



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002182/2002-42  
Recurso nº. : 148.550 - EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO  
Matéria : IRF - Ano(s): 1997  
Recorrentes : 2ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I e CLUBE DE REGATAS DO  
FLAMENGO  
Sessão de : 22 de junho de 2006  
Acórdão nº. : 104-21.678

**DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO** - 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. 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.

**PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA - ARTIGO 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995 - CARACTERIZAÇÃO** - A pessoa jurídica que efetuar a entrega de recursos a terceiros ou sócios acionistas ou titulares, contabilizados ou não, cuja operação ou causa não comprove mediante documentos hábeis e idôneos, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa, nos termos do art. 61, § 2º da Lei nº 8.981, de 1995.

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA** - Se não estiver demonstrado nos autos que a ação do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude, não cabe a aplicação da multa qualificada, de 150%.

Preliminar rejeitada.

Recurso de ofício negado.

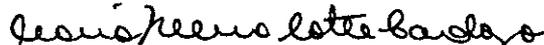
Recurso voluntário parcialmente provido. *pe*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002182/2002-42  
Acórdão nº. : 104-21.678

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos de ofício e voluntário interpostos pela 2ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I e CLUBE DE REGATAS DO FLAMENGO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade e NEGAR provimento ao recurso de ofício e, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para excluir da exigência os valores relativos a fatos geradores anteriores a 19/11/1997. Vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa (Relator), Maria Beatriz Andrade de Carvalho e Maria Helena Cotta Cardozo, que negavam provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nelson Mallmann

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO  
PRESIDENTE

  
NELSON MALLMANN  
REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 13 NOV 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR, HELOÍSA GUARITA SOUZA, GUSTAVO LIAN HADDAD e REMIS ALMEIDA ESTOL.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002182/2002-42  
Acórdão nº. : 104-21.678

Recurso nº. : 148.550  
Recorrente : 2ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I e CLUBE DE REGATAS DO  
FLAMENGO

## RELATÓRIO

Contra CLUBE DE REGATAS DO FLAMENGO, entidade inscrita no CNPJ/MF sob o nº 33.649.575/0001-99, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 79/88 para formalização da exigência de crédito tributário de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF no montante total de R\$ 2.563.367,98, sendo R\$ 709.884,31 a título de imposto; R\$ 788.657,29 referente a juros de mora, calculados até 31/10/2002 e R\$ 1.064.826,38 referente a multa de ofício, qualificada, no percentual de 150%.

### Infração

A infração está assim descrita no Auto de Infração:

“OUTROS RENDIMENTOS – BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO – O presente lançamento foi efetuado com base nas infrações relatadas no Termo de Constatação Fiscal, que acompanha este Auto de Infração, apuradas no ano-calendário de 1997, relativas a pagamentos a beneficiários não identificados, debitados na conta eventuais. Cabe destacar que os lançamentos foram efetuados com base no artigo 173, inciso I, do CTN, uma vez que as operações praticadas pelo clube desautorizam a aplicação do disposto no parágrafo 4º, do artigo 150 do mesmo diploma legal.”

No Termo de Verificação e Constatação de fls. 72/78 a autoridade lançadora relata, em síntese, que o lançamento refere-se a supostos pagamentos registrados na contabilidade do Clube, tendo como contrapartida a conta EVENTUAIS e cuja comprovação de sua efetividade não foi comprovada pelo Clube, embora tenha sido reiteradamente



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002182/2002-42  
Acórdão nº. : 104-21.678

intimado a fazê-lo. Concluiu daí a Fiscalização que esses lançamentos visavam *"acobertar pagamentos para os quais não existia a regular identificação da sua causa e dos seus beneficiários."*

Esclarece, ainda, o Termo de Verificação e Constatação, que documentos apresentados pelo Fiscalizado como comprovação das despesas, apresentavam irregularidades que os desqualificavam como prova idônea. Refere-se especificamente a notas de emissão das empresas Depósito Popular Ltda. e Ferragens Mil de Petrópolis Ltda., a primeira não foi localizada e a segunda, intimada, negou a emissão dos documentos que, em diligências posteriores junto à gráfica e à Secretaria de Fazenda do Estado, trouxeram evidências de que os documentos fiscais seriam falsos.

Impugnação

Inconformado com a exigência, o Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 267/272, onde argúi, preliminarmente, a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário. Sustenta que se trata de tributo sujeito ao lançamento por homologação e que se aplica ao caso a regra do art. 150, § 4º do CTN.

Quanto ao mérito, afirma que não há provas nos autos da infração. Diz que não se comprovou que houve pagamento a beneficiários contribuintes, sem a retenção do imposto na fonte e que a Fiscalização não aprofundou investigações nesse sentido, como, segundo entende, seria seu dever.

Argumenta que no período fiscalizado foram realizadas diversas obras nas dependências do impugnante *"de modo que para desconsiderar inválidos os lançamentos fiscais no livro diário, os fiscais deveriam demonstrar de forma clara que o destino da receita do Clube não coaduna com as mercadorias narradas."* Argumenta, ainda, que boa parte das notas fiscais apresentadas não foram questionadas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002182/2002-42  
Acórdão nº. : 104-21.678

Decisão de primeira instância

A DRJ/RIO DE JANEIRO/RJ I julgou procedente em parte o lançamento, para excluir a qualificação da penalidade, reduzindo a multa de ofício para o percentual de 75%, com os fundamentos consubstanciados nas ementas a seguir reproduzidas.

"Assunto: Normas de Administração Tributária  
Ano-calendário: 1997

Ementa: NULIDADES – Comprovado que o auto de infração formalizou-se com obediência a todos os requisitos previstos em lei e que não se apresentaram nos autos nenhum dos motivos de nulidades apontados no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, descabem as alegações do interessado.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF  
Ano-calendário: 1997

Ementa: DECADÊNCIA – Diante da falta de pagamentos, os efeitos decadenciais far-se-ão sentir cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO – mantém-se incólume o lançamento por falta de apresentação de documentos suportes aos registros contábeis.

MULTA QUALIFICADA – exclui-se a multa qualificada se a motivação do ato e suposta comprovação da ação dolosa refere-se a fato administrativo não atuado.

Lançamento Procedente em Parte."

A decisão de primeira instância baseou-se, em síntese, nas seguintes considerações:

- que o lançamento observou a todos os requisitos de validade e, portanto, não há vício a ensejar sua nulidade;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002182/2002-42  
Acórdão nº. : 104-21.678

- que o lançamento foi aperfeiçoado dentro do prazo decadencial, cujo termo inicial, na ausência de pagamento antecipado, é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 172, I do CTN;

- que o Contribuinte não comprovou, durante a Fiscalização e na fase impugnatória, a efetividade dos pagamentos e os respectivos beneficiários dos valores registrados na sua contabilidade e que serviram de base para o lançamento;

- que sem essa comprovação, incide o imposto, no percentual de 35%, conforme foi exigido no lançamento;

- que, para os fatos administrativos autuados, não há qualquer comprovação da prática de conduta dolosa que pudesse motivar a aplicação da multa qualificada.

Recurso de ofício

A DRJ/RIO DE JANEIRO-RJ I interpôs recurso de ofício ao Primeiro Conselho de Contribuintes em relação à parte do crédito tributário exonerada.

Recurso voluntário

Cientificado da decisão de primeira instância em 07/06/2004 (fls. 405v) e com ela não se conformando, o Contribuinte apresentou o recurso de fls. 407/419 onde reproduz, em síntese, as mesmas alegações e argumentos da Impugnação.

É o Relatório.



Processo nº. : 18471.002182/2002-42  
Acórdão nº. : 104-21.678

## VOTO VENCIDO

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Relator

### Recurso de ofício – fundamentos

O Recurso de ofício preenche os requisitos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele conheço.

O recurso de ofício diz respeito tão-somente à desqualificação da penalidade. Entendeu a decisão de primeira instância que não está configurado nos autos o evidente intuito de fraude a ensejar a exasperação da penalidade, e que a fraude apontada não foi objeto do lançamento.

De fato, compulsando os autos, verifica-se um descompasso entre os fatos relatados, mormente no que diz respeito a documentos fiscais inidôneos e os valores que foram objeto de lançamento. É de se estranhar o fato de a Fiscalização ter se esforçado em demonstrar que documentos fiscais que lastrearam registros contábeis eram inidôneos, devendo-se mencionar sobre esse ponto especialmente as notas fiscais emitidas por Ferrangens Mil de Petrópolis Ltda., e o fato de os valores correspondentes aos pagamentos correspondentes a essas notas fiscais não figurarem no lançamento.

Como notou a decisão recorrida, o lançamento diz respeito apenas aos valores lançados a débito da conta 2.1.2.002.001 que não incluem os registros das notas fiscais comprovadamente inidôneas. É dizer, o que se vê dos autos é que, embora a Fiscalização tenha apurado que o Contribuinte registrou pagamentos lastreados em notas fiscais inidôneas, o lançamento não se refere a esses pagamentos, mas a outros. Os

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002182/2002-42  
Acórdão nº. : 104-21.678

pagamentos que serviram de base para o lançamento estão discriminados nos respectivos registros contábeis, com descrições diversas, entre elas pagamentos referentes a complementações de salários, intermediação de atleta, despesas com o departamento de futebol, etc. Em nenhum desses casos, se verifica correspondência de valores ou de objeto com os documentos fiscais inquinados de inidôneos.

Assim, entendo correta a conclusão da decisão de primeira instância. De fato, em relação aos itens que serviram de base para o lançamento, não se verifica a utilização de documentos inidôneos ou de outra forma de fraude, dolo ou simulação. O que há é, tão-somente, o registro de pagamentos cujos beneficiários e as causas não foram informados pelo Contribuinte quando intimado a fazê-lo.

Concluo, portanto, no mesmo sentido da decisão recorrida, entendendo que não estão configurados nos autos as causas ensejadoras da exasperação da multa de ofício.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso de ofício.

Recurso voluntário – fundamentos

O Recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele conheço.

Como se vê, resta em discussão as preliminares de nulidade e de decadência e, quanto ao mérito, a ocorrência, ou não, no caso concreto, da situação definida no art. 61, da Lei nº 8.961, de 1995.

Quanto à alegação de nulidade do lançamento, o contribuinte não aponta nenhum vício no procedimento ou no próprio lançamento que possa ensejar a sua invalidade. Ao contrário, o que se verifica, é que todos os requisitos foram observados: o



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002182/2002-42  
Acórdão nº. : 104-21.678

lançamento foi feito por servidor competente e não se cogita de que tenha havido cerceamento do direito de defesa, tendo o Contribuinte tido amplo conhecimento da matéria tributária e podido exercer plenamente o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade.

Quanto à decadência, a discussão prende-se à definição do seu termo inicial. Sustenta o Recorrente que, tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como é o caso do Imposto de Renda, o termo inicial de contagem do prazo decadencial seria a data do fato gerador, nos termos do art. 150, *caput* e § 4º do CTN.

Embora reconheça que essa tese tem adeptos neste Conselho de Contribuintes, onde é posição majoritária, dela diverjo. Empresto ao art. 150, § 4º do CTN, abaixo transcrito, interpretação que conduz a conclusão diversa.

"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 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

Entendo que o prazo referido no § 4º do art. 150, do CTN diz respeito à decadência do direito de a Fazenda revisar os procedimentos de apuração do imposto devido e do correspondente pagamento, sob pena de restarem estes homologados, e não à decadência do próprio direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento. Nesse sentido, o § 4º do art. 150 do CTN só pode ser acionado quando o Contribuinte,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002182/2002-42  
Acórdão nº. : 104-21.678

antecipando-se ao fisco, procede à apuração e recolhimento do imposto devido. Sem isso não há o que ser homologado.

Nos casos de omissão de rendimentos, não há falar em homologação no que se refere aos rendimentos omitidos. Homologação, na definição do festejado Celso Antonio Bandeira de Mello "é ato vinculado pelo qual a Administração concorda com ato jurídico já praticado, uma vez verificada a consonância dele com os requisitos legais condicionadores de sua válida emissão" (Curso de Direito Administrativo, 16ª edição, Malheiros Editores – São Paulo, p. 402). A homologação pressupõe, portanto, a prática anterior do ato a ser homologado. É dizer, não se homologa a omissão, o vazio.

Com efeito, quando homologado tacitamente o procedimento/pagamento feito pelo contribuinte, não haverá lançamento, não porque tenha decaído o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário, mas porque não haverá crédito a ser constituído, posto que a apuração e o pagamento do imposto feito pelo contribuinte terão sido confirmados pela homologação.

No caso concreto ora examinado, o lançamento refere-se a pagamentos a beneficiários não identificados sobre os quais deveria incidir o Imposto de Renda na Fonte, e não só não houve a retenção e pagamento desse imposto, como esses valores não constam de qualquer procedimento adotado pelo Contribuinte, conseqüentemente, não poderiam ter sido homologadas. Configura-se, assim, a hipótese referida no art. 149, V do CTN, *verbis*:

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

(...)

V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;"



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002182/2002-42  
Acórdão nº. : 104-21.678

Assim, independentemente da discussão sobre a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, tema que será abordado mais adiante, aplica-se no caso, a regra do art. 173 do CTN, a seguir transcrito, *verbis*:

"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."

O prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, portanto, conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso, conta-se a partir de 1º de janeiro de 1998, encerrando-se apenas em 31 de dezembro de 2002, antes, portanto, da ciência do lançamento (19/11/2002).

Quanto ao mérito, o lançamento refere-se a valores que foram registrados na contabilidade como pagamentos e, intimado, o Contribuinte não logrou comprovar a sua efetividade. Também não esboçou nenhum movimento nesse sentido durante as fases impugnatória e recursal.

Resta configurada, assim, a hipótese referida no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, a saber:

"Art. 61. Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, á alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002182/2002-42  
Acórdão nº. : 104-21.678

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

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

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

A alegação de que a Fiscalização teria o dever de aprofundar as investigações, sob pena de invalidade do lançamento não procede. É verdade que cabe à Fiscalização aprofundar investigações, com o propósito de identificar e comprovar a ocorrência de infrações fiscais. Mas, no caso, bastava intimar o contribuinte a comprovar, com documentos hábeis e idôneos, os valores registrados em sua contabilidade, bastando a não comprovação desses fatos para caracterizar a infração.

Apesar das diversas oportunidades que teve o Recorrente, durante os procedimentos fiscais, na fase impugnatória e na fase recursal, para apresentar tais provas, não o fez.

Também não procede a alegação de que caberia ao Fisco comprovar que terceiros se beneficiários desses pagamentos, de quem deveria ser exigido o tributo. Ora, a tributação na fonte, nesse caso, deve-se precisamente ao fato de que os beneficiários dos rendimentos não são identificados; de que, apesar de registrados formalmente como pagamentos de despesas, por exemplo, os recursos que saíram tiveram destinação diversa, beneficiando terceiras pessoas, que não são identificadas. Daí a legitimidade da incidência do Imposto de Renda na Fonte.

Ante a falta de comprovação dos beneficiários dos pagamentos e de suas causas, entendo caracterizada a hipótese referida no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002182/2002-42  
Acórdão nº. : 104-21.678

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões (DF), em 22 de junho de 2006

  
PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002182/2002-42  
Acórdão nº. : 104-21.678

VOTO VENCEDOR

Conselheiro NELSON MALLMANN, Redator

Com a devida vênia do nobre relator da matéria, Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, permito-me divergir quanto a preliminar de decadência.

Entende, o nobre relator, que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso, conta-se a partir de 1º de janeiro de 1998, encerrando-se apenas em 31 de dezembro de 2002, antes, portanto, da ciência do lançamento (19/11/2002).

Com a devida vênia, não posso compartilhar com tal entendimento, pelos motivos expostos abaixo.

Quanto à decadência do direito de a Fazenda Pública constituir créditos tributários relativos aos fatos geradores relativo aos períodos anteriores a 19/11/97, 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, § 4º do CTN, assiste razão a suplicante, pelas razões abaixo expostas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002182/2002-42  
Acórdão nº. : 104-21.678

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 está extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário, relativo aos fatos geradores anteriores a 19/11/97, tendo em vista a desqualificação da multa de lançamento de ofício, a qual foi analisada pelo relator (voto vencido), e 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 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002182/2002-42  
Acórdão nº. : 104-21.678

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 imponible. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexivo 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 imponible, 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.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002182/2002-42  
Acórdão nº. : 104-21.678

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.

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 n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002182/2002-42  
Acórdão nº. : 104-21.678

"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.

...

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."

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002182/2002-42  
Acórdão nº. : 104-21.678

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);

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 omissivo 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002182/2002-42  
Acórdão nº. : 104-21.678

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.

É inconteste 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002182/2002-42  
Acórdão nº. : 104-21.678

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 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002182/2002-42  
Acórdão nº. : 104-21.678

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.

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.

Como, também, refuto o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por conseqüência, como o lançamento

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002182/2002-42  
Acórdão nº. : 104-21.678

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.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002182/2002-42  
Acórdão nº. : 104-21.678

a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subseqüentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

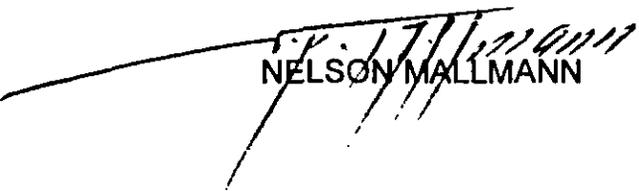
É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado pela inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja conseqüência é a extinção desse direito.

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 tendo em vista a desqualificação da multa de lançamento de ofício, o início da contagem do prazo decadencial começou a fluir na data dos fatos geradores. Ou seja, para os fatos geradores anteriores a 19/11/97 se operou a decadência, dentro em vista que a ciência do Auto de Infração se deu em 19/11/02.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de ACOLHER a preliminar de decadência para os fatos anteriores a 19/11/1997 e nas demais questões acompanho o relator

Sala das Sessões - DF, em 22 de junho de 2006

  
NELSON MALLMANN