



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

**Processo n°** 19515.002527/2006-09  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **2101-001.097 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 11 de maio de 2011  
**Matéria** IRPF - Multa isolada  
**Recorrente** MILSON DOS ANJOS SILVA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2002

MULTA ISOLADA. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. APLICABILIDADE, À HIPÓTESE, DO PRAZO DECADENCIAL CAPITULADO PELO ART. 150, §4º, DO CTN.

Sendo certo que a multa isolada, no caso do IRPF, é devida nas hipóteses em que o sujeito passivo deixa de recolher, antecipadamente, o imposto de renda por meio de carnê-leão, deve-se aplicar à constituição da referida penalidade o prazo previsto no art. 150, §4º, do CTN.

Hipótese em que o auto de infração foi notificado ao contribuinte após o decurso do prazo decadencial.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

*(assinado digitalmente)*

JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS

Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos (Presidente Substituto), Alexandre Naoki Nishioka (Relator), Celia Maria de Souza Murphy, José Evande Carvalho Araujo (convocado), Maria Paula Farina Weidlich (convocada) e Gonçalo Bonet Allage.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 186 e ss.) interposto em 18 de dezembro de 2009 (fl. 185) contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (SP) (fls. 167/174), do qual o Recorrente teve ciência por edital em 04 de dezembro de 2009 (fl. 180), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o auto de infração de fls. 60/62, lavrado em 22/11/2006 (ciência em 02/01/2007, conforme AR de folha 150), em decorrência de multa isolada devida pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, no ano-calendário de 2001.

O acórdão recorrido teve a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não se conhece da preliminar de cerceamento do direito de defesa, quando se verifica que foi oportunizada ao sujeito passivo a apresentação de peça impugnatória, com alegações que inferem concluir ter tido pleno conhecimento do desenrolar dos fatos.

MULTA ISOLADA - DECADÊNCIA.

Tratando-se de lançamento de ofício, por ser a constituição da multa isolada de competência exclusiva da autoridade lançadora, o termo inicial da decadência ocorre no primeiro dia do ano seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE.

Por se tratarem de penalidades aplicáveis no cometimento de infrações distintas, justifica-se a exigência concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO - RETROATIVIDADE DA LEI FISCAL - PENALIDADE.

Em face de lei nova de penalidade mais benéfica ao contribuinte, aplica-se ao fato pretérito, resultando na redução do percentual da multa de 75% para 50%.

#### FATO GERADOR. ASPECTO TEMPORAL.

É válido o procedimento adotado pela fiscalização de apuração do crédito tributário imputando o recebimento dos rendimentos sujeitos ao carnê-leão no último mês do ano-calendário, por atender ao princípio da finalidade e da eficiência administrativa e por ser mais benéfica ao autuado.

PARCELAMENTO ESPECIAL - PAES. NECESSIDADE DE COMPLEMENTAR A OPÇÃO PELA RELAÇÃO DE DÉBITOS A SEREM CONSOLIDADOS.

A simples alegação de que o contribuinte formalizou opção pelo Paes não impede a fiscalização de constituir crédito tributário que não esteja expressamente relacionado na consolidação do parcelamento.

Lançamento Procedente em Parte” (fls. 167/168).

Não se conformando, o Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 186 e ss., pedindo a reforma do acórdão recorrido, para cancelar o auto de infração.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Inicialmente, cumpre pontuar que, não obstante a celeuma reproduzida nos autos atinente à data de intimação do contribuinte, ora Recorrente, a Recorrida acatou, expressamente, como data de sua ciência inequívoca aquela constante dos ARs acostados pelo Recorrente às fls. 149/150 (fl. 169), razão pela qual, inclusive, considerou tempestiva a apresentação da impugnação de fls. 97/137.

Neste sentido, tendo em vista inexistir qualquer discussão acerca da data em que devidamente intimado o contribuinte, identificada pela Recorrida como 02/01/2007, considerar-se-á referido lapso temporal para aferição do *meritum causae*.

Feitos os precedentes esclarecimentos, verifica-se que o contribuinte alega, em breve síntese, que (i) haveria decadência no tocante à cobrança da multa isolada, tendo em vista o disposto pelo art. 150, §4º, do CTN, (ii) seria improcedente a cobrança de multa isolada sobre a mesma base de cálculo da multa de ofício, (iii) seria nulo o lançamento tributário em questão, tendo em vista que, não havendo a comprovação específica das datas em que recolhidos os rendimentos a título de carnê-leão, não poderia o Fisco ter considerado referidos rendimentos em dezembro do ano-calendário, haja vista a natureza vinculada do lançamento tributário, e, por fim, (iv) que o débito seria inexistente, em razão de suposta adesão ao PAES, rechaçada pela Recorrida em virtude da falta de sua comprovação.

No tocante à preliminar de decadência arguida, verifica-se que a Recorrida manifestou-se no sentido de que não teria ocorrido, tendo em vista a aplicabilidade, à hipótese vertente, do prazo previsto pelo art. 173, I, do CTN, eis que o lançamento da multa isolada seria de competência exclusiva da fiscalização, não havendo, pois, qualquer ato do contribuinte passível de homologação. Confira-se:

“11. Convém reforçar que o presente litígio se refere à cobrança de multa isolada. Multa isolada é uma penalidade, de competência exclusiva da autoridade lançadora. Não tem como enquadrar tal penalidade como lançamento por homologação nos moldes de que trata o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional — CTN, pois jamais haverá qualquer ato por parte do sujeito passivo a ser homologado — tacitamente ou expressamente.

12. Não há como pensar ou supor em qualquer atividade apuratória do contribuinte para pagamento de tal multa isolada. Em sendo a multa isolada um lançamento de competência da fiscalização, pois decorre única e exclusivamente da ação ou participação dos agentes da Administração Tributária, há de se aplicar ao caso a regra da decadência de que trata o art. 173, I do CTN, qual seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” (fl. 171).

Em que pese ao entendimento sufragado na decisão transcrita supra, entendo assistir razão ao contribuinte, sendo aplicável, pois, à espécie, o prazo decadencial previsto pelo art. 150, §4º, do CTN.

Com efeito, analisando-se os termos da referida decisão, verifica-se que os doutos julgadores partiram de falsa premissa ao analisar os termos das alegações do contribuinte. De fato, consoante se denota da respeitável decisão *a quo*, entenderam os julgadores que o lançamento da multa, por ser penalidade, seria exclusivamente da autoridade administrativa, motivo pelo qual aplicável à espécie o prazo previsto pelo art. 173, I, do CTN.

Ora, *data maxima venia*, caso fosse possível admitir, *in casu*, que se está a tratar, unicamente, de penalidade, desvinculada, portanto, de qualquer fato gerador ou atividade sujeita à homologação a cargo do contribuinte, jamais poderia a fiscalização aplicar o regime tributário, uma vez que, como se sabe, o conceito de tributo não abrange sanção por ato ilícito, na forma expressamente disposta pelo art. 3º do CTN, cujo teor segue transcrito:

“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.”

Nesse sentido, partindo-se da premissa eleita pela Recorrida, de que o lançamento seria, exclusivamente, de penalidade, desvinculada, portanto, de qualquer atividade por parte do contribuinte, a consequência seria a aplicação, à espécie, do prazo prescricional previsto pelo art. 1º do Decreto 20.910/32, interpretado de maneira isonômica, na forma como já se consolidou a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

No entanto, por entender que houve, de fato, equívoco no tocante à escolha da premissa, não defendo a tese da aplicabilidade do referido ato normativo à espécie. Ao contrário, entendo que a aplicação de penalidade, no campo que se logrou designar de Direito Tributário Penal (em oposição ao chamado Direito Penal Tributário, que cuida dos Crimes contra a Ordem Tributária), obedece ao prazo decadencial de constituição do próprio tributo, sendo, portanto, acessória ao principal do imposto devido.

De fato, a penalidade decorre da inexistência de recolhimento de tributo, ainda que devido a título de antecipação, de tal forma que, não havendo crédito tributário exigível, igualmente descabida a multa, aferida com base na aplicação de alíquota *ad valorem* sobre o montante principal devido.

Nesse esteio, adotando-se a técnica de hermenêutica conhecida como “*interpretação ab absurdum*”, de acordo com a qual a exegese de textos legais não poderia ser tal a instituir comando jurídico que tenderia ao absurdo, na hipótese de se admitir a interpretação sufragada pela Recorrida chegar-se-ia à conclusão de que, em toda e qualquer hipótese de decadência do crédito tributário, notadamente naquelas em que se está a tratar de tributos sujeitos a lançamento por homologação, como sói ocorrer com o IRPF, haveriam dois prazos decadenciais: (i) um relativo à constituição do próprio crédito tributário, na forma do art. 150, §4º, do CTN, e (ii) outro relativo às penalidades impostas ao contribuinte, nos casos de incorreção ou omissão, este sim deslocado para o art. 173, I, do CTN.

Referido entendimento, como se percebe, não merece subsistir, sob pena, inclusive, de se admitir a revisão de todos os precedentes anteriores deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos quais a anulação do principal do tributo acarretou, por consequência, a extinção da penalidade a ele relativa.

Em consonância com o referido posicionamento, entendo que o prazo para cobrança de penalidades, no campo tributário, haja vista o seu caráter notoriamente acessório, obedece às regras de decadência do próprio tributo, de modo que, aplicando-se penalidades referentes a tributos sujeitos a lançamento por homologação, a regra seria aquela estatuída pelo art. 150, §4º, do CTN, de acordo com o posicionamento sedimentado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ou, de outra sorte, quando aplicáveis no tocante a tributos sujeitos a lançamento por declaração ou de ofício, a regra deslocar-se-ia para a hipótese do art. 173, I, do CTN.

Em virtude de tais premissas, entendo que, no tocante à multa de natureza isolada, prevista, atualmente, pelo art. 44, II, “a” da Lei n.º 9.430/96, devida em razão da inexistência de recolhimento mensal a título de antecipação do imposto de renda apurado em conformidade com a sistemática de recolhimento em bases correntes, introduzida no ordenamento pela Lei n.º 7.713/88, o prazo para constituição do débito tem como *dies a quo* a data da ocorrência do fato gerador do imposto de renda, a saber, 31/12 de cada ano-calendário.

De fato, muito embora o recolhimento do carnê-leão seja mensal, em caráter de antecipação do imposto devido ao final do ano-calendário, o que, em tese, possibilitaria a cobrança da multa já no mês posterior à constatação do não recolhimento antecipado do tributo, fato é que a legislação tributária não previu exceção à regra decadencial capitulada pelo art. 150, §4º, do CTN.

Neste sentido, aliás, cumpre aferir o seguinte precedente da Segunda Turma da Primeira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, *in verbis*:

**“DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA - O prazo decadencial para lançamento da multa isolada pelo não recolhimento do imposto de renda a título de carnê-leão segue a regra do tributo a que se refere, aplicando-se destarte a regra do § 4º, do art. 150, do CTN.”** (Segunda Turma da Primeira

---

Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais,  
Acórdão n.º 2102-00241, j. em 30/07/2009).

Por esta razão, ainda que fosse possível a constituição do débito anteriormente à ocorrência do fato gerador do tributo, ao final do ano-calendário, disso não decorre que o *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial fosse aferido mensalmente, eis que o recolhimento do imposto se deve a título de antecipação, não constituindo, pois, fato gerador do imposto de renda.

Assim, sendo certo que o recolhimento a título de antecipação do IRPF, *in casu*, refere-se ao ano-calendário de 2001, o termo *ad quem* para a constituição de quaisquer penalidades seria equivalente àquele para constituição do próprio tributo, a saber, 31/12/2006, tal como sufragado pelo Recorrente. Considerando-se que a ciência do auto de infração ocorreu em 02/01/2007 (fl. 150), não há dúvida que o auto de infração foi lavrado após o decurso do prazo decadencial.

De qualquer forma, ainda que a contagem devesse ser feita mensalmente, ter-se-ia com mais razão ainda a decadência.

Eis os motivos pelos quais voto no sentido de DAR provimento ao recurso.

*(assinado digitalmente)*

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator