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

**Processo n°** 10882.001434/2007-87  
**Recurso n°** 166.459 Voluntário  
**Acórdão n°** 2101-00.349 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 30 de outubro de 2009  
**Matéria** IRF  
**Recorrente** TOP LEATHER SINTÉTICOS, INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA  
**Recorrida** 3ª TURMA/DRJ em Rbeirão Preto, SP

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Exercício: 2003

IRF - PAGAMENTO SEM CAUSA OU POR OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA - PRESUNÇÃO LEGAL - ÔNUS DA PROVA  
Comprovada a transferência de recursos para o exterior sem que o sujeito passivo tenha apresentado a sua causa ou a operação de respaldo, está o fato enquadrado na hipótese do disposto no artigo 61, § 1º da Lei nº 8.981, de 1995.

MULTA DE OFÍCIO - MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL - SITUAÇÃO QUALIFICADORA - FRAUDE - As condutas descritas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964, exige do sujeito passivo a prática de dolo, ou seja, a deliberada intenção de obter o resultado que seria o impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador, ou a exclusão ou modificação das suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento. A multa aplicável é aquela a ser imposta pelo não pagamento do tributo devido, cujo débito fiscal foi apurado em procedimento de fiscalização, com esteio no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

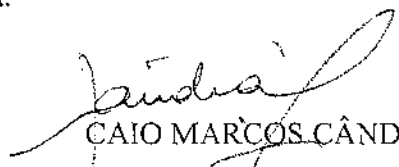
DECADÊNCIA - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Tratando-se de IRF incidente sobre pagamentos sem causa ou por operação não comprovada, a tributação é exclusiva de fonte configurando o lançamento à modalidade por homologação, ocorrendo o fato gerador na data em que ocorrer a disponibilidade econômica ou jurídica do valor, razão pela qual tem característica de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do

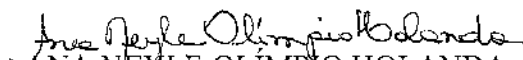
mesmo Código, hipótese em que a decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar ocorre em contados da data da ocorrência do fato gerador.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial para desqualificar a multa de ofício e, por consequência, declarar de ofício a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos em 17/04/2002 e 15/07/2002, nos termos do voto da Relatora.

  
CAIO MARCOS CÂNDIDO  
Presidente

  
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

Relatora

FORMALIZADO EM:

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Silvana Mancini Karam, José Raimundo Tosta Santos, Alexandre Naoki Nishioka e Gonçalo Bonet Allage.

## Relatório

O lançamento tributário de que trata o presente processo resultou de operação fiscal levada a efeito junto ao sujeito passivo acima identificado, que teve como consequência a exigência tributária referente a imposto sobre a renda na fonte (IRF), no montante de R\$ 48.669,04, acrescido de multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, e juros de mora, por ter sido constatada a falta de recolhimento do tributo sobre pagamentos sem causa ou por operação não comprovada, nos termos do disposto no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 20/01/1995.

2. Os fatos que deram azo à ação fiscal estão descritos no Termo de Verificação Fiscal de fls. 85 a 88, nos seguintes moldes:

*Através do termo de 22/05/2006, a empresa foi intimada a apresentar relação de transferências de recursos para ou do exterior por meio de contas tituladas por residentes ou domiciliados no exterior, motivo das remessas, e a folha do livro diário em que está contabilizada a operação. Não houve resposta a esta intimação.*

*Em 16/06/2006, a empresa foi intimada a esclarecer as operações da C/C: nº 310079 Le Mans, no total de US\$ 27.861,10 (vinte e sete mil, oitocentos e sessenta e um dólares*

*americanos, e dez centavos). Não houve resposta a esta intimação.*

*Uma vez que o contribuinte não comprovou a origem dos recursos utilizados nas remessas de divisas ao exterior, considerando também que não foram localizados no Livro diário os respectivos lançamentos contábeis, todos os valores remetidos para o exterior, foram considerados como omissão de receita.*

3. A fiscalização enumerou remessas de divisas para o exterior, em que o sujeito passivo figura como ordenante, e não foram identificados os beneficiários, nas seguintes datas e valores:

| DATA       | VALOR (US\$) | US\$ UTILIZADO | TOTAL (R\$) |
|------------|--------------|----------------|-------------|
| 17/04/2002 | 8.025,74     | 2,3165         | 18.591,63   |
| 15/07/2002 | 2.700,00     | 2,8455         | 7.682,85    |
| 20/09/2002 | 4.500,00     | 3,4277         | 15.424,65   |
| 30/09/2002 | 4.500,00     | 3,8949         | 17.527,05   |
| 30/09/2002 | 1.135,46     | 3,8949         | 4.422,50    |
| 09/10/2002 | 2.500,00     | 3,852          | 9.630,00    |
| 25/10/2002 | 4.500,00     | 3,8015         | 17.106,75   |
|            | 27.861,20    |                | 90.385,43   |

4. As remessas efetuadas pela empresa foram consideradas rendimentos líquidos, pelo que foi efetuado o reajustamento do rendimento bruto para o cálculo da base do imposto, levando-se em conta a alíquota de 35%.

5. Cientificado do auto de infração aos 30/07/2007, e, em contraposição, foi apresentada a impugnação de fls. 96 a 107.

6. Em análise do litígio, os membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) acordaram em dar o lançamento por procedente, resumindo o seu entendimento nos termos da ementa a seguir transcrita:

*Assunto: IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF*

*Ano-calendário: 2002*

*PAGAMENTOS SEM CAUSA.*

*Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todos os pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios pela pessoa jurídica, quando não comprovada a causa.*

*Assunto: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2002*

*MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.*

*A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicá-la nos moldes da legislação que a instituiu.*

*Lançamento Procedente.*

7. Intimado do acórdão de primeira instância aos 06/03/2008, o sujeito passivo apresenta sua irresignação, tempestivamente, por meio do recurso voluntário de fls. 140 a 149.

8. Na petição recursal, o sujeito passivo após escorço dos fatos, aduz, em síntese, os seguintes argumentos de defesa:

I – a autoridade fiscal valeu-se apenas de indícios para efetuar o lançamento, sem proceder a confirmação da ocorrência dos fatos geradores;

II – a multa aplicada não é razoável, se configurando em flagrante confisco, vedado pelo artigo 150, IV, da Constituição Federal.

9. Ao final, requer o acolhimento da sua defesa, para que seja dado provimento integral ao recurso, também, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, em conformidade com o artigo 151, III, do Código Tributário Nacional, devendo abster-se de qualquer procedimento de cobrança.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, Relatora

O recurso voluntário atende às exigências para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O lançamento objeto dos presentes autos exige imposto sobre a renda retido na fonte (IRF), e resultou de ação fiscal em que foram constatados pagamentos sem causa ou por operação não comprovada, nos termos do disposto no artigo 61, §§ 1º, 2º e 3º da Lei nº 8.981, de 20/01/1995.

Em sua defesa, alega o recorrente que a autoridade fiscal valeu-se apenas de indícios para efetuar o lançamento, sem proceder a confirmação da ocorrência dos fatos geradores.

Deu azo à exação a constatação de transferências de recursos para o exterior, por meio de operações da conta-corrente nº 310079 Le Mans, no total de US\$ 27.861,10 (vinte e sete mil, oitocentos e sessenta e hum dólares americanos, e dez centavos), sem a apresentação de esclarecimentos da causa dos pagamentos ou da operação de respaldo.

O fundamento legal é o art. 61 e seus parágrafos da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, que assim preceitua:

*Art. 61. Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, a alíquota de 35% 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 a 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 esse artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.*

É a própria lei que define serem os pagamentos a beneficiários não identificados, omissão de receita, e não somente meros indícios; razão por que não há obrigatoriedade de se estabelecer o nexo causal entre cada pagamento e o fato que represente omissão de receita.

A hipótese em que existe a inversão do ônus da prova no direito tributário se opera quando, por transferência, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infrigente, sendo que inversão sempre se origina da existência em lei.

A presunção representa uma prova indireta, partindo-se de ocorrências de fatos secundários, fatos indiciários, que apontam para o fato principal, necessariamente desconhecido, mas relacionado diretamente ao fato conhecido.

Nas situações em que a lei presume a ocorrência do fato gerador, as chamadas presunções legais, a produção de tais provas é dispensada.

Assim dispõe o Código de Processo Civil nos artigos 333 e 334:

*Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

*I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

*(...)*

*Art. 334. Não dependem de prova os fatos:*

*(...)*

*IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.*

Verifica-se no texto legal que a tributação em tela deriva de presunção de renda legalmente estabelecida. Entretanto, por outro lado, trata-se de presunção *juris tantum*, ou seja, uma presunção relativa que pode a qualquer momento ser afastada mediante prova em contrário, cabendo ao contribuinte sua produção, o que não foi feito na espécie. Cabendo observar que, em tais casos, a falta da comprovação efetiva do sujeito passivo, para contraditar

a exação, cabe ao fisco o lançamento. Ademais, nestes casos não há que se falar que estaria presente a dúvida, que militaria em favor do sujeito passivo.

Nesse sentido, reporto-me ao posicionamento do Conselheiro Nelson Mallmann, no Acórdão nº 104-21.051, em que trata da tributação com base no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, cujo excerto transcrevo:

*A presunção é justamente essa ilação mental entre o fato indiciário e o fato que se pretende provar. O indício e a presunção são partes de um mesmo expediente probatório, são como duas faces de uma mesma moeda. Não faz sentido separá-los: primeiro provar por indícios, sem uso de qualquer presunção, a entrega de numerários aos sócios ou terceiros para, em seguida, aplicar-se à presunção. Não pode ser este o sentido da norma em exame.*

É fato que o direito processual consagrou o princípio de que a prova incumbe a quem afirma. Porém, é igualmente sabido que não se pode apresentar prova inconteste de fato negativo, como por exemplo, no caso da lide, que os pagamentos não existiram. Nesses casos admite-se que a prova se faça por meios dos lançamentos contábeis existentes, cabendo à parte demandada a contraprova de que os pagamentos efetuados se destinaram a beneficiário identificado, comprovando a respectiva operação e causa.

As provas apresentadas pelo agente fiscal demonstram que os valores foram remetidos para o exterior pela recorrente, que não apresentou elementos que comprovassem a operação que deu respaldo àquelas remessas.

Dessarte, se a suplicante não trouxe aos autos documentação comprobatória que os pagamentos se destinaram a beneficiário identificado, indicando a causa e comprovando a operação, está evidente, que os recursos foram repassados para alguém não identificado ou quando identificado não ficou comprovada a operação ou a sua causa.

Não só no fato de não haver a identificação de quais são os beneficiários dos recursos providos pela suplicante, e se houve a identificação e não restando comprovada a operação ou a sua causa, já estariam caracterizadas com perfeição as hipóteses previstas no artigo 61, da Lei nº 8.981, de 1995.

Por outro lado, deve ser observado que o artigo 923 do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, preceitua que a escrituração mantida com observância das disposições legais e desde que comprovada por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais, faz prova a favor do sujeito passivo.

Da análise dos autos, verifica-se que a suplicante não logrou comprovar por meio do necessário lastro contábil/documental que a saída recursos se destinou a outros eventos a não ser aqueles constantes da peça fiscal.

Inconforma-se, ainda, a recorrente contra a multa de ofício aplicada, afirmando não ser razoável, configurando-se em flagrante confisco, vedado pelo artigo 150, IV, da Constituição Federal.

O mandamento constitucional reportado tem a seguinte redação:

→

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*(...)*

*IV – utilizar tributo com efeito de confisco;* (destaques da transcrição)

Da leitura do excerto legal, depreende-se que a vedação nele veiculada tem direcionamento exclusivo aos tributos, não se aplicando o seu entendimento às penalidades aplicadas, como a multa de ofício. A multa pelo não pagamento do tributo devido é imposição de caráter punitivo, constituindo-se em sanção pela prática de ato ilícito, pelas infrações a disposições tributárias.

Paulo de Barros Carvalho (Curso de Direito Tributário, 9ª edição, Editora Saraiva: São Paulo, 1997, pp. 336/337) discorre sobre as características das sanções pecuniárias aplicadas quando da não observância das normas tributárias:

*a) As penalidades pecuniárias são as mais expressivas formas do desígnio punitivo que a ordem jurídica manifesta, diante do comportamento lesivo dos deveres que estipula. Ao lado do indiscutível efeito psicológico que operam, evitando, muitas vezes, que a infração venha a ser consumada, é o modo por excelência de punir o autor da infração cometida. Agravam sensivelmente o débito fiscal e quase sempre são fixadas em níveis percentuais sobre o valor da dívida tributária.*

O permissivo legal que esteia a aplicação das multas punitivas encontra-se no artigo 161 do Código Tributário Nacional, já antes citado, quando afirma que a falta do pagamento devido enseja a aplicação de juros moratórios “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária”, extraindo-se daí o entendimento de que o crédito não pago no vencimento é acrescido de juros de mora e multa – de mora ou de ofício, dependendo se o débito fiscal foi apurado em procedimento de fiscalização ou não.

Entretanto, a multa de ofício aplicada teve como amparo o artigo 44, II da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que assim dispõe:

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

*(...)*

*II – cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

Como se percebe, para a aplicação da multa de ofício de 150% é indispensável tratar-se de casos de evidente intuito de fraude como definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, *litteris*:

*Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

Da leitura dos dispositivos da Lei nº 4.502, de 1964, supra referidos, infere-se que as condutas descritas pela norma exigem do sujeito passivo a ação com dolo, ou seja, a deliberada intenção de obter o resultado que seria o impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador, ou a exclusão ou modificação das suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Nesse sentido, o cerne do comportamento delituoso consiste na modificação das características da situação de fato ou situação jurídica que, ocorrendo, determina a incidência da norma tributária, com o escopo da redução do valor do tributo devido. Com efeito, a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de subtrair, no todo ou em parte, a obrigação tributária.

Na espécie, a autoridade fiscal não fundamentou a majoração da multa de ofício para 150%.

Entendo que, somente é cabível a situação qualificadora quando restar caracterizada a presença de dolo, como um comportamento intencional, específico, de causar dano, utilizando-se de subterfúgios que escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Ou seja, o intuito doloso deve estar plenamente demonstrado na autuação, sob pena de não restarem evidenciadas as características da fraude, elementos indispensáveis para ensejar o lançamento da multa agravada.

Considerando-se as gravíssimas conseqüências da qualificação da multa de ofício, que ultrapassam a questão pecuniária, adentrando no terreno do direito penal tributário, mister que estejam comprovados, com todos os elementos de prova, o evidente intuito de fraude.

Também, por óbvio, o evidente intuito de fraude não pode ser caracterizado pela forma reiterada de infração ou pelo montante do tributo devido.

Por outro lado, não se pode olvidar, que a conduta descrita como necessária à qualificação da pena, teve esteio no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996.



Na descrição da norma, de forma solar, não está incluída a conduta reiterada em omitir rendimentos, por tal, esse fato não pode ser utilizado, por si só, como elemento fundante para a imposição, vez que, em direito penal tributário, como em direito penal, não há crime sem lei que assim o defina, e, para a aplicação da multa de ofício de 150% é indispensável tratar-se de casos de evidente intuito de fraude como definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964.

De outra banda, não se pode dizer que houve conluio, ou seja, que ocorreu o ajuste doloso entre a cooperativa e o autuado, visando sonegar ou fraudar o fisco, vez que a imputação da conduta foi feita apenas ao recorrente.

Na espécie, igualmente não se comprovou a fraude, na forma do artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964, que é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

A se seguir o entendimento de se tomar por extremo, qualquer omissão de rendimentos seria meio hábil para qualificar a multa de ofício, pois a omissão poder-se-ia ser encarada como sonegação - toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Esse não pode ser o melhor entendimento para os casos em que são cabíveis a qualificação da multa de ofício.

No caso de sonegação, mister explicitar claramente o fato gerador do imposto sonegado, com as condutas dolosas que impediram ou retardaram o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais do sujeito passivo.

*Concessa venia*, exagera-se ao afirmar que qualquer pagamento a menor de imposto é sonegação. Deve-se distinguir a falta de pagamento - inadimplência fiscal - do ato de sonegar, que é a intenção deliberada de fraudar a apuração do imposto devido.

Esse pensamento alinha-se com aquele esposado no Acórdão nº 104-22619, da lavra do Conselheiro Nelson Malmann, cuja ementa se transcreve:

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI Nº. 9.430, DE 1996 - Caracteriza omissão de rendimentos a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

(...)  
f

**SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte cuja origem não foi justificada, independentemente da forma reiterada e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996.**

*Recurso parcialmente provido. (destaques da transcrição)*

No presente caso, as omissões detectadas pela fiscalização foram identificadas exatamente porque o sujeito passivo não utilizou artifícios no sentido de subtrair a sua identificação.

Com a utilização dos meios adequados, foi possível aferir a existência dos rendimentos, o que descaracteriza a intenção dolosa de subtrair a tributação, devendo ser tratado tal fato, apenas, como falta de recolhimento do tributo devido sobre os rendimentos.

Com efeito, não restando demonstrada a existência de dolo por parte do sujeito passivo, descabe o qualificação da multa de ofício em 150%, devendo ser reduzida para 75%, nos termos do artigo 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Sob esse contexto, em que reconheço não estar presente a situação que ensejaria a aplicação da multa qualificada, tal posicionamento acarretará consequências para o direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento referente aos fatos geradores ocorridos no lapso temporal de cinco anos antes da lavratura do auto de infração.

Isso porque, a ausência de fraude, dolo ou simulação, vez que tal fato seria suficiente para afastar a aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN, para que fossem observadas as determinações do artigo 173, I, do mesmo legal, o que implicaria projetar o *dies a quo* do referido cômputo para o primeiro dia útil do exercício seguinte, o que se confirma em manifestação reiterada do STJ, como expresso no REsp nº 395059/RS, que teve como Relatora a Ministra Eliana Calmon, cuja ementa a seguir se transcreve:

**TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (Arts. 150, § 4º e 173 do CTN).**

*1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).*

*2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.*

*3. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais.*

*4. Recurso especial improvido. (grifos da transcrição)*

Tal matéria, embora não levantada pelo recorrente, por se tratar de questão de ordem pública, cumpre-me analisá-la de ofício, o que passamos a fazer.

Todo direito tem prazo definido para o seu exercício, o tempo atua atingindo-o e exigindo a ação de seu titular. Nesse passo, o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional (CTN), determina que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para que se determine o termo inicial do prazo deliberado pela norma supracitada, invocamos o mandamento do artigo 142, do CTN, que determina que a constituição do crédito tributário se dá pelo lançamento, após ocorrido o fato gerador e instalada a obrigação tributária, ou seja, a Fazenda Pública poderá agir para constituir o crédito tributário pelo lançamento com a ocorrência do fato gerador.

Por outro lado, impende observar que a atividade desenvolvida pelo contribuinte não se constitui lançamento, mas procedimento a ele vinculado, pois alberga verificações como aquela atinente à aplicação da legislação adequada, à subsunção do fato à incidência tributária, da quantificação da base de cálculo, da alíquota a ser utilizada, o cálculo do tributo e o pagamento.

É pacífico neste colegiado o entendimento da subsunção do imposto sobre a renda retido na fonte (IRF) à modalidade de lançamento por homologação, pois, a teor do que prevê o artigo 150, do CTN, é atribuído ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. E, opera-se o lançamento pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Nos termos do § 4º do referido artigo 150 do CTN, a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos, contado da ocorrência do fato gerador, para lançar expressamente o tributo. E, por se tratar de constituição de direito do fisco, o prazo do artigo 150, § 4º do CTN é de decadência. Portanto, não havendo lançamento expresso do IRPF no prazo de cinco anos contados da data do fato gerador, terá ocorrido a decadência do direito de constituir a exação. ✱

Em complemento, o artigo 156, V do mesmo CTN determina que o crédito tributário da Fazenda Nacional extingue-se com a decadência. Em assim sendo, uma vez operada a decadência, não pode o fisco discutir eventuais valores não recolhidos pelo contribuinte, haja vista que o seu direito já foi extinto, e não se revê o que não mais existe.

Esse foi o entendimento exarado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no EREsp 276142/SP, julgado em 13/12/2004, DJ 28.02.2005 p. 180, em que foi relator o Ministro LUIZ FUX, cuja ementa a seguir se transcreve:

*TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A  
LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL.*

*1. O crédito tributário constitui-se, definitivamente, em cinco anos, porquanto mesmo que o contribuinte exerça o pagamento antecipado ou a declaração de débito, a Fazenda dispõe de um quinquênio para o lançamento, que pode se iniciar, sponte sua,*

na forma do art. 173, I, mas que de toda sorte deve estar ultimado no quinquênio do art. 150, § 4º.

2. A partir do referido momento, inicia-se o prazo prescricional de cinco anos para a exigibilidade em juízo da exação, implicando na tese uniforme dos cinco anos, acrescidos de mais cinco anos, a regular a decadência na constituição do crédito tributário e a prescrição quanto à sua exigibilidade judicial.

3. Inexiste, assim, antinomia entre as normas do art. 173 e 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

4. Deveras, é assente na doutrina: "a aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 - cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido praticado - com o prazo do artigo 150, § 4º - que define o prazo em que o lançamento poderia ter sido praticado como de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Desta adição resulta que o dies a quo do prazo do artigo 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do dies ad quem do prazo do artigo 150, § 4º.

A solução é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão porque mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arraigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica.

Ela é também juridicamente insustentável, pois as normas dos artigos 150, § 4º e 173 não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são reciprocamente excludentes, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, § 4º aplica-se exclusivamente aos tributos 'cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa'; o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

(...) A ilogicidade da tese jurisprudencial no sentido da aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173 resulta ainda evidente da circunstância de o § 4º do art. 150 determinar que considera-se 'definitivamente extinto o crédito' no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Qual seria pois o sentido de acrescer a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar 'definitivamente extinto o crédito'? Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer sua ressurreição no segundo." (Alberto Xavier, *Do Lançamento, Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1998, 2ª Edição, p. 92 a 94).

5. Na hipótese, considerando-se a fluência do prazo decadencial a partir de 01.01.1991, não há como afastar-se a decadência decretada, já que a inscrição da dívida se deu em 15.02.1996.

6. Embargos de Divergência rejeitados.

Com efeito, fixada a data do fato gerador, no termos da lei, conta-se cinco anos para marcar a caducidade do direito à constituição do crédito fiscal.

Na espécie, trata-se de IRF incidente sobre pagamentos sem causa ou por operação não comprovada, em que a tributação é exclusiva de fonte, e o fato gerador ocorre na data da disponibilidade econômica ou jurídica do valor, cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldando-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que a decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar ocorre em contados da data da ocorrência do fato gerador.

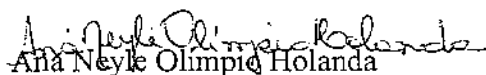
Portanto, não havendo lançamento expresso do IRF incidente sobre pagamentos sem causa ou por operação não comprovada no prazo de cinco anos contados da data do fato gerador, terá ocorrido a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir a exação.

Em complemento, o artigo 156, V do mesmo CTN determina que o crédito tributário da Fazenda Nacional extingue-se com a decadência. Em assim sendo, uma vez operada a decadência, não pode o fisco discutir eventuais valores não recolhidos pelo contribuinte, haja vista que o seu direito já foi extinto, e não se revê o que não mais existe.

Aplicando-se este entendimento ao caso em tela, teremos que, para os fatos geradores ocorridos aos 17/04/2002 e 15/07/2002 o lapso temporal de cinco anos para que a Fazenda Pública exerça o direito de efetuar o lançamento ocorreu, respectivamente, aos 17/04/2002 e 15/07/2002. Como o auto de infração foi lavrado aos 30/07/2007, ocorrera a decadência do direito da Fazenda Pública efetuar aqueles lançamentos.

Forte no exposto, somos pelo provimento parcial do recurso voluntário apresentado para desqualificar a multa de ofício a 75% e declarar a decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento referente aos fatos geradores ocorridos aos 17/04/2002 e 15/07/2002.

Sala das Sessões, em 29 de outubro de 2009.

  
Ana Neyla Olímpia Holanda