



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11030.000713/2008-06
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-005.276 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 01 de dezembro de 2020
Recorrente CASTELLI LOGÍSTICA E TRANSPORTES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÃO. DIPJ. DCTF.

Nos casos de tributos sujeitos ao chamado “lançamento por homologação”, ausentes dolo, fraude ou simulação, e não tendo havido pagamento antecipado, mas havendo atividade do sujeito passivo a ser homologada, manifestada pela apresentação de declaração, a contagem do prazo decadencial conta-se a partir do fato gerador, por aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. PAGAMENTO FEITO À PESSOA FÍSICA PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

A Lei nº 11.488/2007 não revogou, ao contrário, reafirmou que a falta de retenção, pela pessoa jurídica, do imposto de renda incidente sobre pagamentos feitos a pessoa física pela prestação de serviços sujeita-se à multa de 75% (ou de 150%, em caso de evidente intuito de fraude) calculada sobre o valor do imposto que deixou de ser retido, nos termos do art. 9º da Lei nº 10.426/2002.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa. No mérito: (i) em relação à decadência, por maioria de votos, dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Andréa Duek Simantob (Relatora) e Caio Cesar Nader Quintela que votaram por dar-lhe provimento parcial e os conselheiros Viviane Vidal Wagner e Luis Henrique Marotti Toselli que votaram por negar-lhe provimento; e (ii) em relação à multa isolada, por maioria de votos, negar-lhe provimento, vencida a conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto que votou por dar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo em epígrafe, com amparo no então vigente art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, atual art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

O Colegiado recorrido decidiu, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário (Acórdão nº 1803-01.220, objeto de embargos opostos pelo sujeito passivo, rejeitados por meio do despacho de fls. 776/778). Portanto, o acórdão recorrido está assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2 . O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

DECADÊNCIA. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando o contribuinte não efetua o pagamento antecipado.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. Não são causa de nulidade do auto de infração, eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal. Atendidos todos os requisitos formais, somente ensejam nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de ampla defesa, hipóteses essas que se encontram ausentes nos presentes autos.

OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTOS DE CAIXA. PRESUNÇÃO LEGAL. FALTA

DE COMPROVAÇÃO. Os suprimentos de caixa efetuados pelo sócio da empresa somente serão aceitos pelo fisco quando, comprovadamente, advindos de rendimentos da atividade da pessoa física, e as transferências dos recursos

sejam efetivamente demonstradas, coincidentes em datas e valores. A ausência dos elementos probantes justifica a manutenção da tributação.

MULTA ISOLADA. FONTE PAGADORA. Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento. A nova redação do artigo 44 da Lei n.º 9.430 de 1.966, dada pela Medida Provisória 351 de 2.007, convertida na Lei 11.4488 de 2.007, não revogou a aplicação da multa de ofício isolada na hipótese de falta de retenção de IRRF pela fonte pagadora.

O especial foi admitido relativamente à divergência interpretativa suscitada pela recorrente acerca das seguintes matérias:

- **Regra de contagem do prazo decadencial. Prevalência do art. 150, § 4º, do CTN** (Acórdãos paradigmas n.ºs. 9101-00.001 e 101-96.733), e

- **Falta de retenção ou recolhimento de tributo ou contribuição pela fonte pagadora. Multa isolada prevista no art. 9º da Lei n.º 10.426/2002. Revogação pela Lei n.º 11.488/2007.** Acórdãos Paradigmas n.ºs. 9202-01.886 e 102-48.531)

Intimada para tanto, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões pedindo, preliminarmente, que o recurso não fosse conhecido, ao menos parcialmente, alegando que quanto à arguição de decadência ambos os paradigmas eram anteriores ao advento da decisão do Superior Tribunal de Justiça sob o rito do art. 543-C do CPC e do art. 62-A do Regimento Interno do CARF (correspondente ao art. 62, § 2º do atual RICARF).

Sendo anteriores ao marco decisório estabelecido pelo STJ, os acórdãos indicados como paradigmas, ainda que não destoassem do entendimento do Tribunal da Cidadania, por obviedade, não poderiam discutir seus limites ou sua interpretação em consonância com o disposto nos arts. 150, § 4º e 173, inciso I, do CTN.. No mérito, pede seja mantido o acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

No que tange à primeira divergência interpretativa suscitada pela recorrente: "*Regra de contagem do prazo decadencial. Prevalência do art. 150, § 4º, do CTN*", como a PGFN alega que o recurso neste ponto não deveria ser conhecido, entendo que algumas considerações devem ser tecidas.

Sobre essa matéria a recorrente alega o seguinte, *in verbis*:

A Recorrente sustentou em título preliminar (5.1, p. 12-18 do recurso voluntário) que o Autuante não poderia ter constituído créditos tributários a título de IRPJ e reflexos sobre suposta omissão de receita verificada nos meses-calendário de janeiro, fevereiro, março e abril de 2003; sobretudo porque deu-se a ciência dos lançamentos em 16.05.2008, quando já alcançados pelo prazo decadencial de que trata o §4º, art. 150, do CTN. (grifei)

A esse respeito, inclusive, ponderou:

[...] o JULGADOR DE 1º GRAU rejeitou a preliminar (fls. 624-627) ao argumento de a hipotética "**falta de pagamento**" dos tributos nos períodos de apuração supracitados afastaria, em tese, a regra de contagem específica ao lançamento por homologação a que estavam sujeitos (§ 4º, art. 150, CTN), atraindo a regra encartada no inc. I, art. 173 do CTN [?].

Nada mais equivocado! Isso pelos principais motivos em seguida expostos.

Em **primeiro lugar**, cumpre recapitular que no caso em disputa a Recorrida promoveu o lançamento por homologação de todos os tributos, antecipando recolhimentos, resultando daí as "**diferenças**" sobre as quais repousam as exigências guerreadas, os elementos concernentes ao fato gerador, à base de cálculo, ao montante do tributo foram objetos de declaração confeccionada e entregue pela Recorrida, devidamente acompanhados, se fosse o caso, do pagamento do que reputava devido no período.

Não há se falar em "falta de pagamento" no presente feito, tampouco, via de consequência, em prazo estabelecido pelo art. 173 do CTN. A aplicação da regra, por aqui, é a do art. 150, § 4º, do mesmo Estatuto Legal.

Em **segundo lugar**, ainda que assim não fosse - o que se admite para fins exclusivos de argumentação -, a regra estampada no art. 173, inc. I, do CTN, não se presta para os fins cogitados pelo Nobre Relator *a quo*, notadamente porque o "pagamento" **não** é condição *sine qua non* para configurar-se o lançamento por homologação, e, por conseguinte, a homologação tácita a que se refere o § 4º, art. 150, do CTN. A propósito, as **exceções** a este comando legal (cinco anos, a contar do fato gerador) são lídimas ("**salvo se** comprovada a ocorrência de dolo, fraude e simulação"), com o que não se coadunam os fatos discutidos neste processo fiscal, tampouco admite "requisito outro", não disposto no citado texto legal, a dizer, o "pagamento" dos tributos autolancados.

[...]

Quanto ao ponto, a Eminentíssima Conselheira Relatora, em seu judicioso voto (fls. 744-747), limitou-se a transcrever ementas de cisão do STJ sob rito do art. 543-C (cuja aplicação é apenas "referencial", não surtindo efeitos às partes não envolvidas no litígio; como tanto contumazmente asseveram as Autoridades Fiscais Judicantes, quando precedentes são contrários ao seu "juízo"), e art. 62-A do Regimento desta Corte Administrativa, para efeito de sustentar que, na hipotética "*ausência de pagamento*" dos tributos, a regra de contagem a ser aplicada é a do art. 173, I, do CTN, afastando assim o § 4º, art. 150, do mesmo Diploma.

(...)

Portanto, sendo certo que o ponto da discórdia suscitado pela Insigne Conselheira Relatora, no acórdão recorrido, reside na suposta "ausência de pagamento" como causa para o deslocamento da regra de contagem do prazo decadencial do § 4, art. 150 do CTN, segundo a qual contam-se os cinco anos da data da ocorrência do fato gerador, para àquela de que trata o inc. I, art. 173, do mesmo Estatuto, e que o juízo aplicado nos acórdãos paradigmas é diametralmente oposto, sendo desinfluyente falar-se em pagamento dos tributos como requisito à aplicabilidade da regra encartada no dispositivo primeiro, **resulta evidente** os contrastes pontuais entre os julgados, estando cumprida a exigência regimental (parágrafo 6º, art. 67).

(...)

Por seu turno, alega a recorrente que **(i)** houve pagamento parcial e, **(ii)** ainda que assim não fosse, a falta de pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação não autoriza o deslocamento da regra que cuida do prazo decadencial, do art. 150, § 4º, para o art. 173, I, ambos do CTN.

O despacho que examinou a admissibilidade do recurso **deu-lhe seguimento, mas apenas em relação ao acórdão paradigma n.º 9101-00.001**, o que foi confirmado no reexame da admissibilidade (fls. 907/908).

Por sua vez, alega a Fazenda Nacional que **essa parte do recurso não deve ser conhecida** pois (i) a questão sobre se houve, ou não, pagamento parcial é matéria exclusiva de prova, que não autoriza o manejo do recurso especial, e (ii) o acórdão indicado como paradigma foi exarado em data **anterior** ao REsp n. 973.733/SC, julgado pelo STJ sob o rito do art. 543-C do CPC, daí porque também não serve para demonstrar a divergência.

Pois bem, com todas as vênias, entendo não assistir razão à Fazenda Nacional quando afirma que o especial não deve ser conhecido, nesta parte.

Vale dizer que, **em relação à alegação da recorrente segundo à qual teria havido pagamento parcial**, afirmar que não se pode conhecer do recurso por ser reexame de prova vai de encontro ao apoio e circunstâncias das razões de decidir, no âmbito do disposto pelo E. Superior Tribunal de Justiça na sistemática de recursos repetitivos, REsp n.º 973.733/SC, publicado em 18/09/2009, conforme sua ementa que abaixo se segue:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

***INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.** (grifei)*

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005). (grifei)

*2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, **encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado** (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210). (grifei)*

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo

decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Assim sendo, pelas razões do despacho de admissibilidade, conheço desta parte ora questionada em sede de contrarrazões pela PGFN.

Quanto à segunda divergência interpretativa suscitada pela recorrente diz respeito à "*Falta de Retenção ou Recolhimento de Tributo ou Contribuição pela Fonte Pagadora. Multa Isolada Prevista no Art. 9º da Lei nº 10.426/2002. Revogação pela Lei nº 11.488/2007*".

Sobre essa matéria a recorrente alega o seguinte, *in verbis*:

Finalmente, a Recorrente sustentou no **subtítulo 9** (p. 49-51 do do recurso voluntário) que o Autuante não poderia exigir-lhe a multa isolada de que trata o art. 9º da Lei nº 10.426/2002 por absoluta falta de amparo legal.

A propósito da temática em tela, escreveu:

[...].

a redação original do dispositivo legal a que se apegou o Agente Fiscal sofreu recente **modificação com a edição da Lei nº 11.488/2007 (DOU em 15.06.2007), tanto quanto também restou alterado o art. 44 da Lei nº 9.430/96**, regramento esse que condensa as hipóteses sancionantes franqueadas ao Fisco Federal (*ex vi* arts. 14 e 16).

Sucedeu que o aludido Diploma (11.488/2007) **dispensou novo tratamento ao fato gerador punitivo em discussão, dispensando a incidência da multa isolada nos casos em que verificar-se a falta de retenção** após findo o prazo de entrega da declaração de ajuste anual".

A seu turno, a **Nobre Relatora**, no acórdão recorrido (fl. 751 - 755), defendeu a **prevalência punição** em testilha, inadmitindo a revogação da pena pela nova redação do art. 9º da Lei nº 10.426/2002, conferido pelo art. 16 da Lei nº 11.488/2007.

Sucedeu que, contrariamente ao aventado e decidido pela 3ª Turma Especial, outras Turmas/Câmaras deste CARF, sobretudo esta **própria CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**, vem se posicionando de maneira **diversa, verbis**:

CSRF - ACÓRDÃO N.º. 9202-001.886 - 2º TURMA - SESSÃO EM 29.11.2011

IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. SUPERVENIÊNCIA DA LEI N.º 11.488/2007. RETROATIVIDADE BENIGNA. EXCLUSÃO DA MULTA PREVISTA NO INCISO II DO ARTIGO 44 DA LEI N.º 9.430/96. A multa isolada prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9430/96, foi expressamente excluída, relativamente à fonte pagadora obrigada a reter

imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, com fundamento na Lei n.º 11.488/2007. Aplicação do artigo 106, inciso II, "c", do CTN. FONTE PAGADORA. NÃO EXIGIBILIDADE DO IMPOSTO. PARECER NORMATIVO COSIT n.º 01/2002. CONSEQUENTE NÃO INCIDÊNCIA DA MULTA PREVISTA NO INCISO 44, INCISO I, DA LEI N.º 9.430/96. **Não mais sendo exigível da fonte pagadora a imposto não recolhido, não há respaldo para incidência, consequentemente, da respectiva multa.** - (Destacou).

**ACÓRDÃO N.º 102-48531 - 1º CONSELHO - SEGUNDA CÂMARA -
SESSÃO DE 23/05/2007**

"MULTA ISOLADA - REVOGAÇÃO - A nova redação do artigo 44 da Lei n.º 9.430 de 1.966, dada pela Medida Provisória 351 de 2.007, convertida na Lei 11.4488 de 2.007, **revogou a aplicação da multa de ofício isolada na hipótese de falta de retenção de IRRF pela fonte pagadora quando o lançamento é praticado após o termo de entrega** da Declaração de Ajuste Anual do beneficiário dos rendimentos pagos. Recurso provido". (Grifou-se)

(...)

Portanto, sendo certo que o ponto da discórdia suscitado pela Insigne Conselheira Relatora, no acórdão recorrido, reside na suposta "previsão legal" para a incidência da sanção guerreada, ao passo que o juízo aplicado nos acórdãos paradigmas é diametralmente oposto, cumprida está a exigência regimental a que alude o parágrafo 6º, art. 67.

(...)

Não havendo a Fazenda Nacional, em suas contrarrazões, apresentado **qualquer fundamento** que sustente o seu pedido para que essa parte do recurso não seja conhecida, e também por não haver vislumbrado razões em contrário, **conheço dessa parte do especial.**

Assim, nos termos do despacho de admissibilidade ora exarado, **conheço do recurso especial.**

2. Mérito

Vale dizer que fiquei vencida no que toca à matéria decadência.

Entendi que o sujeito passivo alegara que, quando foi cientificado do lançamento, em 16/05/2008, já se encontravam extintos pela decadência os créditos tributários relativos aos **fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro, fevereiro, março e abril de 2003.**

De acordo com a recorrente, estariam extintos pela decadência **apenas (i) o IRPJ e a CSLL** cujo fato gerador ocorreu no **31/03/2003**, já que o sujeito passivo apurou lucro real trimestral em 2003, e **(ii) o PIS e a Cofins** cujos fatos geradores ocorreram em **28/02/2003, 31/03/2003 e 30/04/2003**, já que não foi apurada infração no mês de janeiro daquele ano.

Pois bem, **em relação ao IRPJ e à CSLL** é possível verificar pelo exame dos autos do processo que **o próprio sujeito passivo informou** em sua DIPJ não haver apurado no 1º trimestre de 2003 valores devidos e **nem pagamentos ou retenções** relativamente a esses tributos (e-fl. 414 e e-fl. 416). O mesmo se diga em relação à DCTF referente ao 1º trimestre de 2003 (e-fl. 167 e ss.).

Assim sendo, não havendo nos autos comprovação de pagamento do IRPJ ou da CSLL referente ao fato gerador ocorrido em 31/03/2003, **não há como se acolher a alegação de**

decadência relativamente a esses tributos, pois nesse caso aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN.

Em relação ao **PIS**, o sujeito passivo informou nas DCTFs referentes aos 1º e 2º trimestres de 2003 (e-fl. 167 e ss. e e-fl. 176 e ss.) **pagamento apenas para o fato gerador ocorrido em 28/02/2003**. Não informou ali pagamento para os fatos geradores ocorridos em 31/03/2003 e em 30/04/2003.

Nesse sentido, tendo havido pagamento parcial do PIS referente ao fato gerador ocorrido em 28/02/2003, aplica-se a regra do art. 150, § 4º, do CTN, devendo-se portanto reconhecer a extinção, por decadência, do respectivo crédito tributário lançado. Já o PIS referente aos fatos geradores ocorridos em 31/03/2003 e 30/04/2003, como não houve comprovação de pagamento, não ocorreu também sua extinção pela decadência, nos termos do art. 173, I, do CTN.

Por fim, quanto à **Cofins**, o sujeito passivo informou nas DCTFs referentes aos 1º e 2º trimestres de 2003 (e-fl. 167 e ss. e e-fl. 176 e ss.) pagamento para os fatos geradores ocorridos em 28/02/2003, 31/03/2003 e 30/04/2003, daí porque, com base no art. 150, § 4º, do CTN, deve-se reconhecer a extinção dos respectivos créditos tributários lançados.

Quanto à segunda divergência, **neste ponto acompanhada pela maioria do Colegiado**, cumpre ressaltar que a recorrente efetuou, em 20/04/2004 e em 20/08/2004, pagamento a pessoa física pela prestação de serviços de consultoria tributária, daí porque estava obrigada a reter e recolher o imposto incidente sobre esses rendimentos, nos termos do art. 628 do RIR/99.

Como não reteve o IR, a autoridade fiscal lhe impôs a multa isolada prevista no art. 9º da Lei nº 10.426/2002, *in verbis*:

Art. 9º Sujeita-se às **multas de que tratam os incisos I e II** do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, **a fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção** ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (g.n.)

(...)

Por sua vez, o art. 44, I e II, da Lei nº 9.430/96, referido na norma acima, assim prescreve:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes **multas**, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (g.n.)

I - **de setenta e cinco por cento**, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte; (g.n.)

II - **cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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. (g.n.)

(...)

Como se observa, a combinação dessas duas normas prevê a imposição da **multa de 75% (ou de 150%, em caso de evidente intuito de fraude) calculada sobre o valor do IR que deveria ter sido retido pela fonte pagadora dos rendimentos**.

Posteriormente a Lei n.º 11.488/2007 alterou o art. 44 da Lei n.º 9.430/96 e, **em razão disso**, alterou também o art. 9.º da Lei n.º 10.426/2002, os quais passaram a ter a seguinte redação, respectivamente:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes **multas**: (g.n.)

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; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007) (g.n.)

(...)

§ 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 n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964**, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007) (g.n.)

(...)

Art. 9º Sujeita-se à **multa de que trata o inciso I** do *caput* do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, **duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento**, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007) (g.n.)

(...)

Ora, como se observa, as normas acima transcritas (nova redação dada pela Lei n.º 11.488/2007) **mantiveram a previsão de imposição da multa de 75% (ou de 150%, em caso de evidente intuito de fraude) calculada sobre o valor do IR que deveria ter sido retido pela fonte pagadora dos rendimentos.**

Isso posto, ao contrário do alegado pela recorrente, não houve revogação da multa ora sob exame pela Lei n.º 11.488/2007 e confirmo a decisão do acórdão recorrido.

3) CONCLUSÃO

Tendo em vista todo o exposto:

1) em relação à primeira divergência interpretativa, referente à "*Regra de contagem do prazo decadencial. Prevalência do art. 150, § 4º, do CTN*", voto por conhecer dessa parte do recurso e, no mérito, por dar-lhe parcial provimento para reconhecer a extinção, por decadência, apenas **(i)** da contribuição para o PIS relativa ao fato gerador ocorrido em 28/02/2003, e **(ii)** da Cofins relativa aos fatos geradores ocorridos em 28/02/2003, 31/03/2003 e 30/04/2003;

2) em relação à segunda divergência interpretativa, referente à "*Falta de Retenção ou Recolhimento de Tributo ou Contribuição pela Fonte Pagadora. Multa Isolada Prevista no Art. 9º da Lei n.º 10.426/2002. Revogação pela Lei n.º 11.488/2007*", voto por conhecer do recurso especial e, no mérito, voto por negar-lhe provimento.

Neste sentido, conheço do recurso especial e no mérito dou provimento parcial.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Voto Vencedor

Conselheira Livia De Carli Germano – Redatora designada

Fui designada para redigir o voto vencedor especificamente em relação ao mérito da primeira divergência, referente à "*Regra de contagem do prazo decadencial. Prevalência do art. 150, § 4º, do CTN*", explicando a razão pelas quais a maioria da Turma entendeu por dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo quanto a este item.

Nesse ponto, a questão meritória consiste em definir, para os tributos sujeitos a “autolançamento” ou “lançamento por homologação”, em que circunstâncias a regra decadencial é deslocada do art. 150, §4º, do CTN, para o prazo o previsto no art. 173, I, do CTN.

Ressalto que as expressões “autolançamento” e “lançamento por homologação” estão entre aspas porque, na verdade, lançamento é ato privativo da administração (artigo 142 do CTN), de maneira que o contribuinte, tecnicamente, não “lança” tributos. Acontece que o lançamento não é a única forma de se constituir o crédito tributário, daí porque, no caso dos tributos sujeitos ao chamado “lançamento por homologação”, eles são assim denominados porque quem constitui o crédito tributário é o próprio contribuinte, em atividade posteriormente homologada (expressa ou tacitamente) pelo Fisco.

No caso de tributos sujeitos a tal sistemática, a decadência se rege, a princípio, pelo artigo 150, §4º, do CTN, que dispõe (grifamos):

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.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar **prazo a homologação, será ele de 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**.

Em termos teóricos, a exceção mais pacífica à aplicação do artigo 150, §4º, do CTN -- até porque literalmente indicada no dispositivo, conforme acima destacado -- é a hipótese de comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Nesta situação, não se discute que a decadência passa a ser regida pelo artigo 173, I, do CTN, contando-se os 5 anos não mais do fato gerador, mas do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Neste sentido, o CARF aprovou a Súmula CARF nº 72 (Vinculante), com o seguinte enunciado:

Súmula CARF 72: Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Mais controversos, todavia, são os casos em que **não há** tal alegação de dolo, fraude ou simulação e, mesmo assim, o Fisco pretende a aplicação do artigo 173, I, do CTN em detrimento do artigo 150, §4º. É o que ocorre no caso dos autos.

Nesse passo, observo que encontra-se superada a linha que pretendia a aplicação incondicional do artigo 150, §4º, exclusivamente em razão da modalidade do tributo. É dizer, não há mais como sustentar que, apenas porque o tributo está sujeito ao chamado “lançamento por homologação”, necessariamente, a decadência será contada a partir do fato gerador.

Isso porque, após o julgamento de reiterados recursos sobre a questão, inclusive na sistemática de recursos repetitivos (REsp 973.733/SC), o Superior Tribunal de Justiça (STJ) fez publicar, em dezembro de 2015, a Súmula 555, com o seguinte enunciado (grifamos):

Súmula STJ 555: Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo STJ na sistemática de recursos repetitivos devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF (art. 62, § 2º do Anexo II ao RICARF/2015).

A partir de tal repetitivo, desenvolveram-se, basicamente, duas grandes linhas de pensamento: (i) a que apenas considera o *efetivo pagamento* do tributo como capaz de atrair a contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador e, assim, o artigo 150, § 4º, do CTN (linha adotada pela i. Relatora conforme voto vencido acima); e (ii) a confere importância à *atividade* do sujeito passivo a ser homologada.

Em brevíssima síntese, os que defendem que é necessário o efetivo recolhimento se apegam à literalidade do artigo 150 do CTN – que, realmente, faz referência à “pagamento antecipado” -- para dizer que o que se homologa é apenas o pagamento efetuado pelo contribuinte. Assim, uma vez constatada a ausência de recolhimentos, o prazo decadencial já passa a ser regido pelo artigo 173, I, do CTN.

Ainda dentro dessa linha (dos que exigem efetivo pagamento), há nuances, abrangendo (1) aqueles que consideram que apenas o efetivo recolhimento de tributos (DARF) é capaz de fazer com que o prazo decadencial tenha início a partir do fato gerador, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN, e (2) aqueles que aceitam, além de DARF, a quitação de tributos via compensação (DCOMP). E ambas essas linhas se subdividem entre (a) aqueles que exigem o recolhimento dos tributos em questão no valor e *na modalidade/regime objeto da autuação fiscal* e (b) aqueles que consideram que *qualquer pagamento efetuado para determinado tributo* atrai a regra do artigo 150, §4º, do CTN.

Em lado oposto ao da exigência de efetivo pagamento estão os que adotam a chamada “teoria da atividade” e, basicamente, interpretam o repetitivo e a Súmula do STJ como dando importância não apenas ao pagamento do tributo, mas a alguma atividade do sujeito passivo que já permita à fiscalização revisar a apuração efetuada e, se for o caso, produzir a respectiva autuação fiscal.

Dentre os que reputam a “atividade” como importante para atrair a contagem da decadência a partir do fato gerador (por aplicação do artigo 150, §4º, do CTN) estão aqueles que (1) apenas consideram declarações com efeitos de confissão de dívida; (2) consideram declarações apresentadas ao fisco com ou sem efeitos de confissão de dívida, mas desde que tais declarações não sejam desconsideradas pela fiscalização; e (3) consideram quaisquer declarações

apresentadas ao fisco, com ou sem efeitos de confissão de dívida, validadas ou não pela fiscalização. E, dentro de cada uma dessas três linhas, há aqueles que (a) apenas consideram declarações que efetivamente reportem crédito tributário a pagar; (b) consideram declarações que efetivamente reportem crédito tributário a pagar ou que revelem apuração negativa de base de cálculo; e (c) consideram declarações com ou sem crédito tributário a pagar, com base de cálculo positiva ou negativa, ou mesmo zeradas.

Cada linha tem base argumentativa própria e seus adeptos têm fundamentação lógica e juridicamente congruente. E é em razão de toda essa criatividade que a jurisprudência deste CARF oscila bastante, a depender do caso concreto.

No caso dos autos, houve apresentação tanto de DIPJ quanto de DCTF, a apuração efetuada pelo sujeito passivo não foi invalidada pela Fiscalização e tais declarações contiveram informação ou de tributos a pagar ou, quando zero, tal ocorreu em razão de apuração de bases negativas.

Diante desse cenário, colocada a questão em votação, a maioria desta 1ª Turma da CSRF entendeu ser caso de aplicação do artigo 150, §4º, do CTN.

Observo que a formação de maioria nesta Turma para o resultado em questão ocorreu não porque os Conselheiros tenham adotado idêntica linha interpretativas acerca do alcance do repetitivo e da Súmula do STJ, mas sim porque o caso em questão tem particularidades que foram capazes de reunir, em um mesmo resultado, julgadores com diferentes visões acerca de qual “atividade” do sujeito passivo é capaz de atrair a aplicação do artigo 150, §4º, do CTN.

Por se tratar de caso em que houve apresentação de declarações pelo sujeito passivo, com (DCTF) e sem (DIPJ) efeitos de confissão de dívida, as quais ou continham tributos a pagar ou refletiam a apuração de bases negativas, e considerando que a fiscalização não rejeitou a forma de apuração originalmente adotada pelo sujeito passivo, o caso reuniu as três linhas acima comentadas que consideram a apresentação de declaração como suficiente para se considerar ter havido “atividade” do sujeito passivo a ser homologada – dentre as quais a linha adotada por esta Redatora designada, qual seja, a de aceitar, para efeitos de aplicação do artigo 150, par. 4º do CTN, a apresentação de declaração que tenha ou não efeitos de confissão de dívida, e seja ou não validada ou pela fiscalização. E, dentro dessas linhas, o caso reuniu tanto aqueles que (α) apenas aceitam a apresentação declaração que reporte crédito tributário a pagar ou que revele apuração negativa de base de cálculo, quanto os que (β) aceitam a apresentação de declaração com ou sem crédito tributário a pagar, com base de cálculo positiva ou negativa, ou mesmo zeradas (posição esta que, esclarece-se, é a pessoalmente adotada por esta Redatora Designada).

Neste cenário, considerou-se ser o caso de se considerar decaídos os lançamentos em discussão, por aplicação do artigo 150, §4º, do CTN, dando-se provimento ao recurso especial do sujeito passivo nessa parte.

Ante o exposto, oriento meu voto para dar provimento a este item do recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Fl. 13 do Acórdão n.º 9101-005.276 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 11030.000713/2008-06