



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Recurso nº. : 146.907
Matéria : IRF - Ano(s): 1998
Recorrente : COMPANHIA AGROINDUSTRIAL NOVA ESPERANÇA
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE
Sessão de : 27 de abril de 2006
Acórdão nº. : 104-21.548

DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O pagamento efetuado a beneficiário não identificado ou o pagamento efetuado sem a comprovação da operação ou causa, está sujeito à incidência na fonte, cuja apuração e recolhimento devem ser realizados na ocorrência do pagamento. Dita incidência 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 os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador, exceto nos casos de evidente intuito de fraude, onde a contagem do prazo decadencial fica na regra geral, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DILIGÊNCIA FISCAL - INDEFERIMENTO PELA AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - A determinação de realização de diligências e/ou perícias compete à autoridade julgadora de Primeira Instância, podendo a mesma ser de ofício ou a requerimento do impugnante. A sua falta não acarreta a nulidade do processo administrativo fiscal.

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA - LEI Nº 8.981, DE 1995, ART. 61 - CARACTERIZAÇÃO - A pessoa jurídica que efetuar pagamento a beneficiário não identificado ou não comprovar a operação ou a causa do pagamento efetuado ou recurso entregue a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, bem como não comprovar o pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos ou mercadorias ou a utilização dos serviços referida em documentos emitidos por pessoa jurídica considerada ou declarada inapta, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento a beneficiário não identificado e/ou pagamento a beneficiário sem causa. O ato de realizar o pagamento é pressuposto material para a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, conforme o disposto no artigo 61, da Lei nº 8.981, de 1995.

MEIOS DE PROVA - A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva, com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador (arts. 131 e 332 do CPC e art. 29 do Decreto nº. 70.235, de 1972).

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

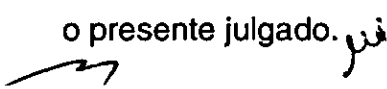
NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 44, II, da Lei nº. 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. Caracteriza evidente intuito de fraude, autorizando a aplicação da multa qualificada, a prática reiterada de contabilização de pagamentos, amparada em notas fiscais inidôneas.

Preliminar rejeitada.

Recurso negado.

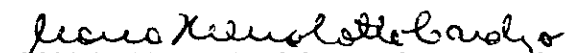
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos por COMPANHIA AGROINDUSTRIAL NOVA ESPERANÇA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de decadência e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 26 MAI 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, HELOÍSA GUARITA SOUZA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, GUSTAVO LIAN HADDAD e REMIS ALMEIDA ESTOL.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

Recurso nº. : 146.907
Recorrente : COMPANHIA AGROINDUSTRIAL NOVA ESPERANÇA

RELATÓRIO

COMPANHIA AGROINDUSTRIAL NOVA ESPERANÇA, contribuinte inscrita no CNPJ nº 32.625.782/0001-40, com domicílio fiscal no Município de Jacobina, Estado da Bahia, a Rua Missão, nº 90 - Bairro Missão, jurisdicionada a DRF em Feira de Santana - BA, inconformada com a decisão de primeira instância de fls. 99/105, prolatada pela Terceira Turma de Julgamento da DRJ em Recife - PE, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 110/122.

Contra a contribuinte foi lavrado, em 21/10/03, o Auto de Infração de Imposto de Renda na Fonte (fls. 0710), com ciência pessoal em 22/10/03, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.395.267,08 (padrão monetário da época do lançamento), a título de Imposto de Renda na Fonte, acrescidos da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% calculado sobre o valor do imposto de renda, relativo aos fatos geradores ocorridos no ano de 1998.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa, onde a autoridade fiscal lançadora constatou falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre pagamentos a beneficiários não identificados. Infração capitulada no artigo 61, § 1º, da Lei nº 8.981, de 1995.

Os Auditores-Fiscais da Receita Federal, responsáveis pela constituição do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

crédito tributário, esclarecem, ainda, através do próprio Auto de Infração de fls. 09/10, entre outros, os seguintes aspectos:

- que o contribuinte efetuou pagamentos referentes à aquisição de produtos e serviços para o seu Ativo Permanente conforme notas fiscais e recibos, cópias anexas, apresentados à fiscalização em atendimento ao Termo de Início de Ação Fiscal de 29 de maio de 2003. De posse das referidas notas fiscais, efetuamos diligências aos fornecedores;

- que, quanto a Odete Vieira do Nascimento, tem-se que preliminarmente comparecemos na Rua 10 de julho, nº 60, no Bairro Santo Antonio no município de Juazeiro - BA e em contacto com a Sra. Odília Silva Ferreira fomos informados que reside no local retrocitado há mais de 20 (vinte) anos e que ali nunca funcionou o fornecedor referenciado;

- que consultando o sistema CPF da Secretaria da Receita Federal, localizamos o endereço da Sra. Odete Vieira do Nascimento, conforme extrato anexo. No endereço da Srª. Odete, intimamos através do Termo de Diligência Fiscal/Solicitação de Documentos, a apresentar as vias originais das notas fiscais referentes aos serviços prestados à empresa Cia. Agroindustrial Nova Esperança. Em resposta a nossa intimação, os sócios da empresa informaram que: (a) nunca mantivemos relações comerciais com a empresa Cia Agroindustrial Nova Esperança; (b) as notas fiscais e recibos apresentados por aquela empresa à fiscalização não foram emitidos por nossa empresa; e (c) a nossa empresa nunca funcionou no endereço da Rua 10 de julho, nº 60, Bairro Santo Antonio, Juazeiro - BA;

- que, quanto a Pedreira Bahia Ltda, tem-se que em 08 de outubro de 2003, intimamos o fornecedor a apresentar as vias originais das notas fiscais referente aos serviços prestados à empresa Cia Agroindustrial Nova Esperança. Em resposta a nossa intimação, os sócios da empresa que foram localizados em sua residência, através do termo

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

de Depoimento anexo, informaram que: (a) nunca mantiveram relações comerciais com a empresa Cia Agroindustrial Nova Esperança; (b) as notas fiscais e recibos apresentados por aquela empresa à fiscalização não foram emitidos por nossa empresa; e (c) a nossa empresa nunca funcionou no endereço no Lot. N. S. do Perpetuo Socorro s/nº, Bairro Santo Antonio, Juazeiro - BA;

- que, do exposto acima, concluímos que as notas fiscais e recibos apresentados pela Cia Agroindustrial Nova Esperança são inidôneos ou frios e que os valores constantes dos mesmos foram utilizados para acobertar pagamentos efetuados a beneficiários não identificados.

Em sua peça impugnatória de fls. 63/72, instruída pelos documentos de fls. 73/95, apresentada, tempestivamente, em 20/11/03, a contribuinte, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indis põe contra a exigência fiscal, requerendo que a mesma seja declarada insubsistente, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que é necessário identificar a hipótese figurada, ou a figura do tipo tributável. Para tanto, há uma técnica que consiste na dissecação dessa norma para identificar nela os elementos constitutivos aos quais deverão corresponder todas as características do acontecimento definido em Lei que tem força de fazer nascer o dever jurídico de pagar tributo. Esses elementos são quatro: o pessoal que indica as pessoas envolvidas no acontecimento (sujeito ativo e sujeito passivo); o material que revela a matéria (coisa ou pessoa) tributável, bem assim a mensuração dessa matéria (base de cálculo) e o referencial de quantificação do tributo (alíquota), o espacial que descreve a área onde o acontecimento ocorrerá; o temporal que determina o momento em que a caracterização desse tipo se completará;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

- que, quanto a preliminar de decadência, tem-se que o Código Tributário Nacional estabelece no seu art. 150, § 4º, que por homologação o lançamento dos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento deles, sem prévio exame da autoridade administrativa;

- que essa homologação deve ser feita dentro de 05 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador: "Se a lei não fixar prazo á homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.";

- que como se vê do auto de infração, os fatos que teriam gerado o dever de pagar o Imposto de Renda Retido na Fonte nele reclamado pelos ilustres autuantes, ter-se-ia ocorrido, nos anos de 1997 e 1998;

- que contados os cinco anos a partir de 1997 e 1998, então o procedimento administrativo do lançamento, isto é, a seqüência de atos administrativos que teriam de ser essencialmente, praticados para que se identificassem a responsabilidade tributária teria de ser concluída em 2002;

- que a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto. Neste caso, o contribuinte é efetivamente aquele que aufera a renda ou os proventos;

- que a alegação dos autuantes também, não se configura, porque aconteceram apenas erros na classificação dos lançamentos e porque isto não provocou qualquer alteração no resultado do exercício;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

- que tal fato pode ser comprovado mediante diligência e minuciosa análise dos comprovantes de despesas comprovando todos os pagamentos e os respectivos beneficiários e nos balancetes que a autuada regularmente escritura e que, desde já, deixa a disposição para exame, com o escopo de dirimir qualquer dúvida que se apresente na verificação da realidade fática.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as razões apresentadas pela impugnante, Terceira Turma de Julgamento da DRJ em Recife - PE conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção integral do crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que, preliminarmente, observa-se que os pagamentos efetuados em 30/04/98, 30/06/98, 23/10/98 e 30/11/98, que totalizam os valores de R\$ 291.307,69, R\$ 618.230,77, R\$ 192.369,23 e R\$ 29.076,92, respectivamente, objeto do lançamento em exame, não foram atingidos pelo instituto da decadência. O prazo decadencial de cinco anos da ocorrência do fato gerador, não se aplica aos lançamentos por homologação, quando comprovada a ocorrência de fraude, dolo ou simulação, consoante dispõe o § 4º do artigo 150 do CTN. A utilização de notas fiscais e recibos que foram recusados pelos emitentes como verdadeiros, para darem suporte a pagamentos efetuados pela autuada, caracteriza a fraude fiscal, deslocando o prazo decadencial para o artigo 173, incisos I do CTN;

- que a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, em sua expressiva maioria, mostra-se pacificada em relação ao fato de que, existindo dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173 e parágrafos do CTN, como forma de demarcar o limite ao exercício do direito fazendário;

- que no caso em exame, os pagamentos a beneficiários não identificados ocorreram em 30/04/98, 30/06/98, 23/10/98 e 30/11/98. Considerando-se vencido o imposto

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

no dia do pagamento, consoante determina o § 2º do artigo 61 da Lei nº 8.891, de 1995, o primeiro dia do exercício seguinte para todos os pagamentos ocorridos no ano de 1998 é 01/01/99. O termo final do prazo decadencial, portanto, somente ocorreria em 31/12/03, mas o lançamento foi cientificado à contribuinte em data anterior (22/10/03 - fl. 08);

- que indefiro o pedido para realização de diligência ou perícia, tendo em vista que os comprovantes de despesas (notas fiscais e recibos que deram suporte aos pagamentos que a autuado escriturou), que poderiam ser objeto de análises nos citados procedimentos já foram considerados inidôneos pelos emitentes, e não houve a apresentação de contra-prova destinada a infirmar os Termos de Depoimento às fls. 15/18. É oportuno ressaltar que o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993, autoriza a autoridade julgadora de primeira instância a indeferir a pedido de diligência ou perícia eventualmente solicitada, quando entendê-la prescindível, sem que se configure tal fato cerceamento do direito de defesa;

- que quanto à exigência tributária inserta no artigo 61 da Lei nº 8.981/95, é assente na doutrina que cabe ao legislador, agente político com legitimidade popular para instituir ou aumentar tributo, observar os princípios constitucionais e as regras gerais do direito tributário, porque seja qual for o juízo de valor que se faça das leis tributárias, possuem elas efeito vinculante para o agente administrativo, que delas não pode afastar-se sem ver maculado de vícios o ato que lhes nega eficácia plena;

- que, no mérito, entendo que a situação necessária e suficiente para fazer surgir a obrigação tributária está bem delineada no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, em homenagem aos princípios da legalidade e tipicidade, sendo a fonte pagadora a única responsável pelo tributo devido, tendo em vista a incidência do imposto de renda ocorrer exclusivamente na fonte;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

- que a autuada em sua defesa não ataca a questão de fundo, que é a prova de que as notas fiscais que foram escrituradas em sua contabilidade são inidôneas e que efetivamente efetuou os pagamentos a Odete Vieira do Nascimento;

- que documento inidôneo lastreando a saída de numerário, por si só, já é suficiente para dar sustentação ao lançamento do imposto de renda exclusivamente na fonte, nos termos do artigo 61 da lei nº 8.981, de 1995;

- que os fatos acima narrados e descritos no Termo de Verificação Fiscal dão suporte ao agravamento da multa de ofício, pois os elementos de prova constantes dos autos, especialmente o Termo de Depoimento à fl. 15, evidenciam a fraude fiscal.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

“Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Data do fato gerador: 30/04/1998, 30/06/1998, 30/10/1998, 30/11/1998

Ementa: DECADÊNCIA

Na ocorrência de dolo fraude ou simulação, a Fazenda Pública terá prazo apenas para terminar o Lançamento, que será de 05 (cinco) anos, contados da data em que notificar o Sujeito Passivo do início do processo que culminará com o Lançamento, conforme se encontra regrado no parágrafo único do art 173 do Código Tributário Nacional - CTN.

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

É devido o Imposto de Renda exclusivamente na fonte quando constatada a saída de numerário suportada em documentos inidôneos, caracterizando pagamento sem causa e a beneficiário não identificado.

Lançamento Procedente.”

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

Cientificada da decisão de Primeira Instância, em 09/03/04, conforme Termo constante às fls.107/109, e, com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, em tempo hábil (05/04/04), o recurso voluntário de fls. 110/122, instruído com os documentos de fls. 123/132, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

Consta nos autos às fls. 142/1528 a Relação de Bens e Direito Para Arrolamento, objetivando o seguimento do recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei nº 9.639, 1998, que alterou o art. 126, da Lei nº. 8.213, de 1991, com a redação dada pela Lei nº. 9.528, de 1997.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

A presente discussão restringe-se as preliminares de decadência e de nulidade da decisão de primeira instância e, no mérito, à falta de retenção e recolhimento de imposto de renda na fonte, que conforme a peça acusatória, a autuada, como responsável legal, deveria ter retido e recolhido quando efetuou os pagamentos a beneficiários não identificados.

Em sua defesa a suplicante sustenta preliminar de decadência dos fatos geradores lançados, bem como sustenta que não foram realizadas as diligências solicitadas e razões de mérito.

Quanto à decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários lançados, sob o entendimento de que quando se tratar de incidência de imposto de renda na fonte há o dever do sujeito passivo de efetuar o pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa, o que se configura como lançamento por homologação e neste caso o decurso do prazo decadencial de cinco anos se verificará entre a data da ocorrência do fato gerador (data do pagamento) e a data da ciência do lançamento procedido mediante o Auto de Infração, por se tratar de lançamento por homologação, ao amparo do artigo 150,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

§ 4º do CTN, não assiste razão a suplicante, pelas razões abaixo expostas.

Nunca tive dúvidas de que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. No caso dos autos, ou seja, quando se tratar de pagamentos sem causa / operação não comprovada estes pagamentos estão sujeitos ao pagamento do imposto de renda na fonte, e a sua apuração deve ser realizada na ocorrência do pagamento e o recolhimento do imposto se processa na mesma data. Razão pela qual têm 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 os cinco anos têm como termo inicial à data da ocorrência do fato gerador. Ou seja, transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, quer tenha havido homologação expressa, quer pela homologação tácita, está precluso o direito da Fazenda de promover o lançamento de ofício, para cobrar imposto não recolhido, exceto nos casos de evidente intuito de fraude, onde a contagem do prazo decadencial fica na regra geral, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Desta forma, embora respeite a posição daqueles que assim não entendem, tenho para mim que não está extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário tendo em vista o evidente intuito de fraude praticado pela suplicante, a qual será analisado no tópico da multa qualificada, em razão dos motivos abaixo expostos.

Como se sabe, a decadência é na verdade a falência do direito de ação para proteger-se de uma lesão suportada; ou seja, ocorrida uma lesão de direito, o lesionado passa a ter interesse processual, no sentido de propor ação, para fazer valer seu direito. No entanto, na expectativa de dar alguma estabilidade às relações, a lei determina que o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

lesionado dispõe de um prazo para buscar a tutela jurisdicional de seu direito. Esgotado o prazo, o Poder Público não mais estará à disposição do lesionado para promover a reparação de seu direito. A decadência significa, pois, uma reação do ordenamento jurídico contra a inércia do credor lesionado. Inércia que consiste em não tomar atitude que lhe incumbe para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de ação, até que ele se perca - é a fluência do prazo decadencial.

É de se esclarecer, que 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). 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.

Como é sabido o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Com o lançamento constitui-se o crédito tributário, de modo que antes do lançamento, tendo ocorrido o fato imponível, ou seja, aquela circunstância descrita na lei como hipótese em que há incidência de tributo verifica-se tão somente obrigação tributária que não deixa de caracterizar relação jurídica tributária.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

É sabido que são utilizados, na cobrança de impostos e/ou contribuições, tanto o lançamento por declaração quanto o lançamento por homologação. Aplica-se o lançamento por declaração (artigo 147 do Código Tributário Nacional) quando há participação da administração tributária com base em informações prestadas pelo sujeito passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o justo final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do CTN, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05(cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos - lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame do sujeito ativo - lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se à existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

Por decadência entende-se a perda do direito de o fisco constituir o crédito tributário, pelo lançamento.

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

(...)

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

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

(...)

4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

(...)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

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

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

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Depreende-se, desse texto, que o prazo decadencial é único, ou seja, de cinco anos e o tempo final é um só, o da data da notificação regular do lançamento, porém, o termo inicial, ou seja, a data a partir da qual flui a decadência é variável, como se observa abaixo:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, item I);

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal o lançamento anteriormente efetuado (CTN, art. 173, item II);

III - da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único);

IV - da data da ocorrência do fato gerador, nos tributos cujo lançamento normalmente é por homologação (CTN, art. 150, § 4º);

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

V - da data em que o fato se tornou acessível para o fisco, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o lançamento normal do tributo é por homologação (CTN, art. 149, inciso VII e art. 150, § 4º).

Pela regra geral (art. 173, I), o termo inicial do lustro decadencial é o 1º dia do exercício seguinte ao exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado (contribuinte omissor na entrega da declaração de rendimentos, ocorrência de dolo, fraude ou simulação (evidente intuito de fraude)).

O parágrafo único do artigo 173 do CTN altera o termo inicial do prazo para a data em que o sujeito passivo seja notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. É claro que esse parágrafo só tem aplicação quando a notificação da medida preparatória é efetivada dentro do 1º exercício em que a autoridade poderia lançar.

Já pelo inciso II do citado artigo 173 se cria uma outra regra, segundo a qual o prazo decadencial começa a contar-se da data da decisão que anula o lançamento anterior, por vício de forma.

Assim, em síntese, temos que o lançamento só pode ser efetuado dentro de 5 anos, contados de 1º de janeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a menos que nesse dia o prazo já esteja fluindo pela notificação de medida preparatória, ou o lançamento tenha sido, ou venha a ser, anulado por vício formal, hipótese em que o prazo fluirá a partir da data de decisão.

Se tratar de revisão de lançamento, ela há de se dar dentro do mesmo quinquênio, por força da norma inscrita no parágrafo único do artigo 149.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

É incontestado que o Código Tributário Nacional e a lei ordinária asseguram à Fazenda Nacional o prazo de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário.

Como se vê a decadência do direito de lançar se dá, pois, com o transcurso do prazo de 5 anos contados do termo inicial que o caso concreto recomendar.

Há tributos e contribuições cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então, antecipado e a autoridade o homologará expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo de 5 anos contados do fato gerador.

Após estas considerações, se faz necessário, ainda, tecer alguns comentários quanto à matéria específica deste processo, qual seja: decadência do direito de lançar o imposto de renda apurado em operações de pagamentos a beneficiários não identificados e/ou pagamento efetuado sem a comprovação da operação ou causa, quando tributados pelo imposto de renda na fonte.

Diz o diploma legal - Lei nº. 8.981, de 1995:

“Art. 61 - Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à 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 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

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.”

Do texto legal, acima transcrito, conclui-se que a partir do ano de 1995, os pagamentos a beneficiário não identificado e os pagamentos sem causa estão sujeitos à tributação de imposto de renda exclusivo na fonte, cabendo as pessoas jurídicas reter e recolher o respectivo imposto de renda na fonte na data da ocorrência do fato gerador.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do CTN.

Ora, próprio CTN fixou períodos de tempo diferenciados para atividade da Administração Tributária. Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do CTN, que o prazo quinquenal teria início a partir “do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparando o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

Não me restam dúvidas, de que o tributo oriundo de pagamentos a beneficiário não identificado ou pagamento efetuado sem a comprovação da operação ou causa previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, se encaixa nesta regra, onde a própria legislação aplicável atribui aos remetentes o dever, quando for o caso, de calcular e recolher os impostos, sem prévio exame da autoridade administrativa, ou seja, eles não devem aguardar o pronunciamento da administração para saber da existência, ou não, da obrigação tributária, pois esta já está delimitada e prefixada na lei, que impõe ao sujeito passivo o dever do recolhimento do imposto em questão.

Da mesma forma, não me restam dúvidas que o Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal que detém legitimidade para fixar o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários pelo Fisco. Inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de evidente intuito de fraude (fraude, dolo, simulação ou conluio) deverá ser adotada a regra geral contida no artigo 173 do CTN, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica.

Assim, o prazo decadencial, para efeito de exigência de tributo sujeito ao regime de homologação, em lançamento de ofício quando constatada e comprovado o evidente intuito de fraude é regido pelo artigo 173, inciso I, em razão do comando emanado pelo § 4º do artigo 150 do CTN.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

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 homologada 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 obriedade 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 à 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

aquele resultado, mesmo sem pagamento.

É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado pela inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja consequência é a extinção desse direito.

Decorrido o prazo de decadência desaparece a obrigação tributária, ou seja, a Fazenda Pública perde o direito de constituir o crédito tributário, ficando o sujeito passivo liberado com relação a esta obrigação tributária.

É inconteste que, no caso em questão, o início da contagem do prazo decadencial começou no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, no caso dos autos o primeiro fato gerador (pagamento) identificado pelo fisco ocorreu em 30 de abril de 1998. Logo, a contagem do prazo decadencial inicia-se em 1º de janeiro de 1999, encerrando-se em 31 de dezembro de 2003. Tendo sido o auto de infração cientificado em 22 de outubro de 2003, não se operou a decadência.

Da mesma forma, não pode prosperar o argumento de nulidade pela falta de conversão do julgamento em diligência, indeferido pela autoridade julgadora de Primeira Instância.

Não há dúvidas, que o Decreto nº 72.235, de 1972, com redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993 - Processo Administrativo Fiscal - diz:

“Art. 16 - A impugnação mencionará:

(...).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

§ 1º. Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

(...).

Art. 18 - A autoridade julgadora de Primeira Instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

§ 1º. Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados."

Da mesma forma, também não há dúvidas que a autoridade que proferiu a decisão tem a competência para decidir sobre o pedido de diligência, e é a própria lei que atribui à autoridade julgadora de primeira instância o poder discricionário para deferir ou indeferir os pedidos de diligência ou perícia, quando prescindíveis ou impossíveis, devendo o indeferimento constar da própria decisão proferida.

Ora, é cristalino nos autos, que o pedido de diligência formulado foi indeferido no entendimento de que é prescindível e que cabe ao contribuinte trazer a prova do que alega e não ao Fisco a sua produção e, em relação aos outros se referem a investigar aspecto já decidido em favor do contribuinte.

É de se ressaltar, que o poder discricionário para indeferir pedidos de diligência e perícia não foi concedido ao agente público para que ele disponha segundo sua

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

conveniência pessoal, mas sim para atingir a finalidade traçada pelo ordenamento do sistema, que, em última análise, consiste em fazer aflorar a verdade material com o propósito de certificar a legitimidade do lançamento.

Assim sendo, rejeito a preliminar de nulidade da decisão de Primeira Instância, por cerceamento do direito de defesa.

Quanto ao mérito, entendo que se faz necessário, em primeiro lugar, relacionar as questões de fato constatadas durante a análise dos autos do processo em discussão, para tanto se nota que a infração lançada foi falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre pagamentos a beneficiários não identificados, ou seja, sendo intimada a contribuinte não comprovou através da apresentação de documentação hábil e idônea os respectivos beneficiários. Infração capitulada no artigo 61 e seus parágrafos da Lei nº 8.981, de 1995.

Não tenho dúvidas, que o raciocínio utilizado pela fiscalização pode ser contestada, desde que seja feita de forma clara, demonstrando o equívoco cometido pela fiscalização. Ou seja, qualquer fato e/ou qualquer presunção utilizada pela fiscalização pode ser contestada, quando um juízo razoável de determinado fato não leva à existência do fato que se pretende provar.

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

Da análise dos autos, verifica-se que a suplicante não logrou comprovar por meio do necessário lastro contábil/documental que a saída recursos se destinaram a outros eventos a não ser aqueles constantes da peça acusatória. Em suma, restou provado, pela fiscalização, que a conjugação dos pagamentos efetuados com o preceito legal contido no art. 61 e parágrafos, da Lei nº 8.981/95, atributivo de efeito àquele acontecimento, compõe o fato jurídico gerador do imposto de renda na fonte ali vislumbrado. Nestes termos, e por ser da essência daquele dispositivo, torna-se necessário à discussão sobre a necessidade ou não da identificação do beneficiário e da origem da operação, bem como do nexo causal com o emitente (comprovação da operação ou a sua causa).

Existe o princípio genérico da legalidade segundo o qual somente a lei é fonte de direito. Há, ainda, um princípio específico de legalidade que supõe a existência de lei específica para qualquer tributo possa ser cobrado do contribuinte. Não basta, portanto, existência de lei anterior, mas faz-se necessário que esta especifique em que circunstâncias se há de cobrar o tributo. É o que certos tributaristas denominam de princípio da reserva da lei. O poder Público está impedido, de instituir ou aumentar tributo sem lei específica a respeito. Se ninguém é obrigado a fazer ou não fazer alguma coisa senão em virtude de lei, é obvio que o Estado não poderá impelir alguém a pagar tributo, a não ser que exista lei anterior prevendo a hipótese.

Vivemos em um Estado de Direito, onde deve imperar a lei, de tal sorte que o indivíduo só se sentirá forçado a fazer ou não fazer alguma coisa compelido pela lei. Daí porque o lançamento ser previsto no art. 142 do CTN como atividade plenamente vinculada, isto é, sem possibilidade de a cobrança se firmar em ato discricionário, e, por outro lado, obrigatória, isto é o órgão da administração não pode deixar de cobrar o tributo previsto em lei.

Diz o diploma legal - Lei nº. 8.981, de 1995:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

“Art. 61 - Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à 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 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.”

De acordo com a norma acima reproduzida, a lei estabelece 3 (três) hipóteses distintas de incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, a saber:

a) - Pagamentos efetuados a beneficiários não identificados - quando a Pessoa Jurídica, devidamente intimada, não logra êxito em identificar para quem efetuou o pagamento, ou se o Fisco fizer prova de que o beneficiário que a Pessoa Jurídica registrou e aponta como recebedor do pagamento, de fato, nada tenha recebido;

b) - Pagamentos sem causa - a Pessoa Jurídica não logra êxito em comprovar a efetividade da operação relacionada ao pagamento, ou se o Fisco fizer prova de sua inidoneidade, ou seja, de que a operação não se realizou. No caso de pagamentos efetivos de operações inexistentes, lastreados em documentação inidônea, além do lançamento do IRF, é cabível a glosa dos custos/despesas, tratando-se de Pessoa Jurídica optante pelo lucro real;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

c) - Concessão de benefícios indiretos de que tratam o artigo 74 da Lei nº 8.383, de 1991 - se o valor correspondente ao benefício for tratado como remuneração dos beneficiários para fins de incidência do imposto de renda.

Em relação às hipóteses "a" e "b" cabe ao fisco, antes de qualquer coisa, assegurar-se de que os pagamentos foram realizados, pois o fato gerador ocorre justamente pela percepção desses valores pelos beneficiários. A ocorrência do pagamento deve estar provada. Todavia, essa prova pode ser feita com a própria contabilidade da empresa. Nesse caso, se houver erro nos registros contábeis, o ônus da prova é do interessado.

No que tange ao item "c", cabe ao fisco fazer prova da ocorrência dos benefícios indiretos.

É de se frisar que o que está sendo tributado, exclusivamente na fonte, são os rendimentos recebidos pelos terceiros, sócios ou pessoas não identificadas. O interessado é o sujeito passivo da obrigação tributária por ter realizado o pagamento irregular. Não se trata de tributação dos recursos utilizados nos pagamentos, até porque, em princípio, o ingresso de tais recursos se deu de forma regular.

Todavia, em que pese tudo isso, data máxima vênia, entendo que ficou perfeitamente definido o fato gerador do IRF com base no artigo 61 da Lei nº 8.981/95. Já que o seu aparente nó górdio situa-se na fronteira entre a ocorrência ou não da efetuação do pagamento dos valores lançados, pressupostos materiais para o necessário enquadramento naquele tipo legal. Nos autos, restou devidamente comprovado que os pagamentos existiram e a autuada não justificou para quem ou a operação ou causa destes valores pagos.

A suplicante não explicou e nem comprovou através de documentação hábil



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

e idônea, de forma convincente, as razões que a levaram efetuar pagamentos questionados, apresenta somente alegações lastreados por documentos contábeis que não demonstram de forma clara o acontecido, que por si só, não são suficientes para justificar qualquer dúvida quanto à efetividade da infração que lhe é imputada, uma vez se tratarem de meras alegações sem a juntada de qualquer comprovante convincente que as alicercem.

Da mesma forma, é improcedente e sem qualquer fundamento o seu entendimento que o fisco se apegou somente a aspectos formais do lançamento.

Ao contrário de suas alegações, exatamente no que competia à empresa é que o fisco encontrou irregularidades, pois os documentos que lhe foram apresentados são inidôneos e não hábeis para lastrear os registros contábeis efetuados, e isso é fruto das irregularidades.

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.

É remansoso nos autos que houve a realização dos pagamentos. Entretanto, 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

Ora, 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. 8.981/95.

No presente caso, não existem comprovantes indicando como beneficiário a pessoa indicada na contabilidade, quando existiam não ficou comprovada a operação ou causa dos pagamentos realizados, razão pela qual a fiscalização considerou ilícita os procedimentos, porque, entendia que estes revelavam a intenção clara da recorrente em omitir a verdadeira intenção do repasse dos recursos.

É de se esclarecer, que é cristalino que os pressupostos de incidência são diversos, ou seja, “quando não for indicada a operação”, “quando não for indicada a causa”, e “quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário”. Como também é evidente que os pressupostos de incidência previstas neste artigo não são cumulativos, ou seja, basta ocorrer um deles para que flore o fato gerador do imposto de renda na fonte.

Não nos parece relevante o argumento fundado exclusivamente no fato de que os discutidos valores estavam devidamente registrados em notas fiscais e escriturados no Livro Diário e a existência física da empresa, já que não há discussão sobre este fato, e sim que não houve comprovação que aqueles serviços ou mercadorias constantes do documentário fiscal foram prestados. Indiscutivelmente, a escrituração só é válida quando lastreada em documentos hábeis e idôneos.

Entendo que é inútil examinar se a escrituração era regular ou não, ou se o valor encontrava-se ou não escriturado, pois o artigo 61, § 1º, da Lei nº 8.981, de 1995, é claro ao dispor que “a incidência prevista no *caput* aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.". No caso sob exame a contribuinte, com ou sem escrituração regular, não logrou provar a causa do pagamento objeto da autuação.

Entendo que está perfeitamente caracterizada a hipótese descrita na lei - pagamento a beneficiário não identificado -, por lado, é, totalmente, descabidas as alegações de que o pagamento está escriturado regularmente com a emissão do documentário fiscal relativo às operações.

Ora, o efeito da presunção "jûris tantum" é de inversão do ônus da prova. Portanto, cabia ao sujeito passivo se o quisesse apresentar provas da efetiva operação ou causa e identificando os beneficiários. Oportunidade que lhe foi proporcionada tanto durante o procedimento administrativo, através de intimação, como na impugnação, na fase ora recursal. Nada ou quase nada foi acostado que afastasse a presunção legal autorizada de que os pagamentos foram realizados a beneficiário sem causa.

Nesta linha de raciocínio, que está em conformidade com a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes, também improcedente assertiva da suplicante no sentido que o fisco efetuou o lançamento por presunção, nada provando.

Não se pode questionar a validade do emprego de indícios para mediante ilações deles extraídas provarem-se situações que, em face de particularidades próprias, não se poderiam provar de outra forma. Situações que as partes envolvidas procuram manter em sigilo por prejudicarem interesses de terceiros os quais, mais tarde, iriam tentar demonstrar o oposto. Por isso, não se documentam estes atos e mantêm-se cuidadosamente guardados os apontamentos ou registros paralelos a eles correspondentes. E, por questão de segurança, tais papéis não são, em regra autografados por ninguém.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

A prova da existência desses atos torna-se assim dificultados e só mesmo através de indícios se pode chegar ao fato final. E este indício serve de base à presunção comum capaz de convencer o julgador da verdade de um fato.

Como no direito processual brasileiro, para provar-se um fato, são admissíveis todos os meios legais, inclusive os moralmente legítimos ainda que não especificados na lei adjetiva e, sendo livre a convicção do julgador, não há porque se afastar a presunção como meio de prova no caso dos autos.

A presunção comum que convence a autoridade administrativa da existência de um fato que o contribuinte procura ocultar ao fisco é a mesma.

A propósito de presunção, valemo-nos do magistério de Gilberto de Uihôa Canto (Presunções no Direito Tributário - Resenha Tributária - SP 1991 - pág. 3 e 4), que assim leciona:

"2.2 - Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos, aquilo que é verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de freqüência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho. Porque na grande maioria das hipóteses análogas determinada situação se retrata ou define de um certo modo, passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim, o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da consequência já conhecida em situações verificadas no passado; dada à existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexu casual lógico que liga aos dados antecedentes.

2.3 - As presunções podem ser, segundo a sua origem: a) simples ou comuns, quando inferidas pelo raciocínio do homem a partir daquilo que ordinariamente acontece, ou b) legais ou de direito, quando estabelecidas na lei. Em ambos os casos terá de haver nexu causal entre duas situações (a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

atual e a sua conseqüente); a diferença entre elas consiste apenas em que no segundo é a lei que recorre à presunção, enquanto que no primeiro é o seu aplicador ou intérprete que a formula. Daí, a conseqüente distinção entre as duas figuras possíveis da presunção, a que incide na própria elaboração da norma (direito substantivo) e a que constitui modalidade probatória (direito adjetivo).

2.4 - Segundo a sua força, as presunções podem ser a) relativas (juris tantum) ou absolutas (jûris et de jure). Nas do primeiro tipo a norma é formulada de tal maneira que a verdade legal enunciada pode ser elidida pela prova de sua irrealidade. Nas do segundo tipo, pelo contrário, tem-se como certo aquilo que a norma previu, até mesmo em face da eventual prova de que na realidade a previsão deixou de materializar-se.”.

Ora, o artifício é tão manifesto que salta aos olhos de quem está analisando os fatos, pois se os fatos levantados pela fiscalização não fossem verdadeiros a suplicante teria apresentado provas cabais que os emitentes das notas fiscais teriam efetivamente recebido os valores em discussão, e não ficaria em meras alegações, com lastro probante muito frágil.

As evidências, colhidas pela fiscalização, vão muito além da simples presunção. Os elementos apresentados fiscalização são contundentes ao evidenciar o reiterado emprego de documentos inidôneos, assim entendidos aqueles emitidos como nota fiscal ou fatura de serviço, mas eivados de falsidade ideológica; isto é, documentos de teor fictício que não mantém justa relação com o serviço supostamente prestado.

Da mesma forma, não posso acompanhar o entendimento da nobre recorrente no que diz respeito à multa de lançamento de ofício qualificada, pelas razões alinhadas na seqüência.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

Entendo, que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada de 150%, cujo diploma legal é o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Como se vê nos autos, a ora recorrente foi autuada sob a acusação de ação dolosa e fraudulenta caracterizada pela utilização de “notas fiscais emitidas a título gracioso” pela empresa Estrutural, cujo objetivo único era comprovar junto à Sudene a liberação de recursos incentivados, e que no entender da autoridade lançadora caracteriza evidente intuito de fraude nos termos do Regulamento do Imposto de Renda.

Só posso concordar com esta decisão, já que, no meu entendimento, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude, já que sonegação, no sentido da legislação tributária reguladora do IPI, “é 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”. Porém, para a legislação tributária reguladora do Imposto de Renda, o conceito acima integra, juntamente com o de fraude e conluio da aplicável ao IPI, o de “evidente intuito de fraude”.

Como se vê o artigo 992, II, do RIR/94 e seus sucedâneos, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

prevêem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la.

Resta, pois, para o deslinde da controvérsia, saber se os atos praticados pelo sujeito passivo configuraram ou não a fraude fiscal, tal como se encontra conceituada no artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964, verbis:

“Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação 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.”

Entendo que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o evidente intuito de fraude e este está devidamente demonstrado nos autos, através da utilização de documentos fiscais inidôneos. Existe nos autos a prova material da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto.

Já ficou decidido por este Conselho de Contribuintes que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos.

Decisão, por si só suficiente para uma análise preambular da matéria sob exame. Não seria nem necessário à referência da decisão deste Conselho de Contribuinte, na medida em que é princípio geral de direito universalmente conhecido de que multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e neste caso o direito faz com cautelas para evitar abusos e arbitrariedades.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

O evidente intuito de fraude não pode ser presumido. Tirando toda a subjetividade dos argumentos apontados, resta apenas de concreto a falta de recolhimento do imposto de renda.

Da análise dos documentos constantes dos autos e das suposições da autoridade administrativa se pode dizer que houve o “evidente intuito de fraude” que a lei exige para a aplicação da penalidade qualificada.

Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos. Como se vê nos autos, a contribuinte foi autuada sob a acusação de realização de pagamentos a beneficiário não identificado/operações não comprovadas/operações sem causa (utilização de documentos fiscais inidôneos). Sendo que até o momento a suplicante não apresentou qualquer documento que lhe fosse favorável no sentido de descaracterizar a infração ou atenuar a imputação que lhe é dirigida de ação dolosa e fraudulenta. Não trouxe aos autos documentos que comprovassem a efetiva transferência das mercadorias, bem como a efetiva prestação de serviços pela empresa prestadora das notas fiscais glosadas e emitidas de forma ilícita e criminosa. Não apresentou documentos e informações lastreadas em documentação emitida por terceiros e que fossem convincentes para comprovar os efetivos pagamentos das mercadorias e dos serviços porventura prestados. Limitou-se na sua defesa a meras alegações, muitas vezes não condizentes com as provas dos autos.

Assim, entendo que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada de 150%, do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

Quando a lei se reporta a evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder desta ou daquela forma para alcançar tal ou qual finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista, ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, etc. Não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

É cristalino, que nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas, e por decorrência da natureza característica dessas figuras, o legislador tributário entendeu presente o intuito de fraude.

Enfim, há no caso a prova material suficiente da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto. Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13525.000137/2003-48
Acórdão nº. : 104-21.548

todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de REJEITAR a preliminares argüidas e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 27 de abril de 2006



NELSON MALLMANN