 2002, já que se operou a decadência.

Reproduz jurisprudência administrativa tratando da decadência no lançamento por homologação. Conclui que o termo de início de contagem do prazo de cinco anos a fim de a Fazenda Pública efetuar o lançamento será o mesmo da ocorrência do fato gerador, uma vez que pelo § 4.º, do art. 42 da Lei 9.430/96, a tributação dos rendimentos omitidos será no mês em que forem considerados recebidos e com base na tabela vigente à época.

Quanto à aplicação da multa isolada na proporção de 50%, já está sendo penalizado com a multa na base de 75% sobre o atraso no recolhimento, não podendo ser penalizado novamente por não ter declarado e recolhido o imposto a título de carnê-leão.

Admitir a aplicação desta multa é penalizar duas vezes o contribuinte pelo mesmo fato, o que não é permitido pelo ordenamento jurídico, transcrevendo jurisprudência administrativa em favor de sua tese.

Espera por fim o reconhecimento da decadência dos fatos geradores ocorridos até 30/09/2002 e que seja também reconhecida a ilegalidade quanto à aplicação da multa isolada.

### **Do Acórdão de Impugnação**

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário. Na decisão *a quo* foram refutadas cada uma das insurgências do contribuinte por meio de razões baseadas nos seguintes tópicos: **a)** Decadência, apontando-se que houve pagamento de parte do imposto de renda, aplicando-se o art. 150, § 4.º, do CTN, mas inexistente a configuração do lustro considerando o fato gerador complexo efetivado em 31 de dezembro e não em cada recebimento; **b)** Concomitância da multa proporcional e da isolada como permitida nos anos-calendário 2002 e 2003, especialmente por não impugnar a omissão de rendimentos de aluguéis apurado, concluindo que aplicar a multa do lançamento de ofício de 75% pela omissão de rendimentos, que ensejou o imposto suplementar (decorrente da falta de pagamento do imposto), cumulada com a isolada pelo não recolhimento do carnê-leão (obrigação de antecipação), que também decorre de lançamento de ofício, não configura ilegalidade, sendo autônomas.

Ao final, consignou-se que julgava improcedente o pedido da impugnação.

### **Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF**

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento. Não se conforma com a aplicação da multa de 75% pelo lançamento de ofício do imposto suplementar cumulada com a multa pelo não recolhimento das antecipações via carnê-leão. Reitera a tese da decadência. Caso negado provimento ao recurso, requereu o aproveitamento do Imposto de Renda Suplementar (código 2904), caso seja o crédito tributário mantido.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio para este relator.

Para os fins da Portaria CARF n.º 17.296, de 17 de julho de 2020, que regula a realização de reunião de julgamento não presencial, publicada no DOU de 29/04/2020, registro que constava no e-Processo, na data de indicação destes autos para pauta, valor cadastrado inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), enquadrando-se na modalidade de julgamento não presencial.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

### **Voto**

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

### **Admissibilidade**

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 13/01/2012, e-fl. 150, protocolo recursal em 06/02/2012, e-fl. 156, e despacho de encaminhamento, e-fl. 183), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

### **Mérito**

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo. Inicialmente, conheço da temática envolvendo a decadência, por ser uma prejudicial de mérito.

#### **- Decadência de parte do crédito tributário**

A defesa advoga que ocorreu a decadência de parcela do crédito tributário lançado, pois o fato gerador não é 31 de dezembro de cada ano, mas sim a data de cada rendimento percebido, vez que o lançamento é de omissão de rendimentos decorrente de alugueis auferidos. Relata que foi notificado em 03/10/2007 (e-fl. 101), em relação aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2002 e de 2003, de modo que não se pode cogitar na tributação dos meses de janeiro a setembro de 2002, já que se operou a decadência, na forma do § 4.º do art. 150 do CTN, havendo pagamento antecipado.

Pois bem. Não assiste razão ao recorrente. Explico.

Ora, a partir do ano-calendário de 1989 (Lei 7.713, de 1988), o imposto de renda das pessoas físicas passou a ser exigido mensalmente à medida que os rendimentos são auferidos, mas o imposto assim apurado, desde a edição da Lei n.º 8.134, de 1990, não é definitivo, sendo mera antecipação, tendo em vista a obrigatoriedade de ser procedido o ajuste anual no final do ano. Com isso, o fato gerador só se aperfeiçoa quando completado o período de apuração dos rendimentos e deduções, isto é, em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

É que o imposto de renda da pessoa física, para rendimentos sujeitos ao ajuste anual, sem tributação exclusiva, como é o caso dos rendimentos omitidos nos autos, é tributo de natureza complexa, digo, que possui fato gerador complexo ou periódico.

Isto é, o fato gerador do IRPF inicia-se em 1.º de janeiro de cada ano e completa-se apenas no dia 31 de dezembro, não se confundindo as antecipações e apurações mensais com o próprio fato gerador da exação ocorrido em sua completude apenas ao final do ano. Deste modo, o lançamento é acertado, inexistente o equívoco, pois não ocorreu a decadência.

Em outras palavras, pode-se afirmar que o entendimento consagrado cuida do imposto de renda como um tributo cujo fato gerador é anual, ainda que o valor dos rendimentos seja considerado auferido ou recebido em determinado mês do ano-calendário.

No decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante retenção na fonte ou por meio do pagamento espontâneo, em base de apuração mensal, o imposto que será

tributado em definitivo quando do encerramento do ano-calendário (31 de dezembro de cada ano) por ocasião do ajuste anual. Por ser complexa a hipótese de incidência (complexivo, complexivo), segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do ano, quando poderá se verificar o último dos fatos requeridos pela hipótese de incidência deste tributo. Logo, a tese de decadência não socorre o contribuinte.

Deste modo, tendo o lançamento sido efetivado no quinquênio legal não ocorre a decadência, vez que para o ano-calendário de 2002 (o mais remoto) poderia ser lançado até 31/12/2007 e a notificação ocorreu em 03/10/2007 (e-fl. 101).

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

**- Multa de Ofício Isolada por não recolhimento do carnê-leão e Multa de Ofício de 75% do imposto suplementar nos anos-calendário de 2002 e 2003**

A defesa afirma que não se conforma com o lançamento de multa isolada de 50% cumulada com a multa de ofício de 75%.

Noutro vértice, a DRJ afirma que ocorreu omissão de rendimentos de aluguéis, de modo que seria acertado aplicar a multa do lançamento de ofício de 75% pela omissão de rendimentos, que decorre do imposto suplementar lançado, cumulada com a multa isolada, sendo esta pelo não recolhimento do carnê-leão que impõe a obrigação de antecipar o tributo, sendo autônomas.

Pois bem. Assiste razão ao recorrente considerando os anos-calendários do lançamento (2002 e 2003). Explico.

A questão é que, até a vigência da Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007, não tínhamos previsão legal para a incidência cumulativa das penalidades supramencionadas. Não é caso de aplicação de retroatividade benigna, mas, sim, de não aplicação da cumulação.

Este entendimento resta espelhado na Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ementa que transcrevo, *litteris*:

Acórdão 9202-007.625 (26/02/2019)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Exercício: 2003

MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – BASE DE CÁLCULO IDÊNTICA.

Antes da alteração introduzida pela Lei n.º 11.488, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, era indevida a exigência da penalidade isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, cumulada multa de ofício incidente sobre a omissão de rendimentos no ajuste anual.

Ademais, adotei a referida tese nos Acórdãos ns.º 2202-005.339, julgado em 06/08/2019, e 2202-005.506, julgado em 11/09/2019, ambos de minha relatoria, neste Colegiado, em decisões unânimes.

A controvérsia exsurgiu por força da pretérita redação do inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, com redação anterior a Medida Provisória n.º 351, de 2007, convertida na Lei

n.º 11.488, de 2007, haja vista que prescrevia normativamente a incidência de multa de 75% “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” e, por sua vez, a norma de complementação de sentido do § 1.º do mesmo dispositivo rezava que a sobredita multa poderia ser exigida “juntamente com o tributo” ou “isoladamente”. Entendendo-se, dessarte, que aplicava-se uma ou outra.

Veja-se, em sentido oposto, que, na égide da nova legislação, tem-se uma modificação estruturante na norma onde passou-se a prever uma multa de 75% pela “falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata” (inciso I, art. 44, Lei n.º 9.430, de 1996, com redação dada pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 2007) e outra de 50%, “exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal” que “deixar de ser efetuado”, “ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste” (inciso II, alínea “a”, art. 44, Lei n.º 9.430, de 1996, com redação dada pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 2007).

Demais disto, a temática resta sumulada neste Egrégio Conselho, a teor da Súmula CARF n.º 147, que decorreu dos Acórdãos Precedentes ns.º 2401-005.139, 2202-004.088, 2301-005.113, 2201-002.719 e 9202-004.365, nestes termos:

**Súmula CARF n.º 147:** “Somente com a edição da Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).”

Sendo assim, com razão o recorrente neste capítulo, pelo que deve se afastar do lançamento a multa isolada.

### **Conclusão quanto ao Recurso Voluntário**

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço do recurso, rejeito a prejudicial de mérito de decadência e, adentrando no mérito propriamente dito, dou provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento a multa isolada. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

### **Dispositivo**

Ante o exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao recurso para afastar a multa isolada aplicada em concomitância com a multa de ofício.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros