



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

**Processo nº** 18471.001547/2005-64  
**Recurso nº** 156.472 Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-003.182 – 2ª Turma  
**Sessão de** 06 de maio de 2014  
**Matéria** Decadência  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** COBE INCORPORAÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 01/03/2000, 03/05/2000, 12/06/2000, 15/06/2000, 21/06/2000

DECADÊNCIA. IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. ANTECIPAÇÃO DE RECOLHIMENTO. INEXISTÊNCIA.

O art. 62-A do RICARF obriga a utilização da regra do REsp nº 973.733 - SC, decidido na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, o que faz com que a ordem do art. 150, §4º, do CTN, só deva ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173 nas demais situações.

A antecipação do pagamento deve ser verificada para cada fato gerador ocorrido.

No caso, o fato gerador é o pagamento do valor e não foi identificado recolhimento do tributo específico para os fatos geradores em questão.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria votos, em dar provimento ao recurso, com retorno dos autos à Câmara de origem para análise das demais questões. Vencidos os Conselheiros Elias Sampaio Freire (Relator), Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado) e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

*(Assinado digitalmente)*

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

*(Assinado digitalmente)*

Elias Sampaio Freire – Relator

*(Assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Redator-Designado

EDITADO EM: 20/05/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Gustavo Lian Haddad, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

## **Relatório**

A Fazenda Nacional, inconformada com o decidido no Acórdão nº. 104-23.588, proferido pela Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes em 05 de novembro de 2008, interpôs, dentro do prazo regimental, recurso especial de divergência à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A decisão recorrida, por maioria de votos, acolheu a arguição de decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos até 17/10/2000 e, no mérito, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso. Seguem abaixo as suas ementas:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF - Exercício: 2001*

*PAGAMENTO SEM CAUSA - DECADÊNCIA. A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. 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. A 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.*

*MÚTUO DE BENS FUNGÍVEIS. O empréstimo de ações cuja liquidação se efetive com a devolução do equivalente da mesma*

*espécie de valor mobiliário, não constitui fato gerador do imposto de renda sobre ganho líquido.*

*DIVIDENDOS E JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO - REEMBOLSO. Não constituem rendimentos, os valores distribuídos pela companhia emissora das ações e repassados ao prestador, durante o decurso do contrato de empréstimo.*

*Arguição de decadência acolhida.*

*Recurso provido.*

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional entende que o r. acórdão diverge da jurisprudência mantida pelo CARF e pelo STJ sobre o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários sujeitos a lançamento por homologação, quando não houver recolhimento antecipado do imposto, devendo, portanto, ser reformado.

Apresenta dois acórdãos paradigmas das 2ª e 4ª Câmaras do 1º Conselho de Contribuintes, cujas ementas seguem abaixo:

#### **102-46.273**

*IRPF - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA - DATA DE INÍCIO DO PRAZO É A PREVISTA NO INC. I, DO ART. 173, DO CTN - O direito de a Fazenda Pública constituir de ofício o crédito tributário relativo ao imposto de renda da pessoa física, inclusive na hipótese de lançamento por homologação, extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, inc. I).*

#### **104-20.839**

*IRPF - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA - TERMO INICIAL - Na falta de pagamento antecipado do imposto, o termo inicial para contagem do prazo decadencial do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário pelo lançamento é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado ou a data da entrega da declaração referente ao período se esta for apresentada antes dessa data (art. 173, I e parágrafo único).*

Junta a esses paradigmas, o Informativo nº 250 do STJ, que firma o entendimento de que, não havendo recolhimento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do respectivo crédito tributário reger-se-á pelo disposto no art. 173, inciso I do CTN, como segue abaixo:

*LANÇAMENTO. HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. 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), que é de cinco anos. 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. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial impede o Fisco de praticar*

*qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita a Fazenda de proceder à regular constituição do crédito tributário para prevenir a decadência do direito de lançar. A Seção, ao prosseguir o julgamento, conheceu dos embargos e deu-lhes provimento. Precedentes citados: EREsp 101.407-SP, DJ 8/5/2000; EREsp 278.727-DF, DJ 28/10/2003; REsp 75.075-RJ, DJ 14/4/2003, e REsp 106.593-SP, DJ 31/8/1998. E R E s p 572.603-PR. Rei. Min. Castro Meira, julgados em 8/6/2005.*

Argumenta que, no caso dos autos, em que não houve antecipação de pagamento de tributos, não há atividade do contribuinte a homologar, cabendo à autoridade administrativa unicamente proceder ao lançamento de ofício dos valores devidos, de acordo com o art. 173, I do CTN.

Conclui, portanto, que tendo sido lavrado o auto de infração em 17/10/2005 em relação a fatos geradores ocorridos nos meses de março, abril e junho de 2000, não teria ocorrido a decadência do direito do Fisco proceder ao lançamento, uma vez que esse prazo se extinguiria somente em 31/12/2006.

Finaliza, requerendo o afastamento da decadência do lançamento e, em consequência, a determinação da apreciação do mérito do recurso voluntário do contribuinte ou a manutenção do acórdão de primeira instância.

Nos termos do Despacho nº. 2200-00.342/2011, foi dado seguimento ao pedido em análise.

O contribuinte apresentou contrarrazões.

Ressalta que o entendimento da PGFN está equivocado, uma vez que, pela análise das Declarações de Débitos e Créditos do ano-calendário de 2000, houve apuração e recolhimento tanto de IRPJ como IRRF. Assim, mesmo que seja adotado o entendimento defendido pela PGFN, havia o que ser homologado pelas autoridades fiscais, de modo que não há razão para o afastamento da regra decadencial prevista no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN.

Argumenta que, mesmo que não houvesse sido antecipado o pagamento, ainda assim estaria equivocado o entendimento de que a homologação prevista no art. 150 do CTN só acontece quando há a antecipação do pagamento pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Frisa que, embora haja decisões do STJ que pareçam amparar essa tese defendida pela PGFN, na verdade, quando se examinam cuidadosamente os casos em que o Superior Tribunal de Justiça aplicou o art. 173 a tributos lançados por homologação em razão de falta de pagamento, nota-se que o contribuinte, além de não pagar, não efetuou qualquer atividade no sentido de apurar o valor do tributo porventura devido. Tanto é assim que, para as situações em que o contribuinte exerce a apuração do valor do tributo que deveria ser pago em determinado período de apuração mas não o paga, ou seja, em que ele "declara mas não paga", o Superior Tribunal de Justiça, de forma pacífica, afirma não ser caso de contagem de prazo decadencial, mas de prazo prescricional, na medida em que a apuração do quantum devido pelo contribuinte dispensa a constituição formal do crédito, fazendo iniciar imediatamente prazo prescricional para o ajuizamento de execução fiscal para a cobrança do valor declarado e não pago.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 05/06/2

014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 22/05/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assin

ado digitalmente em 22/05/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Esclarece, neste ponto, que a inscrição em dívida ativa de tributo declarado e não pago independentemente de ato formal de lançamento de ofício somente é juridicamente possível porque, quando a fiscalização, ao verificar os dados apurados e declarados pelo contribuinte, concorda com tal apuração, homologando a atividade do contribuinte.

Ressalta que, o que a fiscalização homologa, portanto, não é o pagamento efetuado pelo contribuinte, mas a atividade deste ao apurar o montante do tributo a ser pago ou mesmo quando não há tributo algum a pagar (nos casos em que o contribuinte, no período de apuração, por exemplo, não praticar fato gerador, ou tiver créditos superiores ao montante de tributo gerado, ou ainda, contar com um estoque de prejuízos ou de créditos tributários compensáveis que resulte no não pagamento do tributo).

Conclui que não é necessária a existência de pagamento para que se opere a decadência mediante a homologação tácita de que trata o art. 150, parágrafo 4º do CTN, bastando, para tanto, que o sujeito passivo tenha efetuado regularmente a atividade de apuração do tributo devido (se houver), com o correspondente registro ou entrega de declaração, na forma que estabelecer a legislação pertinente.

Requer ainda que, caso seja provido o recurso especial da Fazenda Nacional, e consequentemente, for ser analisada a matéria referente à ocorrência de pagamentos sem causa realizados nos meses de março, abril e junho de 2000, que seja considerado o seu argumento – já apresentado em sua impugnação - de que não houve os supostos pagamentos sem causa e sim, uma mera transferência de recursos da Recorrida para os seus dois intermediários, os quais seriam utilizados para pagar pela compra de duas unidades imobiliárias, mas que jamais ocorreu, e que, portanto, foram devidamente devolvidos.

Finaliza, observando que esses fatos poderiam ter sido examinados tanto pela autoridade lançadora quanto pelos julgadores de primeira instância, que os descartaram sem qualquer justificativa como se fossem irrelevantes em razão da premissa equivocada segundo a qual fatos ocorridos em momento posterior ao suposto pagamento sem causa são imprestáveis para o afastamento da presunção fiscal.

Ao final, requer o não provimento do recurso da Fazenda Nacional.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

No que diz respeito à decadência dos tributos lançados por homologação temos o Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008, assim ementado:

*“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

*2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

*3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, invariavelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à*



*ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

*5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

*6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.*

*7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

O Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, através de alteração promovida pela Portaria do Ministro da Fazenda n.º 586, de 21.12.2010 (Publicada no em 22.12.2010), passou a fazer expressa previsão no sentido de que *"As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF"* (Art. 62-A do anexo II).

Em suma, inexistindo a comprovação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, o termo inicial será: (a) o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) o Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º).

No presente caso, o lançamento refere-se a falta de recolhimento de imposto de renda retido na fonte sobre pagamento sem causa ou de operação não comprovada, com fatos geradores ocorridos em: 01/03/2000, 03/05/2000, 12/06/2000, 15/06/2000.

Apontou o contribuinte que as Declarações de Débitos e Créditos do ano-calendário de 2000 (fls. 569 a 644) comprovam que houve apuração e recolhimento tanto de IRPJ como IRRF.

Entretanto, entendo que somente resta configurada a antecipação de pagamento para o fato gerador ocorrido na data de 01/03/2000 (fls. 575 e 577), posto que, nas

Declarações de Débitos e Créditos do ano-calendário de 2000, apesar de não haver recolhimento do IRRF para os códigos de receita a que se referem os fatos geradores que tratam do presente lançamento, constata-se que houve para o período de apuração (1ª semana de março de 2000) o recolhimento de IRRF para outros códigos de receita.

Saliento que para o mês de maio somente houve comprovação de antecipação de pagamento de IRRF para a 3ª semana (fls. 595), cujo período de apuração não corresponde a data do fato gerador, que foi 03/05/2000. Igualmente, para o mês de junho, somente houve comprovação de antecipação de pagamento de IRRF para a 1ª semana (fls. 596 e 598), cujo período de apuração não corresponde a data dos fatos geradores, que foram 12, 15 e 21/06.

Destarte, quando o contribuinte foi cientificado do auto de infração, em 17/10/2005, já se encontrava decaído o direito da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário, por ter transcorrido o prazo de cinco contados do fato gerador, relativamente ao fato gerador ocorrido em 01/03/2000. Por outro lado, para os fatos geradores ocorridos em 03/05, 12, 15 e 21/06, ante a ausência de antecipação de pagamento, ao se aplicar a regra do art. 173, I do CTN, o prazo inicial somente tem início em 01/01/2001, com termo final em 31/12/2005, tenho que não está consumada a decadência.

Pelo exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para afastar a decadência declarada referente aos fatos geradores ocorridos em 03/05, 12, 15 e 21/06, devendo os presentes autos retornarem ao colegiado a quo para apreciação das demais matérias constantes em recurso voluntário do contribuinte.

*(Assinado digitalmente)*

Elias Sampaio Freire



## Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Designado

Em que pesem a clareza e objetividade esposadas no voto do Sr. Conselheiro Relator, peço vênica para divergir quanto ao critério de verificação de antecipação do tributo, para fins de definição do termo inicial para contagem do prazo decadencial.

Pois bem, tenho como fundamental a utilização do conceito de fato gerador como elemento identificador do recolhimento apto a caracterizar antecipação. Esse critério decorre da leitura do Art. 150, § 4º da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), a seguir reproduzido:

*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 a 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.*

Repare a referência expressa ao prazo contado da ocorrência do fato gerador, no parágrafo, e à antecipação de pagamento, no caput do dispositivo acima apresentado.

Aplicando esse critério ao caso dos autos, temos o pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa comprovada como sendo o fato gerador do Imposto de Renda na Fonte. Portanto, deverá ser verificado recolhimento de tributo sobre o valor de cada pagamento discutido.

É bem verdade que, em alguns casos – mesmo sem uma prova direta – pode-se concluir ter havido antecipação de pagamento do tributo devido, relativo ao fato gerador discutido, quando:

- para o período de apuração referente ao pagamento, haja algum recolhimento de valor no código de receita correspondente a pagamentos com beneficiário não identificado ou sem causa comprovada; ou, ainda

- mesmo quando o recolhimento se referir a outro código de receita, houver prova de que ele está relacionado ao pagamento discutido.

Ocorre que nenhuma dessas duas situações se verifica nos autos. Com efeito, nos períodos referentes aos pagamentos em litígio, há apenas recolhimento de Imposto de Renda na Fonte claramente relacionado a outros fatos geradores, notadamente o pagamento de salários.

Por esses motivos, voto no sentido de dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, para aplicação do art. 173, I do CTN ao cálculo do prazo decadencial, com retorno do processo à Câmara a quo, para análise das demais questões do recurso voluntário, com relação aos períodos não alcançados pela decadência.

*(Assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos