



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

Processo n° 10283.720465/2006-17
Recurso n° 164.513 Voluntário
Acórdão n° 2201-00.622 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de abril de 2010
Matéria IRF - Ex(s): 2001
Recorrente RBC INDÚSTRIA DE COMPUTADORES DA AMAZÔNIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2001

NULIDADE DOS ATOS DA AUTORIDADE FISCAL - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

1. Não configura violação ao direito de defesa a alegação de dificuldades na compreensão dos motivos da autuação quando da impugnação apresentada resultar demonstrado a perfeita compreensão da matéria objeto do lançamento.

2. Preliminar de nulidade rejeitada.

DECADÊNCIA - FATO GERADOR INSTANTÂNEO - TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - PRAZO DECADENCIAL QUE SE INICIA NA DATA DO FATO GERADOR.

3. Nas hipóteses de fato gerador instantâneo, em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, que exige que o sujeito passivo apure a matéria tributável, a ocorrência do fato gerador e calcule o valor do imposto devido, o marco inicial do prazo decadencial se dá na data da ocorrência do fato gerador.

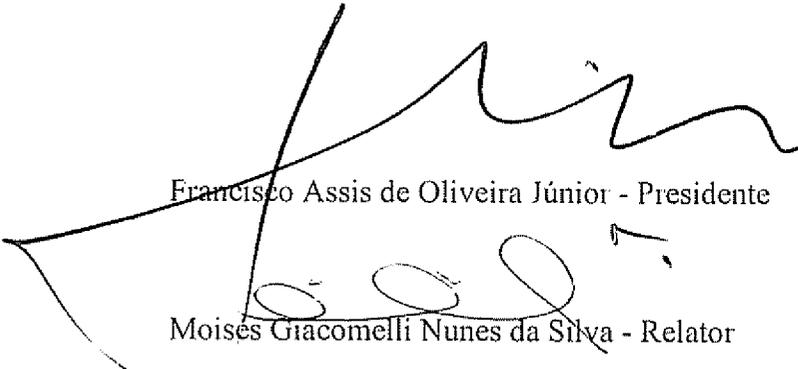
4. Preliminar de decadência acolhida para cancelar o lançamento.

Preliminar de nulidade rejeitada.

Preliminar de decadência acolhida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, por maioria de votos, acolher a preliminar de decadência, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.



Francisco Assis de Oliveira Júnior - Presidente

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

EDITADO EM:

22 OUT 2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Pedro Paulo Pereira Barbosa, Eduardo Tadeu Farah, Janaína Mesquita Lourenço de Souza, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Francisco Assis de Oliveira Júnior (Presidente). Ausente, justificadamente, a Conselheira Rayana Alves de Oliveira França.

Relatório

Trata o presente processo de exigência feita por meio do auto de infração de fls. 09 e seguintes, em razão de falta de recolhimento de imposto de renda na fonte sobre pagamentos sem causa ou de operação não comprovada, que se realizaram nas seguintes datas: a) 09/08/2001; b) 18/10/2001; c) 13/11/2001; d) 10/12/2001, com lançamento notificado à recorrente em 28/12/2006, (fl. 19), exigência esta feita com multa de 75%.

Inconformada, a contribuinte, em 29/01/2007, impugnou o lançamento às fls. 89/117.

Preliminarmente, apontou vícios formais no mandado de procedimento fiscal, assim como na lavratura do auto de infração, alegando dificuldades na compreensão dos motivos da autuação. No mérito, argüiu a decadência do crédito tributário, nos termos do disposto no § 4º, do artigo 150 do CTN, e contestou a acusação sobre a realização de pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, pois sustenta que não teve oportunidade de apresentar o contrato particular de empréstimo no exterior junto à empresa DAEWOO CORPORATION. Por fim, requereu a realização de perícia e diligência para averiguação pormenorizada dos itens tipificados pela autoridade fiscal e apresentou quesitos.

A DRJ, no acórdão de fls. 431 e seguintes, por unanimidade, julgou procedente o lançamento, cuja ementa segue abaixo transcrita:

"PAGAMENTOS SEM CAUSA OU OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA.

É exequível a formalização de lançamento do IRRF quando constatado que o sujeito passivo realizou pagamentos para os quais não houve a comprovação da operação ou sua causa

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO

É legítima a formalização de lançamento do IRRF quando constatado que o sujeito passivo realizou pagamentos a beneficiário não identificado

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Não estando configurada a ocorrência de preterição do direito de defesa, rechaçam-se as alegações do sujeito passivo

PEDIDOS DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

Devem ser indeferidos os pedidos de diligência e perícia, quando for prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

Lançamento Procedente "

Intimado da decisão em 05/10/2007 (fl. 439), o contribuinte, em 01/11/2007, interpôs recurso de fls. 157 e seguintes.

Primeiramente, alegou a nulidade dos atos da autoridade fiscal, vez que praticados desacompanhados de mandado de procedimento fiscal. Quanto a este item, aduziu que a ação fiscal teve início em 31/07/2006, com base no mandado de procedimento fiscal n.º 02.2.00-2006-00333-5 (fl. 01), para verificar a regularidade quanto ao IRPJ, PIS e COFINS. Em 28/12/2006, foi emitido mandado de procedimento fiscal complementar n.º 02.2.01.00-2006-00333-5-1 (fl. 02), para fiscalizar especificamente o IRRF, na mesma data em que foi dada ciência da lavratura do auto de infração desse imposto. Assim, segundo a recorrente, tudo isso denota descumprimento da Portaria SRF n.º 3007, de 2001, e do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Alegou cerceamento de defesa, pois argumenta que empresa autuada foi intimada em 10/11/2006 para apresentação dos documentos no prazo de 5 (cinco) dias, mas que este prazo foi insuficiente para ser desenvolvida uma ação fiscal, já que o mandado de procedimento fiscal, considerado como primeiro ato de ofício, foi emitido para procedimento de fiscalização, o qual demandava prazo maior para que a empresa atendesse as solicitações. Assim, a fiscalização autuou sem qualquer compromisso com a busca da verdade material, “realizando-a a toque de caixa, considerando que o auto de infração foi formalizado dias depois, em 28/12/2006.”

Em relação à decadência, aduz que o imposto de renda é do tipo lançado por homologação e pela definição da ocorrência do fato gerador, que se deu em quatro momentos: 09/08/2001, 18/10/2001, 13/11/2001 e 10/12/2001, datas dos pagamentos externos, e que o direito da Fazenda de proceder o lançamento de ofício se exauriu em 10/12/2006.

Aduziu que, ainda que a fiscalização diga que os pagamentos foram feitos sem motivação e comprovação, e a beneficiário não identificado, o retrato feito das operações externas permitiu identificar que na outra ponta da relação estão os beneficiários finais: DAEWOO CORPORATIONS e ÔNIX CÂMBIOS, os bancos intermediários TOTAL BANK MIAMI FL 33245-0678 e AMTRADE INTERNATIONAL BANK MIAMI FL 33131-4940. Assim, quando a fiscalização iniciou o procedimento fiscal já conhecia os beneficiários, logo, a irregularidade não pode ser por pagamento a beneficiário não identificado.

Disse que as operações vinculando a recorrente decorrem do Contrato Particular de Fornecimento de Mercadorias com Garantia Real (fls. 173/177), firmado em 28/06/2001, com a DAEWOO CORPORATIONS, com sede nos EUA, em Miami, Flórida, cujo objeto era abrir a linha de crédito para fornecimento de mercadoria à recorrente, equivalente ao valor máximo de US\$ 375,000.00 (trezentos e setenta e cinco mil dólares), mediante garantia de R\$ 312.500,00 (trezentos e doze mil e quinhentos reais), equivalente a US\$ 125,000.00 (cento e vinte e cinco mil dólares). Para esta transação, foi eleito o TOTAL BANK MIAMI FL para depositário da garantia. Os valores de US\$ 25,000.00 (vinte e cinco mil dólares) e US\$ (cem mil dólares) relacionados na representação fiscal, foram remetidos ao beneficiário final DAEWOO CORPORATIONS, como garantia dos termos do contrato.

Considerando que o crédito tributário foi constituído com base em presunção relativa, descaracterizada a irregularidade com as provas que constam dos autos e pela juntada do contrato antes mencionado, desaparece o pressuposto material para a incidência do IRRF previsto no artigo 674 e § 1º do RIR, de 1999.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto nº. 70.235 de 06 de março de 1972, foi interposto por parte legítima e está devidamente fundamentado. Assim, conheço do recurso e passo ao exame da matéria.

I – Da nulidade por cerceamento do direito de defesa.

Sustenta a recorrente que o procedimento fiscal é nulo eis que foi oportunizado prazo suficiente para exercer seu direito de defesa. Aduz que foi intimada em 10/11/2006 para apresentação dos documentos no prazo de 5 (cinco) dias, e que assim, a fiscalização autuou sem qualquer compromisso com a busca da verdade material, considerando-se que o auto de infração foi formalizado dias depois, em 28/12/2006.

Quanto a este aspecto, é importante que se tenha presente que o procedimento fiscal divide-se em duas fases.

A primeira fase é específica da Administração. Uma vez ocorrido o fato gerador, a autoridade lançadora procede ao lançamento de ofício, isto é, procede oficiosamente.

A segunda fase se inicia mediante a impugnação do sujeito passivo. Enquanto a fase oficiosa é de iniciativa da autoridade administrativa, o contencioso é de iniciativa do contribuinte.

A atividade de lançamento, vai desde a verificação do fato gerador até a intimação para que o sujeito passivo pague determinada quantia. Se o contribuinte conformar-se com a exigência e pagar o tributo exigido não se inicia a segunda fase.

Assim, a primeira fase do procedimento, a fase oficiosa, é de atuação exclusiva da autoridade tributária, que busca obter elementos que demonstrem a ocorrência do fato gerador. Nessa fase, o procedimento tem caráter inquisitorial¹. Não há, ainda, exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, conseqüentemente, resistência a ser oposta pelo sujeito fiscalizado.

Antes da impugnação, não há litígio, não há contraditório e o procedimento é levado a efeito, de ofício, pelo Fisco. O ato do lançamento é privativo da autoridade, e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo (CTN, art.142).

¹ Para que se possa utilizar no âmbito penal as declarações que foram prestadas no procedimento de fiscalização é necessário que o contribuinte, ao prestar declarações, esteja acompanhado de advogado, à semelhança do que ocorre com o inquérito policial. O crime de sonegação fiscal tem natureza material, isto é, não há crime sem que antes seja apurado tributo na esfera administrativa. A apuração do valor do tributo constitui-se na materialidade decorrente da conduta típica. Quando se fala em conduta dolosa, esta é relevante tanto na esfera penal quanto no âmbito tributário. Constatada a fraude, o dolo e a simulação, na esfera tributária tem-se a multa de 150% prevista no artigo 42, II, da Lei nº 9 430, de 1996 e no direito penal tem-se o crime previsto na Lei nº 8 137, de 1990.

Na fase oficiosa, a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento; o princípio do contraditório é garantido pela fase litigiosa do processo administrativo (fase contenciosa), a qual se inicia com o oferecimento da impugnação.

No caso dos autos, feito o lançamento, foi assegurado ao sujeito passivo os prazos e a produção das provas admitidas em lei. Assim, não procede a alegação de cerceamento de defesa sustentada pela recorrente.

II – I - Da decadência como forma de extinção do crédito tributário.

Para que se compreenda o instituto da decadência como uma das formas de extinção do crédito tributário faz-se necessário entender a constituição deste. Não se pode falar em extinção do crédito tributário sem compreender sua constituição.

A constituição do crédito tributário está prevista no Livro Segundo, Título III, Capítulo II, do Código Tributário Nacional, cujo artigo 142 prevê, “in verbis:”

Art. 142 Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível².

Embora o art. 142 do CTN atribua privativamente à autoridade administrativa a prerrogativa de constituir o crédito tributário pelo lançamento, o art. 150 previu o lançamento por homologação, que ocorre em relação aos tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de realizar os atos necessários para apurar o montante devido e realizar o pagamento, sem prévio exame da fiscalização. O lançamento por homologação se concretiza no momento em que o sujeito passivo *determina a matéria tributável, identifica a ocorrência do fato gerador e calcula o montante do tributo devido*, com obrigação de realizar o pagamento.

Com a identificação do sujeito passivo, a matéria tributável, a regra-matriz de incidência tributária e o cálculo do tributo devido, tem-se os elementos essenciais do lançamento. O pagamento do tributo devido não faz parte do lançamento. Não integra a sua essência e nem é condição de sua validade. *O crédito tributário, resultante do lançamento por homologação, existirá ainda que o tributo não seja pago. O pagamento é ato jurídico que ocorre num segundo momento para extinguir o que foi constituído em momento anterior. O pagamento, no caso concreto, é algo que pode ser comparado com sentença proferida em ação de resolução contratual. A sentença extinguirá os efeitos do contrato objeto de resolução e o pagamento extingue o crédito tributário constituído previamente.*

Quando se fala em constituição e extinção do crédito tributário é preciso identificar o momento da sua constituição e o momento da sua extinção.

² O CTN prevê três modalidades de lançamentos que se distinguem pela medida da participação do sujeito passivo. (i) O lançamento de ofício, no qual toda a atividade é desenvolvida pela autoridade fiscal. (ii) O lançamento por declaração, no qual o sujeito passivo apresenta uma declaração contendo as informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação, que fica a cargo da autoridade fiscal definir o montante devido e notificar o sujeito passivo para efetuar o pagamento. E por fim, (iii) o lançamento por homologação, no qual o contribuinte desenvolve toda a atividade apuratória do valor do tributo devido e realiza o pagamento, ficando a cargo da autoridade fiscal a posterior verificação dessa atividade e, se for o caso, sua respectiva homologação

a) No momento da constituição do crédito tributário, no lançamento por homologação, o sujeito passivo apura a matéria tributável, a ocorrência do fato gerador e calcula o valor do imposto devido.

b) No momento da extinção do crédito tributário tem-se o pagamento do tributo correspondente.

Nos casos de lançamento por homologação, este se consuma quando o sujeito passivo apura a ocorrência do fato gerador, identifica a matéria tributável e calcula o valor devido, com obrigação de realizar o pagamento, independentemente de intimação do sujeito ativo. O pagamento é mera causa de extinção do crédito tributário. Só se extingue o que existe. Primeiro o crédito tributário precisa ser constituído para depois, num segundo momento, por meio de causa externa, caracterizada pelo pagamento, ser extinto³.

Se o contribuinte, por exemplo, apresentar Declaração de Ajuste Anual com imposto a pagar, tal fato se constitui lançamento por homologação. *Apresentada Declaração de Ajuste Anual, no caso de pessoa física⁴, ou DCTF, no caso de pessoa jurídica, e apurado o montante do imposto devido, o lançamento, independentemente de pagamento, está perfeito. Se o pagamento não for realizado, não se fará novo lançamento, pois o crédito tributário já está constituído. Em tais casos, cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional intimar o contribuinte para realizar o pagamento, sob pena de inscrição em dívida ativa e execução.⁵*

Verificada a existência de evento qualificado pela norma de exigência tributária, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação⁶, cabe ao sujeito passivo apurar a matéria tributável, verificar a ocorrência do fato gerador e calcular o montante do tributo. O pagamento do imposto é algo que se encontra fora do lançamento. É causa de extinção daquilo que foi validamente constituído.

³ Além do pagamento, há outras causas de extinção do crédito tributário previstas no artigo 156 do CTN. Entretanto, interessa-nos, neste momento, apenas o pagamento.

⁴ Encerrado o ano-calendário, a pessoa física, apura os rendimentos e as despesas dedutíveis e calcula o valor do imposto devido, informando tal fato à Receita Federal por meio da Declaração de Ajuste Anual. Ao apresentar a Declaração de Ajuste Anual, com imposto a pagar ou a restituir, o lançamento se consuma, tanto isto é verdadeiro que a fiscalização, para exigir o tributo não necessita lavrar auto de infração, bastando encaminhar as informações prestadas pelo contribuinte para que a Procuradoria da Fazenda Nacional proceda a inscrição em dívida ativa, com posterior execução.

⁵ Ver artigos 47 e 74, §§ 7º e 8º da Lei nº 9.430, de 1996

Art 47. A pessoa física ou jurídica submetida à ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo. (Redação dada ao artigo pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997, DOU 11.12.1997, conversão da Medida Provisória nº 1.602, de 14.11.1997, DOU 17.11.1997)

Art 74.

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003, DOU 30.12.2003 - Ed. Extra)

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003, DOU 30.12.2003 - Ed. Extra)

⁶ São exemplos de tributos sujeitos a lançamentos por homologação os rendimentos decorrentes de ganho de capital na alienação de bens; rendimentos provenientes de aplicação financeiras, pagamentos de lucros e juros a não residentes no país etc

A homologação feita pela autoridade fiscal diz respeito à atividade realizada pelo contribuinte para apurar o montante devido. Não se pode confundir homologação do lançamento, com o pagamento do crédito. **O que se homologa é o lançamento e não o pagamento feito pelo sujeito passivo. O fato de haver ou não pagamento não altera a tipicidade do lançamento.**

Para confirmar a assertiva de que a incidência da norma que prevê o lançamento por homologação não está condicionada a necessidade de pagamento prévio, basta citar a hipótese de o contribuinte, que embora cumpra o dever legal de apurar o *quantum debeat*, concluir que não há nada a ser pago, como ocorre, por exemplo, na compensação de prejuízos fiscais e nas hipóteses de isenção e imunidade.

Nesse contexto, se o contribuinte, por exemplo, estiver sob o abrigo de uma imunidade ou isenção de IPI, onde não ocorre nenhum pagamento, tendo em vista que o imposto sequer é destacado em nota fiscal, tal fato (a inexistência de pagamento) não impede que o fisco homologue expressamente a *atividade* à qual o sujeito passivo está obrigado por lei (tias como a emissão de notas fiscais, classificação fiscal dos produtos, escrituração de livros e apuração do tributo devido, se for o caso); ou então que, na ausência de homologação expressa, se opere a homologação tácita pelo decurso do prazo previsto no § 4º do art. 150, do CTN.

Igualmente existe atividade a ser homologada nas hipóteses de verificação de prejuízo fiscal, quando não é apurado IRPJ e CSLL devidos, por ausência de lucro tributável.

No caso do imposto de renda pessoa física, o sujeito passivo, ao término de cada ano-calendário, apresenta Declaração de Ajuste Anual. Nos casos em que o contribuinte não apurar nenhum imposto a pagar, mesmo assim a Fiscalização irá homologar sua declaração. Isto, conforme já afirmei, demonstra que o que se homologa é a atividade praticada pelo sujeito passivo e não eventual pagamento realizado.

O pagamento, volto a repetir, é causa de extinção do tributo decorrente da atividade correspondente ao lançamento por homologação praticado pelo sujeito passivo.

Quer o sujeito passivo tenha apurado ou não imposto a pagar; quer o contribuinte tenha pago ou não o tributo eventualmente apurado, o prazo decadencial para o lançamento em face de eventuais omissões, ou o prazo prescricional⁷ para cobrança do que foi declarado, sempre terá como marco a data da ocorrência do fato gerador. Neste ponto, tenho que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que somente admite a contagem do prazo decadencial pelo artigo 150, § 4º, do CTN, nos casos em que houver pagamento antecipado, merece ser revista, *pois tal tese não apresenta solução para as situações em que o contribuinte faz o lançamento e apura prejuízo, para ser compensado no período seguinte*. A jurisprudência da citada Corte também *não resolve, de forma adequada, os casos em que a pessoa física apresenta Declaração de Ajuste Anual, sem imposto a pagar ou com direito a restituição*.

Na linha das razões de decidir até aqui expostos, são dignos de destaque os fundamentos do ilustre Conselheiro Nelson Mallmann, extraído do acórdão nº 104-20.071:

(...) Como, também, refuto o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal

⁷ Segunda Câmara Leal. "A decadência e a prescrição apresentam um ponto de contacto, que as assemelha: ambas se fundam na inércia continuada do titular durante um certo lapso de tempo, e tem, portanto, como fatores operantes a inércia e o tempo" (CÂMARA LEAL, Antônio Luiz da. Da Prescrição e da Decadência - atualizada por José de Aguir Dias - FORENSE - Rio de Janeiro - 2a. Edição - número seqüencial: 00881 - pág. 114).

não estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sujeito sempre à regra geral de decadência do art 173 do CTN.

É fantasioso Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que "o lançamento por homologação (...) opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa."

O que é passível de ser ou não homologado é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da Administração Tributária a um nada, ou a um procedimento de obviedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, na linguagem do próprio CTN.

Faz-se necessário lembrar, que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha a fiscalização federal.

Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

(. .)

I.a) Do aspecto temporal do fato gerador:

Os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte, ganho de capital na alienação de bens, rendimentos decorrentes de aplicações no mercado financeiro etc). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são



destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

O fato gerador da obrigação tributária é o marco inicial do prazo decadencial. Diferença, todavia, deve ser observada em relação aos fatos geradores instantâneos, em que o marco inicial do prazo decadencial se dá na data do evento jurídico eleito pelo legislador. Nos fatos geradores complexivos o evento que interessa à exigência da obrigação tributária só se consuma em determinada data, como se fosse a linha de chegada de uma maratona. No decorrer do percurso tem-se inúmeros passos, mas para efeito de conclusão do percurso, só é considerado um único passo, qual seja, o passo em que o atleta atinge a linha de chegada.

I.b) Das modalidades de lançamento:

O Código Tributário Nacional, nos artigos 147, 149 e 150 prevê, respectivamente, o lançamento por declaração, o lançamento de ofício e o lançamento por homologação.

O lançamento por declaração dá-se quando a lei atribui ao sujeito passivo ou a terceiro a obrigação de prestar informações para que o sujeito ativo, com base nas informações prestadas pelo contribuinte, apure o montante do imposto devido.

Temos como exemplo de lançamento por declaração a sistemática de pagamento do Imposto de Renda do exercício de 1993, em que os contribuintes preenchiam a Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física, mas não efetuavam apuração ou recolhimento do imposto devido. Para pagamento do tributo, os sujeitos passivos aguardavam o recebimento de Notificação de Lançamento, em que constava o valor do débito calculado pela autoridade administrativa. Caracteriza, também, lançamento por declaração o mecanismo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR empregado até 1996, no qual o proprietário informava a extensão de sua propriedade e a produção nela obtida em formulário (declaração) especialmente destinado a este fim, de maneira que a Receita Federal, com base nestes dados, promovia a emissão da Notificação de Lançamento.

No lançamento por homologação o sujeito passivo é quem verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina a matéria tributável e calcula o montante do tributo devido. Neste caso, a lei atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Exemplos de lançamentos por homologação são o Imposto de Renda na Fonte, o Imposto de Renda proveniente do ganho obtido na alienação de bens e o atual Imposto de Renda Pessoa Física.

O lançamento de ofício ocorre na hipótese de haver uma omissão ou inexatidão do contribuinte em relação às atividades que deveria cumprir, de maneira que a autoridade efetuará o lançamento, com a aplicação de penalidade administrativa.

Cabe ressaltar que não há tributo cujo regime de lançamento seja o “de ofício”, originalmente. O lançamento de ofício é efetuado de forma residual em relação a tributos cujo regime é “por declaração” ou “por homologação” e que tenha havido irregularidade no mecanismo de apuração ou recolhimento por parte do contribuinte, demandando a intervenção da autoridade administrativa no sentido de efetuar um lançamento “complementar” em relação ao período de apuração.

Em síntese, considerando que o imposto de renda encontra-se entre os tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de apurar o montante devido e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, dito tributo, como já referido anteriormente, amolda-se à sistemática de lançamento por homologação, onde a contagem do prazo decadencial, salvo os casos de dolo, fraude e simulação⁸, encontra respaldo no § 4º do artigo 150, do CTN, hipótese na qual os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. Assim, considerando a ocorrência dos fatos geradores em quatro momentos distintos : 09/08/2001, 18/10/2001, 13/11/2001 e 10/12/2001, datas dos pagamentos externos, o direito da Fazenda de proceder o lançamento de ofício se exauriu em 10/12/2006.

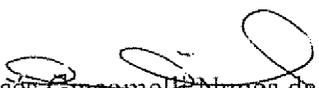
⁸ Nos casos de dolo, fraude e simulação a data do fato gerador deixa de ser o marco inicial da decadência e passa a prevalecer a regra do artigo 173, I, do CTN, isto é, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado. Nesta linha segue doutrina de Luciano Amaro:

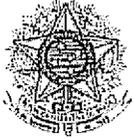
“A segunda questão diz respeito à ressalva dos casos de dolo, fraude ou simulação. Em estudo anterior, concluímos que a solução é aplicar a regra do artigo 173, I. Essa solução não é boa, mas continuamos não vendo outra, *de lege lata*. A possibilidade de o lançamento poder ser feito a qualquer tempo é repelida pela interpretação sistemática do Código Tributário Nacional (art. 156, V, 173, 174, 195, parágrafo único). Tomar de empréstimo prazo do direito privado também não é solução feliz, pois a aplicação supletiva de outra regra deve, em primeiro lugar, ser buscada dentro do próprio subsistema normativo, vale dizer, dentro do Código. Aplicar o prazo geral (5 anos, do art. 173) contado após a descoberta da prática dolosa, fraudulenta ou simulada igualmente não satisfaz, por protair indefinitivamente o início do lapso temporal. Assim, resta aplicar o prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito. Melhor seria não ter criado a ressalva (AMARO, Luciano, citado por Leandro Paulsen, in, *Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Ed. Livraria do Advogado, 6ª Edição Porto Alegre, 2004. p. 1010).

Na mesma linha dos fundamentos anteriormente expostos segue a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho, para quem “em ocorrendo fraude, ou simulação, devidamente comprovados pela Fazenda Pública, imputáveis ao sujeito passivo, da obrigação tributária do imposto sujeito a ‘lançamento por homologação’, a data do fato gerador deixa de ser o dia inicial da decadência. Prevalece *o dies a quo* do art. 173, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado.” (In *Liminares e Depósitos Antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição*, 2ª. ed. Dialética, 2002, p. 16).

Isso posto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e acolher a preliminar de decadência para cancelar o lançamento da exigência do crédito tributário.

É o voto.


Moisés Giacomelli Nunes da Silva



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

Processo nº: 10283.720465/2006-17

Recurso nº : 164.513

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à **Segunda Câmara da Segunda Seção**, a tomar ciência do Acórdão nº **2201-00.622**.

Brasília/DF, 28 de outubro de 2010.

EVELINE COELHO DE MELO HOMAR
Chefe da Secretaria
Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- (.....) Apenas com ciência
- (.....) Com Recurso Especial
- (.....) Com Embargos de Declaração

Data da ciência: _____ / _____ / _____

Procurador(a) da Fazenda Nacional