

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

Processo nº 10670.000519/2006-52
Recurso nº 151.592 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-00.800 – 2ª Turma
Sessão de 10 de maio de 2010
Matéria IRF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LIMA E MORAES TRANSPORTE E ARMAZENAGEM LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Data do fato gerador: 19/08/1998

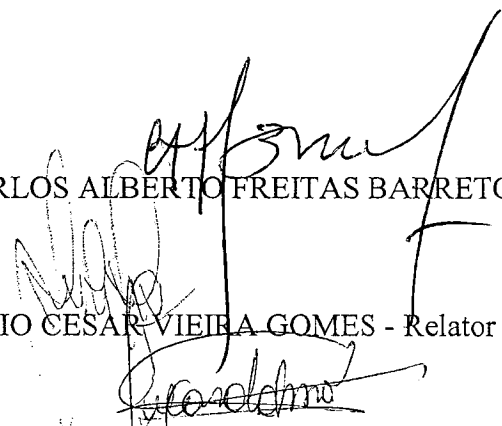
IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. APLICAÇÃO ARTIGO 150, § 4º, CTN.

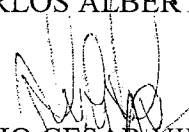
Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário concernente ao Imposto Sobre a Renda Retido na Fonte é de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo, com arrimo no do artigo 150, § 4º, do Código Tributário. *In casu*, tratando-se de IRRF exigido a partir da caracterização de pagamentos sem causa, o fato gerador opera-se instantaneamente, nos precisos termos do artigo 61, § 2º, da Lei nº 8.981/1995, o qual estabelece claramente que o imposto considerar-se-á vencido na data/dia do respectivo pagamento.

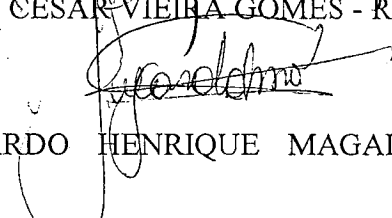
Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Julio César Vieira Gomes (Relator) e Caio Marcos Candido, que davam provimento ao recurso por entender que o lançamento com base no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, se deu na modalidade de ofício e os Conselheiros Elias Sampaio Freire e Carlos Alberto Freitas Barreto que, por não haver pagamento, aplicavam o art. 173, I, do CTN. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO- Presidente


JULIO CESAR VIEIRA GOMES - Relator


RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA — redator-

Designado

EDITADO EM: 08/06/2010

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Gonçalo Bonet Allage, Julio César Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Junior, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Nelson Mallmann (Suplente convocado), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Francisco de Assis Oliveira Junior.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, interposto pela Fazenda Nacional, contra Acórdão no qual se decidiu por dar provimento ao recurso voluntário, adotando-se a regra do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional – CTN mesmo quando comprovado nos autos a falta de pagamento parcial.

Eis a ementa do acórdão recorrido:

IRRF — PAGAMENTO SEM CAUSA — LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO — a regra de incidência prevista na lei é que define a modalidade do lançamento. Está sujeito à incidência do imposto de renda, exclusivamente na fonte, qualquer pagamento sem comprovação de sua li operação ou sua causa, com vencimento na data do pagamento. Tal imposto se enquadra na moldura do lançamento por homologação. Para esse, exceto no caso de dolo, fraude ou simulação, o quinquênio do prazo decadencial tem seu início na data do fato gerador.

E trechos do relatório e voto trazidos no acórdão recorrido:

*Nos termos do auto de infração de fls. 32 a 38, exige-se do contribuinte imposto de renda na fonte sobre pagamentos sem causa, no valor de R\$ 700.280,00 de principal, mais multa de ofício de 75% e juros de mora. **O contribuinte tomou ciência do auto de infração em 24/12/2003, conforme AR de fls. 27.***

No caso vertente, o fato gerador da autuação do IRRF deve ser considerado ocorrido no dia 19/08/1998.



A decisão de 1º instância, afora reconhecer que na espécie ocorre o lançamento por homologação, entendeu que a ausência do pagamento desloca a contagem do prazo decadencial do art. 150, § 4º, para o art. 173, I, ambos do Código Tributário Nacional-CTN. Assim, no caso vertente, pela regra do art. 173, I, do CTN, a fazenda nacional teria até 31/12/2003 para efetuar o lançamento. Como o lançamento foi cientificado ao sujeito passivo em 24/12/2003, ainda não tinha fluído o quinquênio decadencial.

Para comprovar a divergência jurisprudencial, foram indicados os acórdãos:

Acórdão CSRF/01-01.994 "IRF - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO X LANÇAMENTO DE OFÍCIO - DECADÊNCIA: No lançamento por homologação o que se homologa é o pagamento. Constatada pelo Fisco falta de pagamento de tributo ou insuficiência do pagamento objeto de auto de infração, a hipótese é de lançamento ex officio. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando ocorrer dolo fraude ou simulação o termo inicial da decadência é um dos previstos no artigo 173 do Código Tributário Nacional". (Doc. 1). (Grifos nossos).

Acórdão 202-17401 "LAPSO MANIFESTO. EMBARGOS Constatada a existência de lapso manifesto, acolhem-se em parte os embargos de declaração para retificar a ementa do Acórdão no 202- 14.512, a fim de explicitar o julgamento da decadência nos seguintes termos:

"DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto substitutivo previsto no art. 149 V, do CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do art. 173, I, do CTN."

Embargos acolhidos em parte.D.O.U. de 16/02/2007, Seção 1, pág. 125".

(Doc. 2). (Grifos nossos).

Os acórdãos paradigmas afirmam a imprescindibilidade de pagamentos parciais para que se aplique a regra decadencial no artigo 150, §4º do CTN, estando em cristalino confronto com o Acórdão recorrido.

Em contra-razões o interessado reiterou seus argumentos trazidos em suas peças recursais.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Relator

A controvérsia se instaurou em face de entendimentos divergentes quanto à regra decadencial aplicável para os tributos sujeitos a lançamento por homologação quando o sujeito passivo sequer realizou pagamento parcial. Seria a regra do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional – CTN ou do artigo 173, I?

Acrescenta-se, ainda, que a tal divergência se acrescenta outra: tratando-se de imposto lançado por homologação com fatos geradores complexivos e havendo pagamento parcial, o termo inicial para decadência deve ser considerado mensalmente ou em 31/12 do ano-calendário?

Esta última matéria já foi sumulada pelo Conselho Pleno e, portanto, dela não conheço:

Súmula CARF nº 38:

O fato gerador sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

Prosseguindo, as regras de decadência e lançamento por homologação do CTN são essas:

Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

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

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

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

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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.

No entanto, no presente caso, trata-se de pagamento sem causa, configurando-se a hipótese do artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

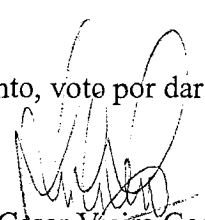
§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

Entendo, nessa hipótese, tratar-se de lançamento de ofício, pois que não há o que se homologar por parte da autoridade fazendária. Assim, deve prevalecer a regra do artigo 173, I do CTN.

Portanto, voto por dar provimento ao recurso especial.


Julio César Vieira Gomes – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA,
Designado

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa da adotada pelo nobre julgador relativamente ao prazo decadencial aplicado ao Imposto de Renda Retido na Fonte, como passaremos a demonstrar.

Conforme se depreende do exame dos elementos que instruem o processo, a contribuinte fora autuada, com arrimo no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, apurado a partir da ocorrência de pagamento sem causa.

Por sua vez, ao analisar o caso, a Câmara recorrida achou por bem rechaçar a pretensão fiscal, acolhendo a decadência do crédito tributário, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, independentemente da ocorrência de antecipação de pagamento, em razão da natureza do tributo, sujeito ao lançamento por homologação.

Inconformada, a Procuradoria da Fazenda Nacional, interpôs Recurso Especial de Divergência, aduzindo, em síntese, que as razões de decidir do Acórdão recorrido contrariaram a jurisprudência deste Colegiado e, bem assim, do Superior Tribunal de Justiça a propósito da matéria, a qual exige a existência de recolhimentos, ou seja, a antecipação de pagamento para que se aplique o prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do CTN, o que não se vislumbra na hipótese dos autos, impondo sejam levados a efeito os ditames do artigo 173, inciso I, uma vez que inexistindo autolançamento do contribuinte, com antecipação de pagamento, não há o que se homologar.

A fazer prevalecer seu entendimento, aduz que o IRF exigido com base na constatação de pagamentos sem causa não encontra consonância com a modalidade de lançamento por homologação, tendo em vista que a comprovação da operação somente ocorrerá por ocasião da ação fiscal desenvolvida no contribuinte, estando expressa na lei, por conseguinte, a necessidade do lançamento de ofício.

Em que pesem os argumentos da recorrente, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Da simples análise dos autos, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude, como passaremos a demonstrar.

A ilustre autoridade lançadora, ao promover o lançamento, utilizou como fundamento à sua empreitada o artigo 61 da Lei nº 8.981/95, o qual contempla as hipóteses de caracterização de pagamentos sem causa, nos seguintes termos:

“Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não

for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.”

Determinado o fundamento legal que escora a pretensão fiscal, a querela se fixa em definir qual o dispositivo legal a ser aplicado no prazo decadencial, artigos 150, § 4º, ou 173, inciso I, do CTN, dependendo ou não de antecipação de pagamento.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF sujeito ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos submetidos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos

geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que apurar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, à toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o autolancamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em “homologação”. Esta, aliás, é a tese que prevaleceu na última reunião do Conselho Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Na hipótese dos autos, impõe-se à aplicação do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, de forma a manter a decisão atacada em sua plenitude, por entender que aludido instituto, afora nos casos de dolo, fraude ou simulação, acompanha a natureza do tributo, *in casu*, submetido ao lançamento por homologação, como já explicitado alhures.

Não bastassem os argumentos acima expostos, os quais, no entendimento, deste Conselheiro, seriam capazes de corroborar o Acórdão guerreado, mister destacar, ainda, que, tratando-se de IRRF exigido a pretexto de pagamento sem causa, o próprio dispositivo legal que regulamenta a matéria é por demais enfático ao estabelecer que o fato gerador de aludido imposto se opera instantaneamente, reforçando a tese de que este é o *dies a quo* do prazo decadencial, conquanto que não caracterizados dolo, fraude ou simulação, como aqui se vislumbra.

É o que se extrai do § 2º, do artigo 61, da Lei nº 8.981/1995, que assim estabelece:

“Art. 61 [...]”

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.”

De conformidade com o dispositivo legal retro, ao contrário do que sustenta a Fazenda Nacional, o fato gerador do IRRF é instantâneo, e não complexo ocorrendo tão somente em 31 de dezembro do ano correspondente.

Tanto é verdade que, ao discriminar os fatos geradores no bojo do Auto de Infração, a autoridade lançadora o fez mensalmente, não fazendo qualquer referência ao dia 31 de dezembro de 2001.

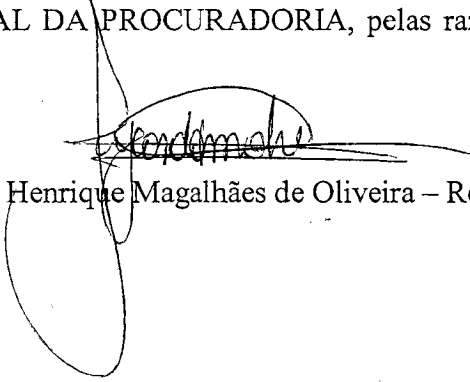
Ora, se a norma legal que contempla a matéria é clara e precisa ao determinar que o imposto considerar-se-á vencido no dia do pagamento da importância, inexistente base legal para se considerar o fato gerador no final de cada ano-calendário.

Somente a título de reflexão, cumpre asseverar que adotando-se o entendimento da Fazenda Nacional, teríamos que tratar de maneira diferenciada os sujeitos da obrigação tributária. Melhor elucidando, para o contribuinte que tem obrigação de recolher aos cofres públicos os tributos devidos, o fato gerador do IRRF ocorre instantaneamente, nos termos do artigo 61, § 2º, da Lei nº 8.981/1995. Em outra via, para o fisco, que tem o dever legal de fiscalizar o lançamento por homologação promovido pelo contribuinte, o fato gerador do IRRF só se opera em 31 de dezembro do respectivo ano.

No caso vertente, tendo a fiscalização constituído o crédito tributário em 24/12/2003, com a devida ciência da contribuinte, a exigência fiscal resta totalmente fulminada pela decadência, uma vez que o fato gerador ocorreu em 19/08/1998, fora, portanto, do prazo decadencial de 05 (cinco) anos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário.

Assim, escoreito o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento ao recurso voluntário da contribuinte, na forma decidida pela então 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, uma vez que a recorrente não logrou infirmar os elementos que serviram de base ao decisório atacado.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.


Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Redator-Designado