



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13603.001891/2005-97
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.099 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de dezembro de 2021
Recorrente COMAU DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTOA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

IRRF. PAGAMENTO SEMANAL. DIVERSOS FATOS JURÍDICOS TRIBUTÁRIOS. PAGAMENTO PARCIAL. DECADÊNCIA. ARTIGO 150, § 4º DO CTN.

No caso, trata-se de apuração de IRRF sobre pagamentos a terceiros. Cada pagamento configura um fato jurídico tributário por conformar-se à hipótese de incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF.

De acordo com a legislação de regência, os débitos decorrentes destes fatos podem ser agrupados e pagos num único DARF, com vencimento no terceiro dia útil da semana subsequente.

Em razão da norma que possibilita o pagamento do conjunto dos fatos jurídicos tributários, tem-se que o pagamento parcial, mesmo que se refira a apenas uma parte dos fatos ocorridos do período, configura suporte suficiente para a fazer disparar o prazo de quinquenal de homologação de que dispõe a Administração Tributária.

Desta forma, o prazo decadencial deve ter como termo inicial a data da ocorrência do fato jurídico tributário.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

IRRF. INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO/DECLARAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Na hipótese de não comprovação da declaração ou do pagamento de parte do débito de IRRF apurado de ofício com base na escrituração contábil, é de se manter o lançamento de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário tão somente para cancelar os lançamentos de ofício relativos aos fatos jurídicos tributários ocorridos até 09/11/2000 em razão da decadência.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de lançamento de ofício de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF em razão de insuficiência de pagamento ou declaração de débitos relativos a fatos jurídicos tributários ocorridos nos anos-calendário 2000 a 2003.

Conforme descrito pela autoridade lançadora na fundamentação do auto de infração, a insuficiência de pagamento/declaração foi apurada em razão de divergências entre os valores devidos conforme a escrituração e os débitos declarados em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF. Cito suas palavras:

Durante os trabalhos de verificação obrigatória do Imposto de Renda Retido na Fonte, constatamos a existência de divergências entre os débitos de IRRF Terceiros informados nas DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais apresentadas com aqueles constantes na escrituração da empresa, havendo meses em que os valores constantes na escrituração eram inferiores aos informados nas DCTF e outros meses em que tais valores eram superiores aos informados nessas declarações.

Em face das divergências citadas, a empresa foi intimada, por meio dos Termos de Intimação 0341/2005 e 0350/2005 (fls. 113/114) a apresentar demonstrativos, elaborados com base em sua escrituração, onde constassem os valores do IRRF Terceiros devidos nos períodos de apuração relativos à primeira semana de janeiro de 2000 até a última semana de dezembro de 2004. A empresa foi intimada, ainda, a comprovar, na hipótese de divergências a maior entre os valores devidos e aqueles constantes nas DCTF apresentadas, a comprovação dos recolhimentos das diferenças.

Da análise dos documentos e esclarecimentos apresentado pela empresa em atendimento às intimações que lhe foram enviadas (fls.115/240) ficou evidenciado o recolhimento/Declaração a menor das importâncias de IRRF Terceiros relativos aos períodos de apuração de 2000, 2001 , 2002 e 2003 constantes do Demonstrativo de IRRF Terceiros Informado a menos em DCTF ou Recolhido a menor" (fls. 30/33).

A contribuinte impugnou parcialmente o auto de infração. Na peça de defesa, a contribuinte reconheceu expressamente que parte do montante constituído de ofício era devido e

asseverou que faria o devido recolhimento. Em relação à parte guerreada, trago à colação, síntese das alegações lançadas pela impugnante:

Por todo o exposto, requer-se o cancelamento da exigência fiscal em sua totalidade uma vez que:

(i) restou demonstrada a ocorrência da decadência do direito da fiscalização constituir créditos tributários referentes a fatos geradores anteriores a 09/11/2000 (01/04/2000 a 28/10/2000, inclusive), haja vista o transcurso *in albis* do quinquênio legalmente concedido (art. 150, 94º, CTN) para tanto;

(ii) comprovou-se documentalmente a extinção dos créditos tributários constituídos e relacionados aos fatos geradores ocorridos em 15/04/2000, 03/06/2000, 01/07/2000, 19/08/2000, 26/08/2000 e 27/01/2001, haja vista o pagamento dos mesmos;

(iii) demonstrou-se que a fiscalização não levou em consideração compensações efetuadas pela Impugnante e que resultaram na extinção dos créditos tributários relacionados aos fatos geradores verificados em 18/06/2000, 05/08/2000 e 12/08/2000;

(iv) por fim, a Impugnante efetuou o pagamento das demais parcelas não impugnadas na presente defesa.

A impugnação foi julgada improcedente. O Acórdão nº 10.354, de 08/02/2006, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte – DRJ/BHE recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: IRRF SOBRE RENDIMENTOS PAGOS A TERCEIROS - DECADÊNCIA - Embora o contribuinte deva declarar e recolher em períodos semanais o IRRF sobre rendimentos pagos a terceiros, para efeito de contagem do prazo decadencial de cinco anos, leva-se em consideração cada pagamento isoladamente.

IRRF SOBRE RENDIMENTOS DE TERCEIROS COMPROVANTE DE ARRECADAÇÃO - Para ser admitido como comprovante de pagamento do IRRF devido, o documento de arrecadação deve conter o número de inscrição no CNPJ de quem o apresentar.

IRRF SOBRE RENDIMENTOS DE TERCEIROS COMPENSAÇÃO COM TRIBUTOS DA MESMA ESPÉCIE - Ainda que não houvesse necessidade de anuência expressa da autoridade fiscal para compensar tributo pago a maior ou indevido com débito tributário da mesma natureza, o contribuinte deve, no mínimo, conservar, e apresentar quando solicitado, documentação comprobatória do crédito que alega possuir.

Lançamento Procedente

Irresignada com a decisão de primeira instância, a contribuinte interpôs recurso voluntário. Na peça recursal, em apertada síntese, reiterou as alegações apresentadas na impugnação, conforme os itens abaixo:

- **Decadência do direito de constituir o crédito tributário:** neste tópico, a contribuinte pugnou pela aplicação do prazo decadencial previsto do artigo 150, § 4º do CTN, uma vez que a própria fiscalização teria reconhecido a ocorrência de pagamentos de IRRF, mesmo que parciais. Trago à colação excerto do recurso voluntário sobre a matéria:

Cumprе salientar que a exigência de recolhimento antecipado estabelecida pelo artigo 150 do CTN tem como objetivo possibilitar que o Fisco tome conhecimento dos recolhimentos efetuados pelo contribuinte no período de apuração, para que os homologue ou proceda ao lançamento dos valores do tributo que ainda entenda devidos.

Presume-se, assim, que após o recolhimento do tributo pelo contribuinte o Fisco já possui conhecimento da atividade exercida pelo sujeito passivo, podendo exercer suas atividades de fiscalização para homologação do pagamento ou constituição do crédito tributário. O mesmo não ocorre quando não há recolhimento algum de tributo pelo contribuinte no período, ou quando são praticados atos com dolo ou com o intuito de fraude ou simulação. Nesses casos, o Fisco possui prazo maior para a fiscalização do contribuinte, que é justamente o prazo de decadência previsto no artigo 173, I, do CTN.

Ressalte-se que a própria forma de lavratura do auto de infração confirma que os recolhimentos efetuados em cada período de apuração devem ser considerados de forma global para fins de decadência e não individualmente por pagamento a terceiro.

- Da extinção do crédito tributário pelo pagamento e compensação: neste ponto, a contribuinte reiterou que parte dos fatos jurídicos em questão teriam sido objeto de pagamento ou compensação espontânea antes início do procedimento fiscal.

Primeiro, acerca dos alegados pagamentos, cito suas palavras:

Além da decadência, a ora Recorrente demonstrou que a maior parte dos valores autuados em relação à 3ª semana de abril de 2000, 1ª semana de junho de 2000, 1ª semana de julho de 2000, 3ª e 4ª semanas de agosto de 2000 já haviam sido recolhidos antes da lavratura do auto de infração, da seguinte forma:

Período de apuração	Valor autuado	Valor recolhido	Diferença
3ª sem. Abr/2000	2.716,79	2.645,93	70,86
1ª sem. Jun/2000	19.645,99	19.540,28	105,71
1ª sem. Jul/2000	19.919,04	19.691,29	227,75
3ª sem. Ago/2000	15.694,51	15.358,82	335,69
4ª sem. Ago/2000	45.165,93	43.477,99	1.687,94
TOTAL	103.142,26	100.714,31	2.427,95

Quanto à divergência entre o CNPJ da contribuinte e o que consta nos alegados DARF de pagamento dos débitos em questão, a recorrente alegou que decorreria de mero erro de fato em razão de incorporação ocorrida em 03/04/2000:

Contudo, conforme se verifica do comprovante obtido junto ao *site* da Receita Federal, e dos atos de incorporação anexos, a empresa Comau do Brasil Indústria e Comércio detentora do CNPJ 05.556.385/0001-78 foi incorporada pela Recorrente (CNPJ 02.693.750/0001-11) em 03 de abril de 2000.

[...]

Dessa forma, todos os pagamentos realizados após a incorporação da Comau do Brasil Ind. e Com. Ltda. foram realizados pela ora Recorrente, detentora do CNPJ 02.693.750/0001-11, e incorporadora da Comau do Brasil de CNPJ 05.556.385/0001-78.

Ocorre que, quando os DARF's foram preenchidos, por equívoco, foi indicado o CNPJ antigo da empresa incorporada, ao invés de apostar o seu CNPJ. Trata-se, portanto, de mero erro de preenchimento dos documentos fiscais, sendo que a Recorrente só tomou conhecimento de tal equívoco quando teve ciência da r. decisão recorrida.

Quanto às compensações, aduziu a recorrente que a escrituração contábil seria suficiente para a comprovação da extinção dos créditos tributários:

Por fim, em relação aos valores atuados referentes à 3ª semana de junho de 2000 e 1ª e 2ª semanas de agosto de 2000, a Recorrente demonstrou que, além da ocorrência da decadência, foram desconsiderados os pagamentos por ela efetuados através de compensação. Os valores compensados foram:

Período de apuração	Valor atuado	Valor pago por compensação	Diferença
3ª sem. Junho/2000	3.846,87	3.846,87	0,00
1ª sem. Ago/2000	1.350,23	1.350,23	0,00
2ª sem. Ago/2000	980,80	980,80	0,00
TOTAL	6.177,90	6.177,90	0,00

[...]

Segundo as autoridades julgadoras de 1º grau, apesar de a legislação vigente à época prever que a compensação com tributos da mesma espécie prescindia da obtenção de autorização da autoridade tributária, o registro contábil do contribuinte não é documento válido para fundamentar tal procedimento, o qual deveria estar acompanhado do documento comprobatório da origem do crédito.

Ocorre que a doughta decisão recorrida viola o disposto na IN nº 21/97, que não previa tais exigências. Os livros fiscais do contribuinte possuem presunção de veracidade, a qual só pode ser contestada pela Fiscalização mediante comprovação ou indícios de escrituração inidônea, como reconhece a própria decisão recorrida ao citar o art. 923 do RIR/99, que assim dispõe:

[...]

Ao final, a recorrente pugnou pela reforma da decisão de piso para que seja julgado improcedente o lançamento de ofício.

Era o que havia a relatar.

Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme visto, trata-se, em apertadíssima síntese, de lançamento de ofício de IRRF em razão da insuficiência de recolhimentos e/ou declarações apurada de ofício pela autoridade fiscal a partir do cotejamento da escrituração contábil com a DCTF e comprovantes de pagamento.

Passo à apreciação das alegações da recorrente.

Decadência.

Neste ponto, a recorrente alegou que o prazo decadencial do Fisco para efetuar os lançamentos de ofício objeto deste processo deve ser contado a partir da data da ocorrência do fato jurídico tributário conforme determina o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN:

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.

[...]

§ 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. (grifei)

Inicialmente, impende mencionar que esta Turma tem posição sólida quanto à necessidade de existência de pagamento antecipado – mesmo que parcial – do crédito tributário para configurar a hipótese da regra decadencial veiculada pelo artigo 150, § 4º, do CTN. Neste sentido trago precedentes, cujas ementas estão reproduzidas na parte que interessa:

DECADÊNCIA. NÃO RECOLHIMENTO. ARTIGO 173, I DO CTN.

Na hipótese de não recolhimento do tributo, aplica - se a norma geral de decadência prevista no artigo 173, I do CTN. (Acórdão nº 1401-003.998, de 12/11/2019)

PIS E COFINS. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial para o lançamento das contribuições sociais é de 5 anos, à vista do disposto na Súmula Vinculante nº 8, do STF, que declarou inconstitucional o art. 45 da lei nº 8.212/91. Por conseguinte, conforme o disposto no Parecer PGFN/CAT Nº 1.617/2008, em havendo pagamento antecipado da contribuição ainda que parcial e não se verificando a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo a quo para a contagem do prazo decadencial será a data de ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. (Acórdão CARF nº 1401-002.962, de 17/10/2018)

No caso em questão, a fiscalização não imputou à contribuinte conduta com dolo, fraude ou simulação. Assim, a questão remanescente seria decidir se haveria ou não pagamento parcial (insuficiente) apto a atrair a aplicação da norma do artigo 150, § 4º, do CTN.

A autoridade julgadora de piso apresentou robustos argumentos para sustentar sua conclusão de que não haveria pagamentos relativos aos fatos jurídicos tributários que foram objeto de lançamento de ofício. De acordo com a decisão *a quo*, cada fato jurídico tributário deve ser apreciado individualmente, não se confundindo com a regra que prevê o pagamento dos diversos fatos jurídicos ocorridos em determinado período de tempo (semanal) de forma agrupada. Transcrevo trecho do voto condutor da decisão de piso:

A arguição de decadência não pode ser acatada, por falta de comprovação de que efetivamente ocorreu pagamento parcial do IRRF incidente sobre cada um dos fatos geradores considerados isoladamente. Ainda que no relatório do auto de infração conste que houve "recolhimento a menor das importâncias", essa expressão não deve ser tomada ao pé da letra. Ela se refere ao total do IRRF devido a cada período de apuração, já que o IRRF incidente sobre o rendimento pago a terceiros é declarado e recolhido em períodos semanais. A apuração semanal foi estabelecida por lei no interesse da administração tributária, mas a cada pagamento a terceiro sujeito ao IRRF ocorre um fato gerador do tributo, e não quando, para efeito de declaração e recolhimento, os valores desses pagamentos são agrupados. Por isso, ao determinar o termo de início do prazo decadencial, é preciso levar em consideração cada fato gerador isolado, e não o conjunto das operações realizadas em determinado período de apuração.

Para calcular o montante do IRRF devido, os atuantes valeram-se dos dados das planilhas a folhas 117 a 194, elaboradas pela própria autuada. Nelas estão discriminados individualmente os fatos geradores de cada período de apuração semanal. Observa-se que em todos esses períodos houve inúmeros pagamentos a terceiros em valores da mais variada magnitude. Em outro campo dessas mesmas planilhas a autuada enumerou os recolhimentos que fez de parte ou do total do IRRF incidente sobre os pagamentos a terceiros, mas pela data e valores não se pode precisar a que pagamento se refere cada recolhimento. Ademais, ainda que enumerados nas planilhas, muitos dos recolhimentos não foram aceitos pelos atuantes, por não os considerar comprovados.

Em face do que dispõe o artigo 150 do CTN, em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, para que se possa admitir a aplicação do prazo decadencial de cinco anos contados da data do fato gerador, é indispensável a demonstração de que se pagou ao menos uma parte da obrigação tributária. Não havendo pagamento algum, assim como na hipótese de dolo, simulação ou fraude, a contagem do prazo se rege pelo disposto no artigo 173 do CTN, segundo o qual ocorre a decadência somente após cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. (grifei)

Todavia, penso que a decisão de piso deve ser reformada e a alegação da contribuinte acolhida.

A matéria em questão já foi apreciada por esta Turma no Acórdão nº 1401-004.000, de 12/11/2019. Transcrevo trecho da ementa:

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO.

Nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, existindo pagamento suscetível de ser homologado, mesmo que parcial, o prazo decadencial deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, contudo, em não havendo pagamento, a contagem deve ocorrer segundo a regra do art. 173, I, do CTN.

No caso concreto, em que pese não tenha efetuado o recolhimento do IRRF incidente sobre os pagamentos decorrentes de acordo judicial, o contribuinte fez recolhimentos de IRRF durante todo o período fiscalizado, apresentando a respectiva DIRF ao Fisco. Trata - se de hipótese de recolhimento parcial restando aplicável o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional

Naquele julgamento, restei vencido exatamente por entender a matéria em termos semelhantes àqueles expostos nestes autos pela autoridade julgadora *a quo*. Contudo, neste momento, reavalio a posição anteriormente adotada.

Penso que a revisão de meu entendimento sobre a assunto deva ser exposta em dois pontos.

Primeiro, é preciso salientar que, conforme apontado pela DRJ/BHE, cada pagamento feito a terceiro denota a ocorrência de um único fato jurídico tributário em razão da incidência do IRRF, que não se confunde com os demais que eventualmente venham a ser agrupados para fins de pagamento. Neste sentido, a fundamentação da DRJ/BHE não carece de reparos.

Assim, não é este primeiro ponto que me leva a rever minha posição acerca da matéria controvertida. Passo à segunda parte da reflexão.

É preciso lembrar que a norma do lançamento por homologação exige a antecipação do pagamento. Afinal, é o pagamento, em meu entendimento, que é homologado, posto que a homologação refere-se à extinção do crédito tributário. Nesta esteira, impõe-se interpretar a exigência de pagamento antecipado dentro da sistemática do lançamento por homologação à luz da norma que determina a forma como o pagamento do IRRF objeto do presente processo deve ser efetuado.

Neste sentido, vale trazer à colação o artigo 865 do Decreto nº 3.000/1999 (regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, vigente na época dos fatos):

Art.865.O recolhimento do imposto retido na fonte deverá ser efetuado (Lei nº 8.981, de 1995, arts. 63, §1º, 82, §4º, e 83, inciso I, alíneas "b" e "d", e Lei nº 9.430, de 1996, art. 70, §2º):

I-na data da ocorrência do fato gerador, no caso de rendimentos atribuídos a residente ou domiciliado no exterior;

II-até o terceiro dia útil da semana subsequente a de ocorrência dos fatos geradores, nos demais casos. (grifei)

É cristalino que, na hipótese do inciso II do dispositivo acima, o pagamento pode referir-se ao conjunto dos fatos jurídicos ocorrido no período semanal. Sem dúvida, como apontado pela DRJ/BHE, trata-se de norma que visa à praticabilidade do cumprimento da obrigação tributária.

Em relação à norma individual e concreta de pagamento na sistemática do lançamento por homologação e seus efeitos jurídicos, já me pronunciei nos seguintes termos:

3.2.1 Primeira norma jurídica: pagamento antecipado e a extinção do débito tributário sob condição resolutória

O primeiro enunciado relevante para a matéria sob estudo está no *caput* do artigo 150: *o lançamento por homologação ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.*

Não se aplica, portanto, a sistemática do “lançamento por homologação” quando o pagamento do tributo estiver sujeito ao lançamento de ofício, seja direto ou “por declaração”.

Contudo, é oportuno destacar que a sistemática do “lançamento por homologação” não afasta a possibilidade do lançamento de ofício do crédito tributário por infração à legislação.

Ao contrário, tal possibilidade está perfeitamente integrada à sistemática sob análise.

O pagamento de determinada quantia em dinheiro é a prestação a que está obrigado o sujeito passivo e que pode ser exigida pelo sujeito ativo, na relação jurídica da obrigação tributária. Desta forma, o pagamento do crédito tributário (ou débito tributário, se olhado sob o ângulo do sujeito passivo) deve satisfazer a prestação devida e, assim, extinguir a obrigação.

Contudo, o cumprimento da obrigação tributária está sujeito ao exame, mesmo que *a posteriori*, da autoridade administrativa. O exame atém-se, sobretudo, à determinação da quantia em dinheiro devida pelo sujeito passivo, que é medida pela aplicação da alíquota prevista na Regra Matriz de Incidência Tributária sobre a base de cálculo correspondente ao fato jurídico tributário praticado.

O legislador cuidou, então, de prever a “homologação” do pagamento antecipado: *o pagamento antecipado extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento*.

Consoante o disposto no artigo 156, VII, CTN, defende-se neste estudo que, embora o legislador faça menção à *homologação ao lançamento*, está se referindo à extinção do crédito tributário e, portanto, ao pagamento. Não há que se confundir a aplicação da Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT), que tem como conseqüente o nascimento da obrigação tributária, com a norma jurídica do pagamento, que implica a extinção do crédito tributário.

O que está pendente de uma condição resolutória é a extinção do crédito tributário e não o nascimento deste.

Ademais, se o lançamento tributário é ato jurídico privativo da autoridade administrativa (art. 142, CTN), como poderia haver uma *homologação ao lançamento*?

Conforme mencionado na introdução deste artigo, o Superior Tribunal de Justiça havia dado uma solução, entendendo que a homologação seria um ato de lançamento. Mas, este entendimento foi superado com o acolhimento da norma introduzida pela Lei Complementar nº 118/2005.

A obrigação tributária validamente introduzida no sistema jurídico pelo sujeito passivo, norma individual e concreta decorrente da aplicação da Regra Matriz de Incidência Tributária, não carece de homologação para ser exigida pelo sujeito ativo. Eventualmente, caso não seja adimplido dentro do prazo legal, o respectivo débito tributário será inscrito em Dívida Ativa, com fundamento nos artigos 201 e seguintes do CTN.

Retomando o fio da meada, pode-se construir, a partir dos enunciados prescritivos acima, a primeira norma jurídica atinente à sistemática do “lançamento por homologação”: *o pagamento do débito tributário relativo a tributo cuja legislação atribua ao sujeito passivo a obrigação de efetuar o pagamento sem o exame prévio da autoridade administrativa implica a extinção do crédito tributário sob condição resolutória*.

Vê-se que a lei credenciou o sujeito passivo para aplicar a Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT) de forma a identificar a ocorrência do fato jurídico tributário, determinar o débito tributário e efetuar o pagamento antecipado. O pagamento tem como conseqüente a extinção da própria obrigação tributária, mas sob condição resolutória, visto que não se afasta o direito potestativo do sujeito ativo de examinar cumprimento da prestação por parte do sujeito passivo e, eventualmente, constituir o crédito tributário apurado de ofício.

Impende lembrar, também, em consonância com as premissas aqui adotadas, que a norma jurídica não incide sobre o evento do mundo fenomênico. Assim, para que o pagamento antecipado seja fato jurídico suficiente para implicar a extinção do crédito tributário (sob condição resolutória), é preciso que esteja vertido em linguagem competente por agente credenciado pelo sistema.

Pode-se exemplificar a versão do pagamento em linguagem competente da seguinte forma: ao efetuar um pagamento, o sujeito passivo utiliza-se de um documento previsto pelo sistema jurídico, no qual descreve de maneira sucinta a prestação que está realizando. Descreve-se o tributo, o sujeito ativo e o passivo, o período, o vencimento, o débito tributário. Com a autenticação bancária (ou descrição equivalente em outro documento bancário), descreve-se em linguagem competente o ato jurídico do pagamento. Vertendo-se o pagamento antecipado em linguagem competente, incide a norma jurídica implicando a extinção do débito tributário sob condição resolutória de homologação pela autoridade administrativa.

3.2.2 Segunda norma jurídica: ciência do pagamento antecipado e direito potestativo de homologar

No *caput* do artigo 150 do CTN, encontra-se o seguinte enunciado: *o lançamento por homologação opera-se por ato da autoridade administrativa*. Ora, este enunciado não contém a mensagem deontica completa. Pode-se intuir apenas que se está tratando de um direito potestativo do sujeito ativo perante o sujeito passivo que realizou o pagamento antecipado.

Destarte, para a construção da norma jurídica, é preciso buscar nos textos positivados outros enunciados.

Do raciocínio anteriormente exposto, conclui-se que a extinção do crédito tributário pelo pagamento antecipado não é imutável, pois está sujeita ao exame da autoridade administrativa.

É preciso lembrar que o direito de homologar acompanha, necessariamente, o direito de examinar o fato jurídico tributário e não homologar o pagamento efetuado. O outro lado da moeda do direito de homologar é o direito do sujeito ativo de lançar de ofício o crédito tributário decorrente de infração à legislação tributária.

Ademais, vê-se que a extinção do crédito tributário pelo pagamento antecipado é fato jurídico necessário, mas não suficiente para implicar o direito potestativo do sujeito ativo de proceder à homologação.

Mais um fato jurídico, além do pagamento antecipado, é necessário para que se tenha fato jurídico suficiente a implicar o direito de homologar: a autoridade administrativa deve tomar conhecimento da atividade (leia-se, pagamento) exercida pelo sujeito passivo.

A segunda norma jurídica relativa à sistemática do “lançamento por homologação” poderia ser assim enunciada: *a ciência ao sujeito ativo do pagamento antecipado relativo a tributo cuja legislação atribua ao sujeito passivo a obrigação de efetuar o pagamento sem o exame prévio da autoridade administrativa implica o direito potestativo do sujeito ativo da obrigação tributária a proceder à homologação do*

pagamento. (NOGUEIRA, Carlos André Soares Nogueira. Normas jurídicas e decadência no lançamento por homologação. In: Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal. Ano I – nº 1 (ago/dez 2014) – Brasília DF: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2014. p. 166 – 188. Disponível em < <https://receita.economia.gov.br/publicacoes/revista-da-receita-federal/revista-de-estudos-tributarios-e-aduaneiros-da-receita-federal/view>>)

Veja-se, pela fundamentação exposta, que o pagamento é uma norma individual e concreta e a ciência do pagamento implica o direito da Fazenda de revisar os fatos jurídicos tributários aos quais se refere. Uma vez tendo ciência do pagamento, a Administração Tributária pode exercer seu direito de revisá-lo e, se for o caso, efetuar o necessário lançamento de ofício nos termos do artigo 142 do CTN.

Mas, no caso concreto, a norma de estrutura determina que o pagamento não se refira a um único fato jurídico tributário, mas a um conjunto de fatos.

Uma vez que a legislação de regência determina que a norma individual e concreta do pagamento possa representar o conjunto das incidências ocorridas no período semanal, é deste conjunto que a Administração Tributária toma ciência. Destarte, embora os fatos jurídicos tributários não se confundam, o pagamento dá ciência e dispara o prazo para o exercício do direito do Fisco de revisar o conjunto dos fatos jurídicos tributários do IRRF da semana a que se refere. Portanto, nesta esteira, a contagem do prazo decadencial deve acompanhar a sistemática do lançamento por homologação e ter como termo inicial a data da ocorrência do fato jurídico tributário.

Considerando que a ciência do auto de infração ocorreu em 09/11/2005, concluo que todos os fatos jurídicos tributários ocorridos até 09/11/2000 tenham sido alcançados pela norma jurídica de caducidade do direito de efetuar o lançamento de ofício.

Em razão do acolhimento da alegação de decadência, ficam prejudicadas as alegações de mérito relativas aos seguintes períodos:

- valores alegadamente pagos: 3ª sem 04/2000, 1ª sem 06/2000, 1ª sem 07/2000, 3ª e 4ª sem 08/2000;

- valores alegadamente compensados: 3ª sem 06/2000, 1ª sem 08/2000 e 2ª sem 08/2000.

Neste ponto, portanto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Débito de IRRF relativo à 4ª semana de 01/2001.

Durante o procedimento fiscal, a contribuinte apresentou a apuração do IRRF devido em relação aos fatos jurídicos tributários ocorridos na 4ª semana de janeiro/2001 conforme abaixo:

Período de apuração: 4ª SEMANAJANEIRO/2001 VENCIMENTO: 31/01/2001 Dados extraídos do Razão Contábil				
Conta Contábil : 2.01.03.01.000014-IRRF - TERCEIROS				
DATA CONTABILIZAÇÃO	Referência Contábil do lançamento	HISTÓRICO	CENTRO DE CUSTO	VALOR CONTÁBIL
22/1/2001	400589	AMORTIZAÇÃO MUTUO GEICO CT. 10350/L790-513G	20.11.01.02.0004.0000	908,18
22/1/2001	417798	VLR IRRF S/NF Nº 10777 MUNDIAL PR 107/108	20.13.03.01.0015.0000	11,70
23/1/2001	391340	IRRF SANF 002535 PREST. SERV. FIAT DO BRASIL S/A**	18.00.00.01.0020.0000	832,60
23/1/2001	391344	IRRF SANF 002506 PREST. SERV. FIAT DO BRASIL S/A**	18.00.00.01.0020.0000	82,50
23/1/2001	391806	IRRF SANF 005119 PREST. SERV. SERTEC	18.10.00.02.1070.0000	62,06
23/1/2001	391811	IRRF SANF 005118 PREST. SERV. SERTEC	18.10.00.02.1070.0000	3.007,29
23/1/2001	391816	IRRF SANF 005117 PREST. SERV. SERTEC	18.10.00.02.1070.0000	8.894,54
23/1/2001	391821	IRRF SANF 005116 PREST. SERV. SERTEC	18.10.00.02.1070.0000	178,15
24/1/2001	391545	IRRF SANF 000552 PREST. SERV. AAP	18.00.00.01.0080.0000	47,09
24/1/2001	391842	IRRF SANF 000119 PREST. SERV. LETTERA IDIOMAS	18.10.00.02.1034.0000	28,59
24/1/2001	400180	Vr. IRRF s/ Amortização Mútuo Geico n/ data	18.00.00.01.0000.0000	1.001,13
24/1/2001	417802	Vr. ref. IRRF s/ prest. serviço JPA Engineering - Fat. 12/1990	20.17.03.01.0018.0000	33.238,25
24/1/2001	425894	IRRF ref. IRRF s/ prest. serviço JPA Engineering - Fat. 12/1990	20.13.01.01.0004.0000	33.555,03
25/1/2001	391447	VLR IRRF SANF Nº 000013 DE PROSEN PROJETOS E SERV. LTDA	20.13.03.01.0013.0000	165,00
25/1/2001	391457	VLR IRRF SANF Nº 001967 DE PERPHILL RECURSOS HUMANOS	20.11.03.01.0001.0000	21,11
25/1/2001	391525	IRRF SANF 001042 PREST. SERV. RIBEIRO DE OLIV	20.11.01.02.0004.0000	26,25
25/1/2001	391573	VLR IRRF SANF Nº 000015 DE PROSEN PROJETOS E SERV. LTDA	20.13.03.01.0013.0000	540,99
25/1/2001	391587	IR s/ NF 1668 Perphill Rec. Humanos	18.20.21.02.2100.0000	157,25
25/1/2001	391627	IRRF SANF 000476 PREST. SERV. DESITEC	18.10.00.02.1003.0000	55,80
25/1/2001	391636	IRRF SANF 012206 PREST. SERV. JOB CONSULTORIA	18.10.18.02.1800.0000	19,92
TOTAL CONTABILIDADE			(1)	80.669,34

O débito, então, somaria R\$ 80.669,34.

Em relação a este débito, vinculou os seguintes pagamentos:

RECOLHIMENTOS VIA DARF			
Data Recolhimento	Referência Contábil do lançamento		VALOR
31/1/2001	412438	Pagto guia IRRF a serviços terceiros	11.144,70
24/1/2001	417801	Pagto ref. IRRF s/ prest. serviço JPA Engineering - Fat. 12/1990	33.238,25
24/1/2001	425895	IRRF ref. IRRF s/ prest. serviço JPA Engineering - Fat. 12/1990	33.555,03
23/1/2001	467851	Pagto guia IRRF a serviços terceiros	1.001,13
31/1/2001	400287	LIQUIDAÇÃO DUPLIC - FR Pagto guia IRRF a serviços terceiros	752,35
7/2/2001	434245	Pagto guia IRRF a serviços terceiros	4.464,50
TOTAL RECOLHIMENTO VIA DARF			(6) 84.153,96

Portanto, haveria um pagamento total de R\$ 84.153,96.

Todavia, de acordo com o demonstrativo de fls. 30 (do processo em papel), a autoridade lançadora confirmou apenas parcialmente os pagamentos, no valor total de R\$ 50.917,71, restando um saldo devedor de R\$ 29.751,63. Somando-se as parcelas demonstradas pela contribuinte, verifica-se que a fiscalização validou os seguintes pagamentos:

Data do recolhimento	Valor
31/01/2001	R\$11.144,70
24/01/2001	R\$33.555,03
02/03/2001	R\$1.001,13
31/01/2001	R\$752,35
07/02/2001	R\$4.464,50
Total	R\$50.917,71

Releva notar que, embora a diferença apurada pela fiscalização tenha sido de R\$ 29.751,63, vê-se que o pagamento que não foi validado foi o seguinte:

Data recolhimento	Ref contábil do lanç	Valor
-------------------	----------------------	-------

24/01/2001	417801	Pgto ref IR s/ prest serviço JPA Engineering – Fat 12/1990	R\$ 33.238,25
------------	--------	--	---------------

Na impugnação, a contribuinte alegou que o débito de IRRF da 4ª semana de 01/2001 havia sido integralmente pago. Contudo, a autoridade julgadora não aceitou os comprovantes de pagamento apresentados porque o CNPJ no documento de arrecadação era distinto do CNPJ da contribuinte. Transcrevo excerto da decisão de piso:

Apresenta-se igualmente desprovida de provas a alegação de que parte do IRRF .. -- exigido já se encontrava recolhida antes da lavratura do lançamento, quer a alegação se refira aos períodos quanto aos quais foi argüida a decadência, quer se refira ao período não alcançado pela argüição. Os documentos anexados à impugnação e juntados a folhas 280 a 289 não valem como prova do recolhimento. Embora o nome do contribuinte neles constante coincida com a razão social da autuada, não se pode considerar que os recolhimentos foram feitos por esta para liquidar suas obrigações tributárias. Ocorre que em todos esses documentos o número do CNPJ indicado, 00.556.385/0001-78 é diferente do da autuada, que é 02.693.750/0001-11. Note-se que a diferença entre os números diz respeito aos dígitos que identificam a pessoa jurídica, e não aos dígitos indicadores dos diversos estabelecimentos duma mesma entidade, de sorte que não se pode cogitar que se trata de uma filial.

É desnecessário dizer que números de CNPJ distintos correspondem a pessoas jurídicas distintas, salvo se o contrário for demonstrado cabalmente. Logo, para conferir força probante aos documentos apresentados, a impugnante deveria, se fosse o caso, primeiro solicitar a retificação dos DARF respectivos, para neles inserir o CNPJ da autuada, ou ao menos fornecer alguma justificativa para a divergência na identificação do contribuinte. Uma vez que a esse respeito não se pronunciou, cumpre manter integralmente as exigências fiscais respectivas. – grifei.

Ocorre que a contribuinte juntou aos autos os atos societários que comprovam a incorporação da Comau do Brasil Indústria e Comércio Ltda, CNPJ nº 00.556.385/0001-78 na Comau Service do Brasil Ltda, CNPJ 02.693.750/0001-11 (no mesmo ato, a Comau Service passou a se denominar Comau do Brasil Indústria e Comércio Ltda). O ato de incorporação data de 03/04/2000.

Portanto, desde 04/2000, havia apenas uma única sociedade remanescente da incorporação, cujo CNPJ era 02.693.750/0001-11.

Assim, em face da comprovação da incorporação, é de se acolher a alegação da recorrente de que os eventuais pagamentos efetuados após 04/2000 com o CNPJ 00.556.385/0001-78 foram fruto de mero erro de fato.

Entretanto, examinando o recurso voluntário, verifico que a contribuinte pretende comprovar o pagamento no valor de R\$ 33.555,03, que já foi considerado pela autoridade fiscal em sua apuração. Para que não restem dúvidas, cito as palavras da recorrente:

Quanto ao valor autuado de R\$29. 751,63, referente à 4ª semana de Janeiro de 2001, também foi efetuado com a indicação equivocada do CNPJ da empresa incorporada pela Recorrente (DARF já apresentado aos autos no valor de R\$33.555,03).

Na Impugnação ao auto de infração, a Recorrente comprovou o recolhimento do valor de R\$33.555,03, que foi o valor efetivamente devido no período, conforme constatado pela fiscalização na "nota 12" do trabalho fiscal.

Acrescente-se, ainda, que em relação a esse recolhimento, foi possível a Recorrente realizar a retificação do pagamento realizado, para constar o seu CNPJ na guia de pagamento (REDARF anexo).

Dessa forma, diante da retificação efetuada e em razão do princípio da verdade material, a Recorrente requer a exclusão desse pagamento da exigência fiscal.

Compulsando os autos, verifico que a contribuinte juntou à impugnação dois comprovantes de pagamento de IRRF (cód receita 0473) pagos em 24/0/2001 e 26/01/2001, nos valores de R\$ 28.521,78 e R\$ 5.033,25, respectivamente. Estes valores somam exatamente R\$ 33.555,03, ou seja, o valor já considerado pela fiscalização.

Assim, neste ponto, penso que a contribuinte não tenha logrado o intento de comprovar o efetivo pagamento da parcela lançada de ofício pela fiscalização.

Assim, neste ponto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Conclusão.

Voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar os lançamentos de ofício relativos aos fatos jurídicos tributários ocorridos até 09/11/2000 em razão da decadência.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira