ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19515.002273/2007-00

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	19515.002273/2007-00
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9101-003.231 – 1ª Turma**
Sessão de	09 de novembro de 2017
Matéria	DECADÊNCIA
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	PEPSICO DO BRASIL LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2002

IR-FONTE SOBRE PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 173, I, DO CTN.

Cada fato gerador de IR-fonte (cada pagamento efetuado pela fonte pagadora a um beneficiário) é um fato gerador próprio, completo, autônomo, individual, que não se comunica com outras retenções relativas a outros pagamentos feitos pela fonte pagadora (outros fatos geradores). O fato gerador do IR-fonte é um típico fato gerador instantâneo. Não há nesse caso a figura do fato gerador complexivo (periódico), como se dá com o IRPJ e a CSLL. Se cada fato gerador de IR-fonte é único, não há como falar em pagamento parcial de tributo. Não há como utilizar recolhimentos de IR-fonte referentes a outras retenções (outros fatos geradores), independentemente do código de recolhimento, da rubrica, etc., para fins de deslocar a contagem da decadência para a regra do art. 150 do CTN. O deslocamento da regra decadencial só seria possível se o contribuinte apresentasse recolhimento parcial de IR-fonte para uma determinada retenção feita por ele, o que é difícil de acontecer, e também não é o caso dos autos. Ainda assim, o deslocamento só abrangeria esse específico fato gerador, e não serviria para antecipar a contagem da decadência para todos os demais fatos geradores de IR-fonte ocorridos na mesma semana, no mesmo decêndio, na mesma quinzena, no mesmo mês, no mesmo trimestre, no mesmo ano, etc.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flavio Franco Correa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência jurisprudencial relativamente à contagem de prazo decadencial para constituição de crédito tributário.

A recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 1301-001.598, de 31/07/2014, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por maioria de votos, deu provimento a recurso voluntário da contribuinte acima identificada, para fins de reconhecer a decadência de parte do lançamento a título de IR-Fonte sobre pagamento a beneficiários não identificados (fatos geradores ocorridos no período de janeiro a setembro de 2002), com base no art. 150, §4º, do CTN.

O acórdão recorrido contém a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2002

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO. CONFIGURAÇÃO.

Nos termos da pacífica jurisprudência do Colendo STJ (REsp 973.733SC, Recurso Especial representativo de controvérsia), nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, exige-se que o contribuinte tenha promovido pagamento (mesmo que parcial) do crédito tributário no exercício para que a contagem do prazo quinquenal de decadência tenha início a partir da data da ocorrência do fato gerador (Art. 150, par. 4º do CTN). Inexistindo este (o pagamento) ou nos casos de configuração de dolo, fraude ou simulação, aplicam-se as disposições do Art. 173, inciso I do CTN.

A comprovação do pagamento, por certo, não exige que se trate de fatos geradores de mesma natureza, mas apenas que o pagamento se referida ao mesmo tributo fiscalizado.

Restando comprovado nos autos que a contribuinte, no período fiscalizado, promoveu o recolhimento do IRRF devido em decorrência dos pagamentos

efetivados a seus funcionários, regular se apresenta a consideração da decadência a partir da aplicação das disposições do Art. 150, par. 4º do CTN.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, especificamente quanto à contagem do prazo decadencial para o lançamento de IR-Fonte.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os argumentos descritos abaixo:

- o acórdão recorrido entendeu, primeiramente, pela aplicabilidade do art. 150, §4º, do CTN, no caso de lançamento de IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados, com base no art. 674 do RIR/1999. Além disso, o entendimento vencedor afirmou que os pagamentos eventualmente existentes não precisam se relacionar com verbas da mesma natureza daquelas sobre as quais o IRRF é devido. Nessa linha, fez incidir o Art. 150, §4º, do CTN na espécie;

- contudo, o acórdão da Colenda Turma merece reforma, conforme se passa a demonstrar, tendo em conta que ambos os entendimentos contrariam a jurisprudência consolidada da Câmara Superior de Recursos Fiscais;

DA PRIMEIRA DIVERGÊNCIA – DA INCIDÊNCIA DO ART. 173, I, DO CTN, NO CASO DE IRRF INCIDENTE SOBRE PAGAMENTO SEM CAUSA

- no caso concreto, a decisão recorrida, proferida pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, está em evidente divergência com decisão da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja ementa segue abaixo integralmente transcrita, *verbis*:

> *ACÓRDÃO Nº 9101-00.773 – 1ª TURMA/CSRF*
>
> *"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Exercício: 2002 DECADÊNCIA. LANÇAMENTO EFETUADO COM BASE EM FATOS APURADOS EM AÇÃO FISCAL.*
>
> *No caso de lançamento de ofício resultante de ação desenvolvida por iniciativa fiscal em que dos levantamentos e investigações realizadas emergiram fatos imputáveis que de outra forma não teriam vindo à lume, a contagem do prazo decadencial é deslocado para a regra geral do artigo 173, inciso I do CTN, sendo incabível, in casu, falar-se em homologação de pagamento antecipado de tributo ou da ação envidada pelo sujeito passivo para demonstrá-lo inexistente, mesmo porque outra não fora a acusação fiscal senão a de que a autuada, dissimuladamente, tudo fizera para dele se eximir."*
>
> *(Processo nº 16095.000147/2006-21, Recurso nº 160.207 – Especial do Procurador, Acórdão nº 9101-00.773 – 1ª Turma, Sessão de 14 de dezembro de 2010, Matéria: IRPJ Decadência, Recorrente: Fazenda Nacional, Interessado: V V Editora Ltda.)*

- não obstante não se consiga vislumbrar, *prima facie*, a divergência jurisprudencial pela ementa do acórdão paradigma no tocante à contagem do prazo decadencial do IRRF com fundamento em "pagamentos se causa", ela efetivamente existe, conforme se demonstrará com uma análise criteriosa do voto condutor do acórdão paradigma;

- o acórdão recorrido, em que pese reconhecer a existência de divergência no âmbito do CARF, considerou improcedentes todos os lançamentos referentes ao IRRF cujos fatos geradores tenham ocorrido no período compreendido de janeiro a setembro de 2002, haja vista a incidência do prazo decadencial de 5 (cinco) anos, na forma do art. 150, § 4º, do CTN;

- desse modo, o acórdão recorrido considerou que o IRRF incidente sobre pagamentos sem causa sujeita-se a lançamento por homologação;

- entendimento divergente, porém, foi proferido pelo acórdão paradigma, da Colenda 1ª Turma do CSRF, que entendeu que o IRRF incidente sobre pagamentos sem causa não se submete a lançamento por homologação, haja vista inexistir dever legal de antecipação de pagamento, sendo o prazo decadencial regido pelo art. 173, I, do CTN, conforme entendimento do STJ exarado no REsp 973.733;

- de acordo com o STJ, não havendo previsão legal de antecipação de pagamento, o prazo decadencial conta-se na forma do art. 173, I, do CTN;

- foi exatamente a essa conclusão a que chegou o acórdão paradigma, pois considerou que, no caso de IRRF incidente sobre pagamentos sem causa, inexistia o dever legal de antecipação de pagamento;

- a fim de se demonstrar a divergência jurisprudencial, veja-se trecho do voto condutor do acórdão paradigma, *verbis*: [...];

- desse modo, o acórdão paradigma entendeu que o IRRF incidente sobre pagamentos sem causa não se submetia a lançamento por homologação, mas sim a do lançamento de ofício, haja vista a necessidade de iniciativa do Fisco para se apurar o ilícito tributário e este se verificar exatamente em uma omissão do contribuinte (demonstrar a causa do pagamento);

- havendo divergência no tocante à modalidade de lançamento a que se submete a exação (por homologação ou de ofício), por óbvio haverá interferência na contagem do prazo decadencial;

- confira-se, ainda, o segundo paradigma (Acórdão nº 2202-01.975, de 15/08/2012), cuja ementa e voto seguem abaixo transcritos:

> *ACÓRDÃO Nº 2202-01.975 – 2ª TURMA ORDINÁRIA DA 2ª CÂMARA DA 2ª SEÇÃO*
>
> *"Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF*
>
> *Ano-calendário: 2002*
>
> *Ementa:*
>
> *DECADÊNCIA. PAGAMENTO SEM CAUSA.*

A aplicação do disposto no art. 61 da Lei nº. 8.981/95 (art. 674 do RIR/99) decorre, sempre, de procedimentos investigatórios levados a efeito pela Administração Tributária, não sendo razoável supor que o contribuinte, espontaneamente, promova pagamentos sem explicitação da causa ou a beneficiários não identificados e, em razão disso, antecipe o pagamento do imposto à alíquota de 35%, reajustando a respectiva base de cálculo. A incidência em referência sustenta-se na presunção (da lei) de que os pagamentos foram utilizados em operação, passível de tributação, em que, em virtude do desconhecimento do beneficiário ou da sua natureza, desloca-se a responsabilidade pelo recolhimento do tributo correspondente para quem efetuou o pagamento. No caso, a constituição do crédito tributário correspondente só pode ser efetivada com base no art. 149, I, do Código Tributário Nacional, sendo a decadência do direito de se promover tal procedimento disciplinada pelo disposto no art. 173 do mesmo diploma. Recurso de ofício negado."

(Processo nº 16832.000154/200812 - Recurso nº 920.912 – De Ofício , Acórdão nº 220201.975 – 2ª Turma, Sessão de 15 de agosto de 2012, Matéria: IRRF, Recorrente: VILA PROMOTORA DE CRÉDITOS E VENDAS LTDA)

- sendo assim, diante das teses firmadas nas decisões paradigmas, fica patente a divergência jurisprudencial quanto à modalidade de lançamento a que se submete o IRRF incidente sobre pagamentos sem causa, encontrando-se presentes, portanto, os requisitos de admissibilidade do recurso especial, nos termos da legislação de regência (Decreto nº 70.235/72, art. 37, § 2º, II, c/c art. 67 e §§, do RI-CARF);

- há, portanto, clara divergência jurisprudencial acerca da interpretação dos arts. 150, §4º, e 173, inciso I, do CTN, arts. 149 e 150 do mesmo diploma legal, e, ainda, do art. 61 da Lei nº 8.981/95;

DA SEGUNDA DIVERGÊNCIA – DA NECESSIDADE DE QUE OS PAGAMENTOS EVENTUALMENTE EXISTENTES SE RELACIONEM COM VERBAS DA MESMA NATUREZA DAQUELAS SOBRE AS QUAIS O IRRF É DEVIDO.

- o acórdão recorrido entendeu que os pagamentos eventualmente existentes não precisam se relacionar com verbas da mesma natureza daquelas sobre as quais o IRRF é devido. Nessa linha, fez incidir o Art. 150, §4º, do CTN na espécie;

- em clara divergência ao decidido pelo colegiado recorrido, a e. Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais concluiu no sentido de que não é possível em tais casos se admitir que outros pagamentos efetuados com base em rendimentos sujeitos a ajuste anual se aproveitem para trazer a regra de decadência para o art. 150, §4º, do CTN. Segue transcrita integralmente a ementa do acórdão paradigma nº 9202-02.113:

Acórdão nº 9202-02.113

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF

Ano-calendário: 1999

DECADÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. TRIBUTO LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 173, I, DO CTN.

Deve-se verificar se um tributo como um todo se enquadra na modalidade de lançamento por homologação, o que ocorrerá quando a legislação atribuir ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. O fato do tributo precisar ser lançado de ofício não altera sua natureza. Até mesmo porque a autoridade tributária somente pode constituir o crédito tributário apurado em ação fiscal de ofício.

O Imposto de Renda na Fonte sobre pagamentos feitos a beneficiários não identificados se enquadra na modalidade de lançamento por homologação.

O art. 62-A do RICARF obriga a utilização da regra do REsp n° 973.733 SC, decidido na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, o que faz com a ordem do art. 150, §4º, do CTN, só deva ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173 nas demais situações.

No presente caso, não há que se falar em ocorrência de pagamento antecipado, por se tratar de tributo com incidência exclusiva na fonte, que não está sujeito à tributação no ajuste, sendo obrigatória a utilização da regra de decadência do art. 173, inciso I, do CTN, que fixa o marco inicial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Desta forma, como se trata de tributo com fato gerador ocorrido na data dos pagamentos efetuados e pela autuação envolver pagamentos entre 06 de janeiro e 1° de dezembro de 1999, o primeiro dia do exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado é 1/1/2000, quando se inicia a contagem do prazo decadencial, terminando em 31/12/2004. Tendo a ciência do lançamento ocorrido em 29/12/2004, o crédito tributário não havia sido fulminado pela decadência.

Recurso Especial provido." (grifei)

- no Voto condutor do aresto apontado como paradigma, o Conselheiro relator consigna que:

"Neste processo, não há que se falar em ocorrência de pagamento antecipado, por se tratar de tributo com incidência exclusiva na fonte, que não está sujeito à tributação no ajuste. Desta forma, não é possível se admitir que outros pagamentos efetuados com base em rendimentos sujeitos ajuste anual se aproveitem para trazer a regra de decadência para o art. 150, § 4º, do CTN. Assim, para os rendimentos tributados exclusivamente na fonte, aplica-se a regra do art. 173, inciso I, do CTN, iniciando-se a

contagem do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado."

- segundo o acórdão paradigma, não existindo comprovação do pagamento de IRRF sobre fatos geradores da mesma natureza, o prazo decadencial a ser observado é o previsto no art. 173, inc. I do CTN. Há, portanto, clara divergência jurisprudencial acerca da interpretação dos arts. 150, §4º e 173, I, do CTN;

- assim, demonstrada a divergência jurisprudencial sobre a matéria, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do recurso especial, pelo que se passa à análise do mérito;

MÉRITO

- o acórdão recorrido, fundamentado-se basicamente na redação do § 2º do art. 61 da Lei nº 8.981/95, considerou que a legislação submeteu o IRRF incidente sobre pagamentos sem causa a lançamento por homologação, aplicando o prazo decadencial de acordo com as regras que são próprias para esse tipo de lançamento (CTN, art. 150, § 4º), por ter havido pagamento antecipado;

- porém, ao declarar a decadência dos créditos tributários, por considerar que a exação se submetia lançamento por homologação, o acórdão recorrido incorreu em evidente equívoco;

- é que o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que "O prazo decadencial qüinqüenal 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 inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito" (REsp 973.733);

- em resumo, não prevendo a lei o dever do contribuinte de apurar o crédito e antecipar o pagamento, o regime jurídico do prazo decadencial é o do art. 173, I, do CTN;

- resta claro, a partir do trecho da ementa transcrita, que é necessário haver uma conduta objetiva a ser homologada, sob pena de a contagem do prazo decadencial ser orientada pelo disposto no art. 173 do CTN;

- mas, no presente caso, em se tratando de incidência de IRRF sobre pagamentos sem causa, não há o que se falar em conduta do sujeito passivo a ser homologada. A providência determinada no art. 61 da Lei nº 8.981/95 pressupõe, justamente, a sua omissão em demonstrar a operação realizada e a sua sujeição às normas de tributação, isenção, imunidade ou não incidência;

- em verdade, nas hipóteses de aplicação deste dispositivo, a lei não atribuiu ao sujeito passivo o dever de apurar e pagar o IRRF devido, antes de qualquer procedimento de ofício, mas, pelo contrário, atribuiu ao Fisco o dever de efetuar o lançamento de ofício, quando apurada qualquer daquelas hipóteses de incidência descritas na norma jurídica;

- neste contexto, a apuração de pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa constitui-se em indício de irregularidades, alçado ao status de presunção legal

que permite concluir que, até prova em contrário, os pagamentos se encontram no campo de incidência do IRRF, configurando-se claramente como hipóteses de incidência de tributo, sujeitas a lançamento de ofício, e não a lançamento por homologação, sendo aplicável o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, tendo por termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

- assim, é irrelevante o fato de o contribuinte, em outros pagamentos, ter procedido à regular identificação dos beneficiários e à retenção do imposto de renda por eles devido em razão da natureza dos rendimentos pagos;

- cada pagamento constitui um fato gerador independente, de forma que a homologação tácita prevista no art. 150, §4º, do CTN, somente se opera sobre os fatos regularmente classificados pelo contribuinte como tributáveis, isentos, imunes ou não-tributáveis, providência da qual a contribuinte não se desincumbiu relativamente aos pagamentos em tela;

- logo, se a sua omissão na identificação da causa do pagamento é o motivo para exigência do IRRF, deve ser afastada de plano a aplicação do art. 150, §4º do CTN, declarando-se possível o lançamento enquanto não expirado o prazo do art. 173, I do CTN;

- inclusive, a Colenda 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF já decidiu nesse sentido, *verbis*:

> *"PAGAMENTOS NÃO COMPROVADOS NO CURSO DO PROCEDIMENTO FISCAL. DECADÊNCIA. Nas hipóteses de incidência de IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa, não se sustenta a aplicação do prazo decadencial do § 4º do art. 150 do CTN, visto que a lei não atribuiu ao sujeito passivo o dever de apurar e pagar o IRRF devido, antes de qualquer procedimento de ofício, mas, pelo contrário, atribuiu ao Fisco o dever de efetuar o lançamento de ofício, quando apurada qualquer daquelas hipóteses de incidência descritas na norma jurídica." (ACÓRDÃO Nº 1101-00.622 – 1ª CÂMARA /1ª TURMA ORDINÁRIA)*

- sendo assim, o acórdão recorrido merece ser reformado para que seja aplicado o entendimento, firmado no precedente acima transcrito e no acórdão paradigma, de que o IRRF incidente sobre pagamentos sem causa não se submete a lançamento por homologação, mas sim a lançamento de ofício, sendo a decadência do crédito tributário regida pelo art. 173, I, do CTN;

- de acordo com o art. 61 da Lei nº 8.981/95, a entidade que realizar pagamento e não conseguir comprovar a sua causa ou beneficiário figurará como responsável tributária pelo pagamento de imposto de renda cujo contribuinte é o beneficiário pelo pagamento cuja causa não se conseguiu comprovar;

- ao contrário do que consta da r. decisão recorrida, o crédito tributário a ser constituído com base no último dispositivo transcrito é incompatível com o lançamento por homologação, na medida em que expressamente demanda a comprovação da operação ou do beneficiário, o que somente ocorre no momento em que a entidade se encontra sob fiscalização;

- outrossim, não pode o sujeito passivo, nessa situação, identificar-se como tal, apurar a ocorrência do fato gerador, o valor devido, e o pagar antes de qualquer manifestação da autoridade fiscal, elementos que caracterizam o lançamento por homologação;

- como visto, o art. 150 do CTN somente admite o lançamento por homologação quando a lei expressamente atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o que não se verifica no lançamento em tela baseado no art. 61 da Lei nº 8.931/95, eis que ocorrerá quando a entidade estiver sob fiscalização e quando não for comprovada a causa da operação ou seu beneficiário. Logo, expressa está na lei a necessidade do lançamento de ofício;

- somente após intimação do sujeito passivo em que se oportunize a comprovação dos pagamentos que o fiscal suspeita serem sem causa poderá ser realizado o lançamento de ofício do imposto de renda exclusivamente na fonte, sendo impossível a antecipação do pagamento pelo sujeito passivo;

- não faz sentido o sujeito passivo contabilizar um pagamento, atribuir-lhe uma causa e, no mesmo dia, alterar os registros contábeis para retirar-lhe a causa e recolher IR-Fonte. Também não faz sentido uma entidade realizar um pagamento sem identificar o seu beneficiário;

- verificada pela entidade um pagamento sem causa por ela realizado, o caminho natural a seguir é a correção dos registros contábeis que espelhem a prática de atos que tenham por desiderato a recuperação dos valores indevidamente subtraídos de seu patrimônio, e nunca o pagamento de IR-Fonte por esse pagamento indevido;

- o art. 61 da Lei nº 8.981/95 não se aplica a situações ordinárias da atividade empresarial, mas a situações extraordinárias em que o fisco contesta a realização de supostos pagamentos promovidos pela entidade para a consecução de seus fins;

- a entidade é intimada para comprovar o beneficiário ou a causa do pagamento. Não havendo comprovação, torna-se sujeito passivo de IR-Fonte na posição de responsável tributário. O pagamento sem causa está relacionado a situações de funcionamento anômalo da entidade e constitui indício de má-fé;

- diante dessas constatações, e da interpretação conjugada dos dispositivos legais mencionados, deve prevalecer o entendimento de que o lançamento de imposto de renda retido exclusivamente na fonte por constatação de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado somente pode se dar de ofício. E, tratando-se de lançamento de ofício, o prazo decadencial deve ser o estabelecido no art. 173, inciso I, do CTN;

- na hipótese em tela, a despeito da contribuinte ter trazido prova de recolhimento de IRRF sobre rendimentos do trabalho assalariado durante o período sob exame, o fato é que, na circunstância do lançamento do IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados, a aferição da existência de recolhimento, ainda que parcial, deve ser feita em relação à fatos geradores da mesma natureza, uma vez que não sendo identificados os beneficiários não há como vinculá-los ao IRRF recolhido a título de retenção sobre rendimentos de trabalho assalariado;

- assim, não existindo comprovação do pagamento de IRRF sobre fatos geradores da mesma natureza o prazo decadencial a ser observado é o previsto no art. 173, inc. I do CTN;

- desta feita, tendo os fatos geradores do imposto entre 07/01/2002 e 25/09/2002, o primeiro dia do exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado é 1/1/2003, quando tem início a contagem do prazo decadencial que terminaria em 31/12/2007. Tendo a ciência do lançamento ocorrido em 28/09/2007, resta hígido o crédito tributário lançado;

- as razões apresentadas nos votos acima transcritos são mais do que suficientes para a reforma do julgado atacado. Dessa maneira, é de se reformar o referido julgado, merecendo reprimenda a conclusão aplicada ao caso concreto.

Quando do **exame de admissibilidade do recurso especial da PGFN**, a Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 08/12/2015, deu seguimento ao recurso com base na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

> a) DA INCIDÊNCIA DO ART. 173, I, DO CTN, NO CASO DE IRRF INCIDENTE SOBRE PAGAMENTO SEM CAUSA
>
> [...]
>
> Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.
>
> Isso porque ambas as decisões tratam de decadência de IRRF lançado de ofício sobre pagamentos a beneficiários não identificados, sendo que no paradigma se concluiu que o fato de o pagamento a beneficiário não identificado ter sido apurado mediante ação fiscal, sem a qual "os fatos imputados não teriam vindo à lume", "desloca a contagem do prazo decadencial para a regra geral do artigo 173, inciso I do CTN", entendimento que não é esposado no recorrido, no qual se admite a possibilidade de se aplicar o prazo decadencial previsto no art. 150, §4º, do CTN, nesses casos.
>
> Veja-se que, como assinalou a recorrente, o acórdão recorrido veiculou dois entendimentos, sendo que o primeiro deles, estampado no voto vencido, foi corroborado pelo voto vencedor, que por sua vez agregou o segundo entendimento, restando o entendimento que estabelece a divergência apontada no presente tópico registrado no voto vencido nos seguintes termos (sublinhou-se):
>
> [...]
>
> Assinale-se, também, que, como revela o excerto antes transcrito, o dissídio jurisprudencial sobre o tema sob exame é reconhecido no acórdão recorrido.
>
> Uma vez confirmada a divergência jurisprudencial em relação ao primeiro paradigma, despisciendo o exame em relação ao segundo.

> b) DA NECESSIDADE DE QUE OS PAGAMENTOS EVENTUALMENTE EXISTENTES SE RELACIONEM COM VERBAS DA MESMA NATUREZA DAQUELAS SOBRE AS QUAIS O IRRF É DEVIDO
>
> [...]
>
> Também aqui o cotejo dos julgados confirma a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.
>
> Com efeito, o acórdão paradigma, que igualmente trata de decadência de IRRF lançado de ofício sobre pagamentos a beneficiários não identificados, e, da mesma forma que o recorrido, aplica o decidido pelo STJ na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil no REsp n° 973.733 SC, deixa assentado que "não há que se falar em ocorrência de pagamento antecipado, por se tratar de tributo com incidência exclusiva na fonte, que não está sujeito à tributação no ajuste, sendo obrigatória a utilização da regra de decadência do art. 173, inciso I, do CTN, que fixa o marco inicial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".
>
> Tal entendimento diverge do sufragado no acórdão ora guerreado, na medida que no recorrido se conclui (voto vencedor) que "a comprovação do pagamento, por certo, não exige que se trate de fatos geradores de mesma natureza, mas apenas que o pagamento se referida ao mesmo tributo fiscalizado", e que, "restando comprovado nos autos que a contribuinte, no período fiscalizado, promoveu o recolhimento do IRRF devido em decorrência dos pagamentos efetivados a seus funcionários", sujeito ao ajuste anual, "regular se apresenta a consideração da decadência a partir da aplicação das disposições do Art. 150, par. 4º do CTN".
>
> Ante ao exposto, neste juízo de cognição sumária, concluo pela caracterização da divergência de interpretação suscitada e opino no sentido de dar seguimento ao presente recurso especial.

Em 19/01/2016, a contribuinte foi considerada intimada do Acórdão nº 1301-001.598, do recurso especial da PGFN, e do despacho que admitiu esse recurso.

Tempestivamente, em 03/02/2016, ela apresentou as contrarrazões ao recurso, com os argumentos descritos a seguir:

A MATÉRIA EM ANÁLISE JÁ FOI DECIDIDA PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

- o recurso especial ora contrarrazoado sequer deve ser admitido, eis que os acórdãos paradigmas mencionados pela Recorrente divergem do entendimento já pacificado pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, em recurso especial submetido ao rito dos recursos repetitivos, previsto no art. 543-C do Código de Processo Civil;

- nos termos do Regimento Interno do CARF em vigor desde antes do protocolo do recurso especial aqui tratado, tal recurso é incabível, por força do seu art. 67, §12, II, abaixo transcrito: [...];

- aliás, até mesmo o regimento interno anterior (aprovado pela Portaria MF n° 256/2009, com as alterações introduzidas pela Portaria MF n° 586/2010) já cuidava dos efeitos das decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, no rito dos recursos repetitivos;

- de fato, seu art. 62-A determinava que as decisões do Superior Tribunal de Justiça, proferidas à luz do art. 543-C do Código de Processo Civil, deviam ser observadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Confira-se: [...];

- isso significa assim dizer que, na remota hipótese de o recurso especial ser conhecido, deve lhe ser negado provimento, visto que o acórdão recorrido, ao aplicar a decisão de mérito prolatada pelo Superior Tribunal de Justiça, no rito dos recursos repetitivos, apenas observou o Regimento Interno do CARF;

- passa-se agora a demonstrar a improcedência do recurso especial, caso se entenda que o recurso especial interposto pela Recorrente seria cabível;

AS RAZÕES PARA O NÃO PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

- em síntese, a Recorrente, no recurso especial ora contrarrazoado, alega que, neste processo administrativo, deveria ser aplicado o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional (ao invés daquele previsto pelo art. 150, §4º, do mesmo diploma legal), uma vez que:

(i) o IRRF sobre pagamentos a beneficiários sem causa não estaria sujeito a lançamento por homologação, pois não haveria conduta objetiva a ser homologada, bem como não disporia sobre o dever do contribuinte de apurar o crédito e antecipar o pagamento, nos termos do art. 61 da Lei n° 8.981/1995; e

(ii) a comprovação de antecipação do imposto deveria ser feita em relação a fatos geradores de mesma natureza, o que não teria sido feito na hipótese dos autos, já que a Recorrida apresentou existência de recolhimento de IRRF sobre rendimentos de trabalho assalariado e não sobre pagamento a beneficiários não identificados.

- ocorre que, apesar do inconformismo da Recorrente, o referido acórdão não merece reforma;

- o IRRF é tributo sujeito ao **lançamento por homologação** e, dessa forma, o próprio contribuinte deve proceder ao recolhimento da obrigação tributária, sem depender de manifestação prévia da Administração Tributária;

- de acordo com a Recorrente, a interpretação do art. 61 da Lei n° 8.981/1995 resultaria no reconhecimento de que o IRRF incidente sobre beneficiários não identificados ou pagamentos efetuados sem causa estaria sujeito unicamente ao lançamento de ofício, ao invés do lançamento por homologação, e, por isso, o prazo decadencial aplicável seria aquele disposto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional;

- no entanto, não é esse o entendimento da doutrina, nem da jurisprudência majoritárias. O fato de tais verbas serem tributadas exclusivamente na fonte não retira a natureza de tributo lançado por homologação;

- o fato de o tributo ter sido lançado de ofício não é indicativo de alteração de sua natureza, uma vez que a autoridade somente poderia constituir o crédito tributário realizando ação fiscal de ofício, como o fez no auto de infração que deu origem a este processo administrativo;

- não merece prosperar o argumento da Recorrente, no sentido de que o tributo em comento não estaria sujeito à aplicação do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, por se tratar de entendimento contrário à lei e à jurisprudência;

- aliás, a maior evidência de que o acórdão recorrido, de fato, foi fundamentado na jurisprudência aplicável à hipótese dos autos, é a expressa menção ao acórdão do Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Recurso Especial n° 973.733/SC (1ª Seção, Relator: Ministro Luiz Fux, DJe 18.09.2009), o qual transitou em julgado, em 22.10.2009 (doc. n° 3);

- em tal julgado, proferido sob o rito dos recursos repetitivos (previsto no art. 534-C do Código de Processo Civil), ficou entendido que **o prazo previsto no § 4° do art. 150 do Código Tributário Nacional deve ser aplicado às situações de tributos sujeitos à homologação, em que tenha ocorrido pagamento antecipado, ainda que parcial,** de forma que tal entendimento, por já estar pacificado no âmbito da Corte Superior, foi corretamente acompanhado pelo CARF, ao proferir o acórdão recorrido (conforme demonstrado na Seção III desta petição), e deverá ser referendado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais;

- ora, i. Conselheiros, o entendimento firmado pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n° 973.733/SC, foi no sentido de que:

(i) a aplicação do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, para o cômputo do prazo decadencial, depende da comprovação de existência de pagamento, mesmo que não seja integral, pelo contribuinte (e a Recorrida comprovou, nestes autos, o pagamento de IRRF, no período ainda objeto de questionamento); e

(ii) não há necessidade de se comprovar os fatos geradores que teriam sido utilizados para a sua quantificação do pagamento antecipado realizado, para fins de aplicação do art. 150, §4°, do Código Tributário Nacional, porque a mera existência da prova de pagamento do tributo, no exercício sob fiscalização, já atrai a aplicação desse dispositivo legal.

- ressalte-se, inclusive, que essa foi a interpretação dada pelo voto vencedor do Acórdão n° 1301-001.598, quanto ao referido julgamento da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, conforme evidencia a transcrição dos seguintes trechos:

> *"Pelo que assentado,* ***a aplicação ou não das disposições do art. 150, § 4o do CTN, passam, agora, a depender da verificação da existência de pagamento pelo contribuinte, no período respectivo, do tributo sujeito à fiscalização,*** *não importando ser ele suficiente ou não para o adimplemento do crédito tributário no exercício, sendo certo que, inexistente qualquer pagamento, aplicam-se, então, as disposições do mencionado art. 173, I do CTN.*
>
> *A discussão nestes autos, com toda a certeza, não se desenvolve sobre a aplicação ou não desse entendimento, mas sim, especificamente, sobre a verificação da existência ou inexistência de 'pagamento', exigido como requisito para a aplicação das disposições do art. 150, par. 4º do CTN.*

No judicioso voto do ilustre Sr. Relator, por ele especificamente se encontra destacado que ***a contribuinte, em seu Recurso Voluntário, apresenta prova objetiva de recolhimento do IRRF no período fiscalizado,*** *sendo, entretanto, rejeitado o acolhimento dessa comprovação, tendo em vista que os pagamentos a que ali se referem não se relacionam segundo entende com verbas da mesma natureza daquelas sobre as quais o IRRF é devido nos presentes autos, mantendo, assim, a aplicação das disposições do art. 173, inciso I do CTN na espécie.*

Em que pese todas as razões apresentadas pelo ilustre Sr. Relator, inclusive com robustos fundamentos, penso que a solução correta na espécie não pode ser esta por ele proposta. Senão, vejamos.

Conforme se verifica na análise do inteiro teor do acórdão proferido pelo Colendo STJ quando do julgamento do referido REsp 973.733SC que, como visto, hoje orienta toda a hermenêutica em volta da aplicação das disposições do art. 150, par. 4º do CTN, o que restou destacado por aquela Colenda Corte foi a identificação da existência de pagamento, pelo contribuinte, de parcela devida do tributo discutido ao longo do período fiscalizado, não se exigindo obviamente, que esse pagamento tenha sido total, e, nem tampouco, fazendo qualquer referência aos fatos geradores que teriam sido utilizados para a sua quantificação.

Nesse ponto, relevante observar que o que se busca, exclusivamente, é a existência de pagamento do tributo no período, e nunca que seja 'pagamento do tributo incidente sobre fatos análogos' àqueles eventualmente discutidos.

Nessa linha, pedindo respeitosas vênias àqueles que pensam de forma diversa, ***creio que da jurisprudência do Colendo STJ não se extrai essa limitação restritiva de aplicação dos comandos daquele julgado, sendo certo que, existindo prova de pagamento do tributo no exercício sob fiscalização, aplicáveis se mostram as disposições do art. 150, par. 4° do CTN, sendo, nesse caso, completamente irrelevante a pretensão de estabelecimento de uma correlação ou mesmo uma similitude entre os fatos geradores que teriam fundamentado o pagamento e aquele que se submete à fiscalização.***

Nesses termos, restando assentado, nos presentes autos, que pela contribuinte, de fato, existiu pagamento (parcial) do IRRF no período fiscalizado, perfeitamente regular se apresenta a aplicação das disposições do art. 150, par. 4° do CTN, impondo, destarte, o reconhecimento da decadência em relação aos fatos geradores tratados nestes autos ocorrido no período de janeiro a setembro de 2002.

Em face dessas considerações, reiterando aqui o pedido de respeitosas vênias ao relator e àqueles que o acompanham, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, e, nesses termos, reconhecer a aplicação da decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no período compreendido de janeiro a setembro de 2002, nos termos, inclusive, especificamente ali apontados e pretendidos."

- note-se, ainda, que o entendimento jurisprudencial acima apresentado vem sendo adotado em outros julgamentos mais recentes do próprio Superior Tribunal de Justiça: [...];

- a Recorrida juntou aos autos comprovantes de pagamento de IRRF durante o período ainda objeto de controvérsia (isto é, de janeiro a setembro de 2002), caracterizando, portanto, **o pagamento antecipado exigido pela jurisprudência, para a aplicação do prazo decadencial de cinco anos contados a partir da data do fato gerador** (art. 150, §4° do Código Tributário Nacional);

- assim, transcorrido o prazo decadencial de cinco anos da ocorrência do fato gerador, considera-se homologado tacitamente o recolhimento antecipado pelo contribuinte, vedando-se, a partir deste momento, a cobrança do suposto crédito tributário;

- de fato, é exatamente essa a determinação contida no §4° do art. 150, combinado com o inciso V do art. 156, ambos do Código Tributário Nacional, abaixo transcritos: [...];

- nestes autos, não há qualquer divergência quanto à data de intimação da Recorrida em relação ao auto de infração: **28.09.2007.** Sendo assim, da aplicação do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, contata-se que apenas poderiam ter sido constituídos os créditos tributários correspondentes aos fatos geradores ocorridos no período de cinco anos anteriores, ou seja, **após o dia 28.09.2002**;

- porém, foram lançados créditos de IRRF abrangidos pelo período **entre 07.01.2002 e 25.09.2002,** os quais, por estarem alcançados pela decadência, devem ser extintos;

- assim sendo, não deve prevalecer o argumento fazendário de que o IRRF em questão não estaria sujeito ao prazo decadencial para o lançamento por homologação previsto no art. 150, §4°, do Código Tributário Nacional, tampouco o argumento de que os comprovantes acostados pela Recorrida não deveriam ser considerados para o fim de atrair a aplicação do referido dispositivo a este caso, eis que, da sua redação, é fácil verificar que **basta a comprovação do pagamento antecipado do tributo para que tal dispositivo legal seja aplicado;**

- aliás, como visto, essa foi a interpretação dada a esse dispositivo, pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento de Recurso Especial n° 973.733/SC, o qual, frise-se, foi proferido sob o rito dos recursos repetitivos e já transitou em julgado, devendo, portanto, ser utilizado como fundamento e base para o julgamento de causas análogas, como a presente, pelos Tribunais, inclusive pelo CARF;

- portanto, o acórdão recorrido, ao reconhecer a decadência dos valores relativos ao período de janeiro a setembro de 2002, está em perfeita consonância com a legislação e com a atual jurisprudência, não assistindo razão à Recorrente;

OS PEDIDOS

- à vista das razões de fato e direito expostas nesta petição, a Recorrida requer seja **negado seguimento** ao recurso especial, por ter o acórdão recorrido observado o

entendimento da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n° 973.733/SC, submetido ao rito previsto no art. 543-C do Código de Processo Civil;

- de forma subsidiária, na remota hipótese de seguimento do recurso aqui contrarrazoado — o que aqui se admite apenas para fins de argumentação —, requer-se seja **negado provimento** ao recurso especial interposto pela Recorrente, com a manutenção do Acórdão n° 1301-001.598.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento para constituição de crédito tributário a título de IRPJ, CSLL e IR-fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, com fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2002 e 2003.

A autuação decorreu de glosa de despesas com pagamentos efetuados à empresa INCENTIVE HOUSE SA, que teriam a finalidade de pagamentos de prêmios em dinheiro aos funcionários da recorrente. A motivação da glosa foi a não identificação dos beneficiários desses pagamentos.

Os valores glosados repercutiram na apuração do IRPJ e da CSLL, mediante a redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa apurados pela contribuinte. Foram lançados ainda valores a título de IRRF sobre pagamento a beneficiário não identificado, com base nos art. 674 e 725 do RIR/1999.

O lançamento foi mantido pela decisão de primeira instância administrativa.

Na fase de recurso voluntário, a contribuinte informou que incluiu parcialmente o débito exigido neste processo (IR-fonte), correspondente ao período de outubro de 2002 a dezembro de 2003, na anistia prevista na Lei nº 11.941/2009, fazendo pagamento em parcela única.

Nesse contexto, a decisão de segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido) só tratou dos débitos de IR-fonte com fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a setembro de 2002. O acórdão recorrido deu provimento ao recurso voluntário da contribuinte, para fins de reconhecer a decadência dos débitos de IR-fonte no referido período.

Com a apresentação do recurso especial sob exame, a PGFN procura afastar a decadência.

Em sede de contrarrazões, a contribuinte apresenta preliminar de não conhecimento do recurso. Ela alega que os acórdãos paradigmas mencionados pela PGFN divergem de entendimento já pacificado pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, em recurso especial submetido ao rito dos recursos repetitivos, previsto no art. 543-C do Código de Processo Civil (Resp n° 973.733/SC), o que ensejaria a aplicação da regra prevista no art. 67, §12, II, do RICARF:

> Art. 67 [...]
>
> § 12. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar:

> II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

A preliminar de não conhecimento é improcedente.

Não se trata de uma simples aplicação do que foi decidido pelo STJ no julgamento do REsp n° 973.733/SC.

No que toca à presente controvérsia, há espaço para interpretação desse julgado, tanto assim que ele serviu de fundamento não só para o voto vencedor que orientou o acórdão recorrido, mas também para o voto vencido constante desse mesmo acórdão, e para um dos paradigmas apresentados, os quais, destacando essa mesma decisão do STJ, chegaram à conclusão oposta ao acórdão recorrido, ou seja, de que não havia decadência.

O conteúdo do próprio acórdão recorrido é revelador de que no âmbito do CARF, mesmo após o referido posicionamento do STJ (decisão transitada em julgado em 22/10/2009), ainda há controvérsia quanto ao prazo de decadência que deve ser aplicado ao lançamento de IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados, com base no art. 674 do RIR/1999.

O voto vencido constante do acórdão recorrido informa que essa própria Câmara Superior, ao proferir o Acórdão nº 9202-02.113, em 09/05/2012, fazendo citação expressa de que o art. 62-A do RICARF obrigava a utilização da regra do REsp n° 973.733/SC, concluiu que não havia decadência em situação bastante parecida com a destes autos.

Nestes termos, não há como alegar que os paradigmas contrariam decisão definitiva do STJ em sede de julgamento de recursos repetitivos (CPC, art. 543-C), de modo que a preliminar deve ser rejeitada.

Quanto ao mérito, sigo, em certa medida, os primeiros passos do voto vencido constante do acórdão recorrido, quando ele afirma que, em princípio, o IR-fonte em questão pode se enquadrar na modalidade do lançamento por homologação:

> Embora exista controvérsia jurisprudencial quanto ao prazo decadência que deva ser aplicado ao lançamento de IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados, com base no art. 674 do RIR/1999, se aquele previsto no § 4º do art. 150 do CTN (lançamento por homologação) ou o do art. 173, inc. I do CTN (lançamento de ofício), entendo que, em princípio, deve ser observado o prazo previsto no art. 150, §4º do CTN.
>
> De fato, não vislumbro nestes casos nenhum impedimento para que o sujeito passivo ao invés de reter o IRRF sobre determinado pagamento, identificando o beneficiário, opte por não identificá-lo e faça o recolhimento do IRRF com base no art. 674 do RIR/1999, assumindo, assim, o ônus do imposto.
>
> Embora seja incomum tal situação, pois na maior parte dos casos o IRRF nesses moldes é exigido pelo Fisco mediante a sua constituição por lançamento de ofício, entendo que ela se amolda perfeitamente ao

> lançamento por homologação, mediante o qual o sujeito passivo apura e recolhe o imposto, sujeitando-se à ulterior homologação do Fisco.

Acrescento que o fato de a tributação se dar de forma exclusiva na fonte, por si só, não afasta a possibilidade do lançamento por homologação.

Realmente, não é nada comum o próprio contribuinte, antes de qualquer procedimento de fiscalização, efetuar recolhimento de IR-fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa.

Considero relevantes todas as considerações feitas pela PGFN em relação à aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981/95. De acordo com a PGFN, sendo "verificada pela entidade um pagamento sem causa por ela realizado, o caminho natural a seguir é a correção dos registros contábeis que espelhem a prática de atos que tenham por desiderato a recuperação dos valores indevidamente subtraídos de seu patrimônio, e nunca o pagamento de IR-Fonte por esse pagamento indevido".

Mas penso, por hipótese, que não podemos defender uma interpretação que coloque o contribuinte em situação de permanente infração, de infração irreversível.

Não vislumbro uma situação de simples opção do contribuinte, como está sugerido na transcrição acima. Mas se o contribuinte, por exemplo, tem documentos extraviados, ou por alguma outra razão não tem como contabilizar precisamente algum pagamento (impossibilidade de identificar o beneficiário ou a causa), não se pode negar a ele a oportunidade de regularizar essa situação, ao menos do ponto de vista fiscal, recolhendo o IR-fonte por sua própria iniciativa, antes de uma autuação fiscal.

É nesse contexto que novamente defendo a idéia de que, em princípio, o IR-fonte em questão pode se enquadrar na modalidade do lançamento por homologação.

Acompanho também o voto vencido do acórdão recorrido, em sua segunda parte, quando ele defende que, apesar de o IR-fonte em questão poder, em princípio, se enquadrar na modalidade do lançamento por homologação, não caberia aqui a aplicação do art. 150, §4º, do CTN.

Entretanto, sustento essa conclusão em outras bases, e não propriamente no fato de que não há pagamento de IRRF sobre fatos geradores de mesma natureza daqueles que foram objeto de autuação.

Na linha do que foi defendido pelo voto vencedor do acórdão recorrido, mas também em certa medida, penso que o exame da decadência depende da existência de pagamento do tributo em determinado período de apuração, independentemente de esse pagamento se referir a fatos análogos àqueles eventualmente discutidos, da rubrica a que ele se refere, do código de recolhimento utilizado, etc.

O que importa é verificar se há uma conexão entre o pagamento de tributo realizado pelo contribuinte e o "fato gerador" autuado, mas, para tanto, é fundamental levar em conta os aspectos material e temporal do tributo.

Ocorre que cada fato gerador de IR-fonte (cada pagamento efetuado pela fonte pagadora a um beneficiário) é um fato gerador próprio, completo, autônomo, individual,

que não se comunica com outras retenções relativas a outros pagamentos feitos pela fonte pagadora (outros fatos geradores). O fato gerador do IR-fonte é um típico fato gerador instantâneo. Não há nesse caso a figura do fato gerador complexivo (periódico), como se dá com o IRPJ e a CSLL.

Não desconheço que a legislação, em relação ao IR-fonte, prevê prazo para recolhimento de um conjunto de retenções efetuadas em um determinado período de tempo (semana, decêndio, quinzena, etc.), mas isso não significa que esse recolhimento, que engloba várias retenções efetuadas pela fonte pagadora, corresponde a um fato gerador complexivo.

É interessante observar que o IR-fonte tem "prazo de recolhimento", mas não tem "período de apuração". Basta verificar o conteúdo do MANUAL DO IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - MAFON editado pela Receita Federal, que se confirma isso.

Não tem período de apuração porque os fatos geradores são independentes uns dos outros, não se comunicam, são totalmente autônomos. E se cada fato gerador é único, não há como falar em pagamento parcial de tributo, no sentido defendido pelo acórdão recorrido.

É esse contexto que, a meu ver, justifica o entendimento de que a contagem da decadência deve se dar pela regra do art. 173 do CTN, pois não houve nenhum pagamento parcial para os fatos geradores autuados.

Não há como utilizar recolhimentos de IR-fonte referentes a outras retenções (outros fatos geradores), independentemente do código de recolhimento, da rubrica, etc., para fins de deslocar a contagem da decadência para a regra do art. 150 do CTN.

O deslocamento da regra decadencial só seria possível se o contribuinte apresentasse recolhimento parcial de IR-fonte para uma determinada retenção feita por ele, o que é difícil de acontecer, e também não é o caso dos autos.

Ainda assim, o deslocamento só abrangeria esse específico fato gerador, e não serviria para antecipar a contagem da decadência para todos os demais fatos geradores de IR-fonte ocorridos na mesma semana, no mesmo decêndio, na mesma quinzena, no mesmo mês, no mesmo trimestre, no mesmo ano, etc.

Novamente, destaco que o fato gerador do IR-fonte é um típico fato gerador instantâneo, completo, autônomo, individual. Não houve, portanto, nenhum pagamento parcial para os fatos geradores autuados, de modo que a contagem da decadência deve se dar pela regra do art. 173, I, do CTN.

Assim, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da PGFN, afastando a decadência para os débitos de IR-fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo