



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.004081/2008-00
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-005.953 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2021
Recorrente FACILITY ALIMENTAÇÃO LTDA (NOVA DENOMINAÇÃO DE HAMBRE DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA)
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003, 2004

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA E JUROS EXIGIDOS ISOLADAMENTE. DECADÊNCIA.

Nos tributos regidos pela sistemática do lançamento por homologação, quando há pagamento parcial e não há imputação de condutas com dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial é determinado pelo artigo 150, § 4º, do CTN.

No caso, a interessada não logrou comprovar a existência dos indigitados pagamentos. Desta forma, quanto ao prazo decadencial para lançamento de multa de ofício e juros exigidos isoladamente, aplica-se o disposto no artigo 173, I, do CTN.

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. MULTA APLICÁVEL. 75% OU 150%.

Na hipótese de falta de retenção e recolhimento do IRRF incidente sobre pagamentos efetuados a terceiros pela pessoa jurídica, aplica-se a multa de ofício de 75%, que pode ser qualificada para 150% nos casos de sonegação, fraude ou conluio.

IRRF. PAGAMENTOS AO GERENTE DE FATO.

Na espécie, os pagamentos efetuados ao gerente de fato não se caracterizam como distribuição de lucros e estão sujeitos à incidência do IRRF.

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO E DE PAGAMENTO. JUROS ISOLADOS.

No caso, a falta de retenção do IRRF devido sobre pagamentos efetuados a terceiros implica a exigência de juros isolados, visto que a responsabilidade pelo pagamento do tributo, com o encerramento dos anos-calendário, passou para os beneficiários.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, André Severo Chaves e

Lucas Issa Halah que davam provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência relativa aos juros isolados.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio 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, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela contribuinte em epígrafe em face do Acórdão nº 12-35.525 exarado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I – DRJ/RJ1, cuja ementa restou consignada nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Deixando de ser provada violação às disposições contidas nos artigos 142 do CTN e 10 e 59 do Decreto n.º 70.235/1972, descabe a alegação de nulidade do lançamento formalizado através de auto de infração.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2004

MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

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.

JUROS ISOLADOS. CABIMENTO.

É devido o lançamento de juros isolados em virtude da falta de retenção do IRRF no prazo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O presente processo versa sobre os lançamentos de ofício de multa e juros exigidos isoladamente em razão da falta de retenção e recolhimento de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF nos anos calendário 2003 e 2004. Trago à colação trecho do Termo de Verificação Fiscal no qual a autoridade administrativa faz uma síntese da infração:

2.1 Este Termo visa a prestar os esclarecimentos necessários acerca deste Auto de Infração - AI, destinado a efetuar o lançamento das multas e juros isolados incidentes sobre o imposto de renda não retido sobre os valores pagos aos segurados empregados, aos contribuintes individuais em razão de pagamentos efetivados aos mesmos por prestação de serviços diversos, e aos sócios, a título de “pro-labore” e de pagamentos mensais com configuração de retiradas, fatos os quais serão esclarecidos adiante.

[...]

3.1 A auditoria fiscal constatou a falta de retenção do IMPOSTO DE RENDA NA FONTE, no período de janeiro/2003 a dezembro/2004 sobre parte da remuneração paga aos empregados, sobre valores pagos aos Contribuintes Individuais prestadores de serviços - autônomos e sobre valores pagos ao sócio Arthur Cesar de Menezes Soares Filho, o que caracteriza infração da Lei nº 10.426, de 24/04/2002, artigo 9º, combinado com os artigos 43 e 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, com a redação da Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

[...]

3.2 As multas e juros isolados lançados pela Auditoria-Fiscal encontram-se discriminados na Planilha Demonstrativo de Cálculo de Multa e Acréscimos Legais, em anexo, e foram apuradas com base nos valores constantes das folhas de pagamentos e seus resumos, relativas aos seus empregados, e nos valores declarados na escrituração do Contribuinte, pagos às pessoas físicas prestadoras de serviços e ao Sr. Arthur, constando dos seus Livros Caixa nº 05 e 06, registrados na JUCERJA em 04/10/2007; sob os números 4244 e 4245, respectivamente, e ainda com base nas informações contidas nas suas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, anos calendário 2003 e 2004, e na análise dos documentos de suporte que foram apresentados.

A contribuinte insurgiu-se e impugnou os autos de infração. Peço licença para reproduzir a parte do relatório da decisão de primeira instância na qual a autoridade julgadora resume as alegações lançadas pela impugnante:

3. Ciente da autuação em 15/12/2008, fl. 21, apresentou a impugnação de fls. 536 e seguintes, em 14/01/2009, onde alegou, em síntese, que:

3.1. preliminarmente (I), que o Termo de Verificação Fiscal tem data de lavratura de 9/12/2009 e o auto de infração, de 4/12/2008, e essa divergência compromete a sua validade.

3.2. preliminarmente (II), argui a decadência dos lançamentos cujo imposto deveria ter sido supostamente retido pela impugnante entre 15/02/2003 a 15/12/2003; pois se tratava de lançamento por homologação, disciplina do art. 150 e parágrafos do CTN, pelo que não se pode exigir multa e juros sobre obrigação tributária ocorrida há mais de 5 anos.

3.3 No mérito, afirma que não se pode aplicar a multa isolada tendo em vista que legislação superveniente, a Lei 10426/2002, art. 9º. deixou de definir como hipótese de aplicação da multa a falta de retenção e/ou recolhimento do IRF, além de ser aplicável a retroatividade benigna do art. 106 “a” do CTN.

3.4. Quanto aos juros de mora, o parecer COSIT 1/2002 afirma que não estando a fonte pagadora sujeita ao lançamento do imposto, não se pode exigir o acessório da obrigação principal, esta, a cargo do beneficiário e, que, o artigo 43 da lei 9430/96 invocado pela fiscalização, teria como destinatário o beneficiário e não a fonte pagadora.

4. Pede, 'in fine', preliminarmente, a anulação do lançamento por vício formal, pelas razões expostas, ou, parcialmente, pela decadência relativa aos fatos geradores ocorridos no exercício 2003, e, no mérito, o cancelamento total do lançamento.

Conforme registrado no início deste relatório, a impugnação foi julgada improcedente.

Inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário. Na peça recursal, a contribuinte apresentou as seguintes alegações:

- **Da cobrança de multa isolada. Retroatividade benigna. Decadência:** neste tópico, a recorrente asseverou que a multa isolada foi reduzida de 75% para 50% e esta deveria ser aplicada retroativamente. Ademais, os fatos jurídicos tributários ocorridos antes de 30/11/2003 teriam sido alcançados pela decadência. Ainda neste ponto, argumentou que os pagamentos efetuados em favor de Arthur Cesar Soares de Menezes Filho seriam decorrentes de distribuição de lucros, que são isentos de imposto. Desta forma, descaberiam os lançamentos de multa em razão da falta de retenção de IRRF.

- **Dos juros isolados:** o artigo 43 da Lei nº 9.430/1996 possibilitaria apenas a cobrança de juros isolados na hipótese de pagamento intempestivo (após o vencimento), sem o acréscimo de juros moratórios. No entanto, este não seria o objeto da autuação.

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 no relatório acima, trata-se de lançamento de multa de ofício e de juros moratórios exigidos isoladamente em razão da falta de retenção e recolhimento de IRRF. Uma vez que o procedimento fiscal ocorreu após o encerramento dos anos-calendário fiscalizados (2003 e 2004), a autoridade fiscal exigiu multa e juros isolados em razão da responsabilidade pelo recolhimento do tributo ter passado aos beneficiários dos pagamentos.

Passo à apreciação das alegações esgrimidas pela recorrente.

Decadência.

A recorrente alegou que os fatos jurídicos tributários ocorridos até 30/11/2003 teriam sido alcançados pela norma decadencial. Segundo alegado, considerando que a ciência do auto de infração ocorreu em 15/12/2008, a decadência dos fatos ocorridos até 30/11/2003 decorreria da aplicação do 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)

Creio não ter razão a recorrente.

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 matéria relativa à contagem do prazo decadencial do IRRF conforme a previsão do artigo 150, § 4º do CTN, quando há pagamento parcial, não é novidade nesta Turma. Trago à colação, ilustrativamente, o Acórdão nº 1401-004.000, de 12/11/2019, cuja ementa transcrevo na parte que interessa:

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. Nos debates, manifestei-me no sentido da aplicação da norma de decadência conforme o artigo 173, I, do CTN, em razão de cada pagamento configurar um único fato jurídico tributário para a incidência do IRRF. Assim, naquele momento, entendi que não haveria pagamento parcial em relação ao fato jurídico tributário sob exame apto a atrair a aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN. 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 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.

Assim, não é este primeiro ponto que me leva a rever a 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 ocorridos no período semanal. Sem dúvida, 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 deôntica 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 do IRRF, conforme dispositivo acima transcrito, 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.

Assim, a comprovação da existência de pagamentos parciais de IRRF relativos aos períodos fiscalizados atrairia a aplicação do prazo decadencial conforme previsto no artigo 150, § 4º do CTN.

Contudo, compulsando os autos, vejo que a contribuinte, em suas peças de defesa, sequer faz menção ou traz qualquer comprovação da existência de pagamentos parciais que pudessem ter o efeito de disparar a fluência do prazo decadencial conforme artigo 150, § 4º do CTN. A defesa da contribuinte é genérica conforme se pode observar no seguinte trecho da impugnação:

Necessária a arguição de decadência, estipulada pelo art. 156, incisos V e VII, do CTN, haja vista o fato de que no Auto de Infração são exigidos multa e juros sobre alegado imposto que deveria ter sido supostamente retido pela Impugnante entre 15.02.2003 à 15.12.2003. Se a obrigação de reter imposto, como fonte pagadora, ora imputada à Impugnante, deveria ter sido cumprida juntamente com outras, nas mesmas datas, é óbvio que se tratava de lançamento por homologação, sob a disciplina do art.150 e §§ do CTN, contanto o prazo quinquenal, a partir da ocorrência do respectivo fato gerador,

qual seja, o da suposta disponibilização ou creditamento de rendimentos aos beneficiários, pela fonte pagadora.

Nesta ordem de idéias, é evidente a extinção da obrigação tributária supostamente imputável à Impugnante nos termos do art.150 e seus §§ 1º e 4º c/c art. 156, incisos V e VII do CTN, não se lhe podendo exigir, nem impor multa, muito menos, juros moratórios, pelo suposto descumprimento de uma obrigação tributária principal, alegadamente ocorrida há mais de 5 (cinco) anos anteriores à lavratura do Auto de infração.

Assim, não havendo pagamentos parciais, aplica-se a regra de decadência prevista no artigo 173, I, do CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

[...] – grifei.

Para os fatos jurídicos tributários questionados pela recorrente, o primeiro dia do exercício seguinte seria 01/01/2004. Portanto, somente estaria decaídos em 01/01/2009. Considerando que a ciência do auto de infração ocorreu em 15/12/2008, tenho que nenhum dos fatos jurídicos tributários ocorridos em 2003 estaria alcançados pela norma decadencial.

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

Multa aplicável.

Na peça recursal, a contribuinte alegou que *a multa isolada prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, fundamento da cobrança ora contestada, foi alterada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007 reduzindo-a de 75% para 50%*. Desta forma, caberia a aplicação retroativa da norma legal que prevê cominação de penalidade mais branda, conforme disposição do artigo 106, II, “c”, do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (grifei)

Contudo, penso que a contribuinte faz uma confusão quanto às multas aplicáveis ao caso concreto.

Início pela disposição do artigo 9º da Lei nº 10.426/2002, com a redação original:

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. (grifei)

Assim, na época dos fatos jurídicos tributários (anos-calendário 2003 e 2004), a Lei nº 10.426/2002 determinava a aplicação das multas de 75% e 150% previstas nos incisos I e II do artigo nº 44 da Lei nº 9.430/1996, na sua forma original:

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

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;

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.

[...]

Com a alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007, o artigo 9º da Lei nº 10.426/2002 passou a determinar:

Art. 9º 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, 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. (grifei)

Ao promover tal mudança, a norma legal adequou-se à alteração legislativa promovida pela própria Lei nº 11.488/2007 no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 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 nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

[...]

Vê-se, portanto, que a norma legal continua determinando que, nos casos de falta de retenção de IRRF, aplica-se a multa de 75% ou 150%.

A multa de 50% de que trata o inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, no que tange às pessoas jurídicas, diz respeito tão somente à falta ou insuficiência de recolhimento/declaração das estimativas mensais de IRPJ ou CSLL. Desta forma, a multa de 50% alegada pela contribuinte é inaplicável na espécie.

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

Pagamentos efetuados ao Sr. Arthur Cesar Soares de Menezes Filho.

Neste tópico, a contribuinte alegou que os pagamentos efetuados ao Sr. Arthur Cesar Soares de Menezes Filho configurariam, de fato, distribuição de lucros à pessoa jurídica Facility Empreendimentos Ltda, que era sócia da recorrente. Cito suas palavras:

A ora Recorrente era à época dos fatos geradores, uma sociedade de responsabilidade limitada, com capital assim distribuído: 80% (oitenta por cento) pertencente a empresa FACILITY EMPREENDIMENTOS LTDA e 20% pertencentes a Sra. ELIANE PEREIRA CAVALCANTI, conforme testificam os contratos sociais à época, em anexo (Docs. nrs. 02 e 03).

Por seu turno, a FACILITY EMPREENDIMENTOS LTDA., pertencia 99% ao Sr. ARTHUR CESAR SOARES DE MENEZES FILHO e, 1%, a Sra. ELIANE PEREIRA CAVALCANTI, conforme testificam os contratos sociais à época, em anexo (Docs. Nrs. 04, 05 e 06).

De se notar que, todas as alterações contratuais foram assinadas pelo Sr. Arthur Cesar Soares de Menezes Filho, na qualidade de sócio gerente da FACILITY EMPREENDIMENTOS LTDA.

Ocorre, porém que, ao invés da contabilidade registrar em seus livros, os lucros pertinentes à FACILITY EMPREENDIMENTOS LTDA. o fez equivocadamente, ao sócio desta. Trata-se, pois, de mero erro contábil, incapaz de mudar a natureza dos rendimentos.

Se o sócio de uma pessoa jurídica recebe, por conta e ordem daquela, valores a ela pertencentes, e que, depois, os repassa ao seu último destinatário, ele próprio, isto transformaria a natureza dos rendimentos?

Contudo, tenho que a tese da contribuinte não merece guarida.

Observo que a autoridade fiscal apontou de forma clara que o Sr. Arthur Cesar Soares de Menezes Filho era o gerente de fato da contribuinte e que os valores a ele pagos não configurariam distribuição de lucros, mas remuneração pela atividade de gerência. Reproduzo excerto do Termo de Verificação Fiscal:

4.3 Ainda na escrituração, foram encontrados pagamentos a título de pró-labore, sem as conseqüentes retenções, estando tais valores discriminados como pagos a Arthur Cesar (PROLABORE ARTHUR CESAR - CHEQUE: - Doc:), que vem a ser Arthur Cesar de Menezes Soares Filho, cuja assinatura consta da formalização dos Livros Caixa, identificando-o como sócio gerente. Os valores pagos também foram lançados para fins previdenciários no AI 37.202.711-3.

4.4 Convém esclarecer que, no período de janeiro/2003 até novembro/2007 (10ª a 12ª Alterações Contratuais), o Sr. Arthur, como pessoa física, não consta do quadro social da empresa, constando cláusula expressa no Contrato Social indicando a sócia Eliane Pereira Cavalcante como administradora exclusiva da sociedade, ou seja, o Sr. Arthur

recebendo “prolabore” e assinando pela empresa agiu como GERENTE de fato, certamente por delegação de poderes.

4.5 Intimada a apresentar documentos e esclarecimentos dos lucros e os recibos dos lucros distribuídos, apresentou os balanços patrimoniais de 2003 e 2004 onde se verificam os Resultados dos Exercícios, R\$ 197.042,29 e R\$ 466.040,53 respectivamente, sendo levados à conta de Lucros Acumulados. Analisadas as DIPJ apresentadas, especificamente a Ficha 50A - Rendimentos de Dirigentes, Sócios ou Titular, em 2003 encontramos a identificação dos sócios Facility Empreendimentos, CNPJ 04.684.661/0001-34, e Eliane Pereira Cavalcante, sem indicação de lucros ou rendimentos pagos aos mesmos. Em 2004, encontramos a informação de pagamento de R\$ 82.138,56 ao sócio Facility como Lucros, e à sócia Eliane R\$ 20.534,64 como Lucros e R\$ 12.000,00 como rendimentos.

4.6 Da análise dos Livros Caixa nº 05 e 06, foram constatados diversos pagamentos mensais discriminados como D LUCROS ARTHUR, montando em R\$ 362.000,00 em 2003 e R\$ 1.854.844,40 em 2004, com indicação de cheque nominal ao Sr. Arthur.

4.7 Considerando os elementos apresentados, nos balanços patrimoniais temos a informação de que os valores apurados como Resultados foram acumulados na conta Lucros Acumulados, nas DIPJ não constam pagamentos de lucros ao Sr. Arthur, nem sequer, nesse montante, à empresa sócia, demais esclarecimentos não foram prestados, configurando-se o pagamento de remuneração a pessoa física, na condição de gerente, contrariando a discriminação adotada nos Livros Caixa, quer pela situação fática quer pelo total desencontro dos números em questão, representando, portanto, retiradas mensais, remuneração, do Sr. Arthur, consistindo na ocorrência do fato gerador do imposto de renda, o qual deveria ter sido retido na fonte e recolhido pelo Contribuinte. Há que se ressaltar que na época dessas retiradas os lucros deveriam ser pagos apenas a Sra. Eliane e à empresa Facility Empreendimentos, na proporção de suas participações, como consta no contrato social e nas DIPJ, e não à pessoa física gestora da sociedade (para fins previdenciários os valores também foram lançados no AI nº 37.202.711-3). Os valores relacionados com o Sr. Arthur podem ser verificados na Planilha Demonstrativo do IR não retido dos valores pagos ao Sr. Arthur. (grifei)

Como se vê, a autoridade fiscal concluiu, com base nos elementos de prova apresentados pela contribuinte, que esta não distribuiu lucros nos anos fiscalizados, pois a contabilidade demonstra que os lucros auferidos nos dois anos-calendário foram levados para a conta de Lucros Acumulados. Também não há indicação nas DIPJ de que tais valores tivessem sido distribuídos à sócia pessoa jurídica ou à pessoa física do Sr. Arthur Cesar Soares de Menezes Filho.

Ademais, a fiscalização demonstrou que o Sr. Arthur Cesar Soares de Menezes Filho atuava como o gerente de fato da contribuinte e, desta forma, os valores pagos a ele revestiam-se da caracterização de remuneração por tal atividade. Tal remuneração é sujeita à tributação do IRPF e, nesta esteira, deveria ter sido apurado no IRRF na forma de antecipação do IRPF devido.

Contra essas constatações, a contribuinte não traz nenhum elemento de prova. Na verdade, conforme visto no trecho transcrito acima, as peças de defesa da contribuinte limitam-se a argumentações genéricas.

Assim, não vislumbro razão para afastar a fundamentação posta pela autoridade fiscal. Assim, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

Juros isolados.

Quanto a esta matéria, a recorrente alegou, inicialmente, que o artigo 43 da Lei nº 9.430/1996 somente autorizaria a imposição de juros de mora exigidos isoladamente no caso de pagamento intempestivo do tributo desacompanhado dos respectivos juros de mora. Na sequência, argumentou que não haveria nos autos referência a pagamentos após o prazo de vencimento e, desta forma, não teria ocorrido a hipótese de exigência de juros isolados. Cito suas palavras:

A possibilidade de cobrança de juros isolados previstos no artigo 43 da Lei nº 9430/96 decorreriam do pagamento de tributos em mora, sem os juros previstos na lei, hipótese analisada no item abaixo, jamais em decorrência da falta de retenção ou antecipação de imposto. Para esta hipótese a lei comina apenas a cobrança de multa isolada, a qual, se não recolhida após trinta dias do seu lançamento, sofrerá a incidência de juros moratórios.

[...]

Nenhum demonstrativo foi anexado aos autos, contendo a informação de que algum recolhimento foi feito intempestivamente, com os juros moratórios calculados à menor, até porque isto efetivamente não ocorreu.

Como cabia ao agente lançador demonstrar a ocorrência dos fatos imputados e ele não o fez, impõe-se o cancelamento do lançamento neste aspecto.

À partida, é preciso ressaltar que não encontra respaldo na legislação de regência a interpretação da contribuinte de que os juros poderiam ser exigidos isoladamente no caso de pagamento a destempo do tributo desacompanhado dos correspondentes juros moratórios. Quando tal ocorre, opera-se a imputação proporcional, de forma que se considera que apenas parte do tributo foi pago. Por consequência, exige-se no lançamento de ofício a parcela do tributo que não foi recolhida, acompanhada de multa de ofício e juros isolados.

A imputação proporcional adotada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil encontra respaldo na jurisprudência do CARF, conforme se pode verificar nos seguintes julgados:

IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS. LEGALIDADE.

A imputação proporcional dos pagamentos referentes a tributos, penalidades pecuniárias ou juros de mora, na mesma proporção em que o pagamento o alcança, encontra amparo no artigo 163 do Código Tributário Nacional. (Acórdão CARF nº 9101-005.129, de 05/10/2020)

AMORTIZAÇÃO LINEAR (IMPUTAÇÃO LINEAR). IMPOSSIBILIDADE.

Quando se trata da imputação do pagamento entre os valores do “principal”, “multa” e “juros”, de um mesmo crédito tributário, a amortização proporcional é a única forma admitida pelo Código Tributário Nacional. (Acórdão CARF nº 2301-004.587, de 11/04/2016)

Ademais, a interpretação sistemática dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/1996 permite exatamente o lançamento de juros isolados na hipótese debatida nos presentes autos. Transcrevo os dispositivos legais:

Art.43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifei)

No caso dos autos, o IRRF não foi retido e não foi pago na data de vencimento, consoante legislação de regência acima mencionada. Portanto, incide a norma veiculada pelo artigo 61, § 3º, que determina a incidência de juros moratórios.

Entretanto, os juros moratórios hão de ser exigidos isoladamente porque a responsabilidade sobre o imposto, com o encerramento do ano-calendário, passou para o beneficiário do pagamento. A exigência isolada dos juros está respaldada pelo artigo 43 da Lei nº 9.430/1996.

A interpretação aqui esposada encontra eco na jurisprudência do CARF, conforme os seguintes precedentes, cujas ementas foram reproduzidas na parte que interessa:

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. INCIDÊNCIA DE JUROS, EXIGIDOS ISOLADAMENTE.

Nos casos de falta de retenção e recolhimento do imposto pela fonte pagadora, após o encerramento do período de apuração, são devidos juros de mora, os quais podem ser exigidos isoladamente, mediante lançamento de ofício. (Acórdão CARF nº 9202-007.577, de 25/02/2019)

NÃO RETENÇÃO E NÃO RECOLHIMENTO. EXIGÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO E JUROS ISOLADOS.

Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, e, após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, serão exigidos da fonte pagadora, a multa de ofício e os juros de mora isolados. (Acórdão CARF nº 2301-005.700, de 04/10/2018)

Destarte, quanto aos juros isolados, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Conclusão.

Voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira