



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

Processo nº 19515.003354/2004-76
Recurso nº 154.092 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-00.851 – 2ª Turma
Sessão de 11 de maio de 2010
Matéria IRF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BOMBRIL S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 1999

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

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente


RYCARDÓ HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA - Relator

EDITADO EM: 31 MAI 2010

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

Relatório

BOMBRIL S/A, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, em 27/12/2004, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, apurado a partir da ocorrência/constatação de pagamento sem causa, em relação ao ano-calendário 1999, conforme peça inaugural do feito, às fls. 1.435/1.442, e demais documentos que instruem o processo.

De conformidade com o Termo de Constatação Fiscal, às fls. 1.380/1.418, o presente crédito tributário fora lançado, com arrimo no artigo 61, § 1º, da Lei nº 8.981/95, c/c artigo 674, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000/1999, em razão das irregularidades a seguir transcritas:

"Argentine Global Bond"

2.1. o contribuinte adquiriu da empresa Bombril Overseas Inc., sediada nas Ilhas Virgens Britânicas, por intermédio de contratos de mútuo, e de Ignácio Rospide de Leon, corretor de bolsa, estabelecido no Uruguai, por meio de contratos de compra e venda, títulos da República da Argentina, denominados 'Argentine Global Bond', emitidos em 02/03/98;

2.2. em seguida, o interessado alienou estes títulos no mercado brasileiro;

2.3. o 'quantum' obtido por intermédio destas alienações foi remetido ao exterior, com o intuito de quitar as dívidas decorrentes das operações citadas no subitem 2.1; 2.4. conforme nota nº 342/04, emitida pelo Coordenador de Títulos Públicos do Ministério da Fazenda da Argentina, não houve a emissão de Títulos da República da Argentina no dia 02/03/98;

2.5. e m face do documento expedido pelo governo argentino, a fiscalização entendeu que os valores encaminhados à Bombril Overseas Inc. e Ignácio Rospide de Leon não tiveram como fundamento a quitação de dívidas;

2.4. concluíram os auditores, no sentido de que houve pagamento sem causa;

Títulos do Tesouro dos Estados Unidos

2.5. o contribuinte teria adquirido diversos títulos, entre eles, Títulos do Tesouro dos Estados Unidos, em contrapartida efetuou os pagamentos listados às fls. 1398/1407;

2.6. instado pela fiscalização a comprovar a propriedade destes títulos, bem como o local em que estavam custodiados e a declaração da instituição financeira que deteria os títulos escriturais, o interessado não pôde fazê-lo, razão pela qual, concluiu-se pelo pagamento sem causa."

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao Primeiro Conselho de Contribuintes contra Decisão da 7ª Turma da DRJ em São Paulo/SP, consubstanciada no Acórdão nº 8.518/2005, às fls. 1.813/1.864, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 2ª Câmara, em 14/06/2007, por maioria de votos, achou por bem DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO DA CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 102-48.621, sintetizados na seguinte ementa:

"Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Ano-calendário: 1999

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - LANÇAMENTO - NULIDADE - Não é nulo o auto de infração, lavrado com observância do art. 142 do CTN e 10 do Decreto 70.235 de 1972, quando a descrição dos fatos e a capitulação legal permitem ao autuado compreender as acusações que lhe foram formuladas no auto de infração, de modo a desenvolver plenamente suas peças impugnatória e recursal.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DEFESA DO CONTRIBUINTE - APRECIÇÃO - Conforme cediço no Superior Tribunal de Justiça - STJ, a autoridade julgadora não fica obrigada a manifestar-se sobre todas as alegações do recorrente, nem a todos os fundamentos indicados por ele ou a responder, um a um, seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. (Resp 874793/CE, julgado em 28/11/2006).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PROVAS - À luz do artigo 29 do Decreto 70.235 de 1972, na apreciação de provas a autoridade julgadora tem a prerrogativa de formar livremente sua convicção.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA - Indefere-se o pedido de diligência quando o contribuinte tem condições de fazer prova de suas alegações. Não há que se falar em nulidade de decisão de primeira instância que fundamenta negativa do pedido.

APRECIÇÃO DE LEGALIDADE OU CONSTITUCIONALIDADE DE DISPOSITIVOS LEGAIS EM VIGOR - O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula nº 2 do Primeiro Conselho de Contribuintes).

IR-FONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pela pessoa jurídica ou o recurso entregue a terceiros, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, ainda que esse pagamento resultar em redução do lucro líquido da empresa. Nos termos do § 3º do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, o valor pago será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

SIMULAÇÃO - A simulação se caracteriza pela divergência entre a exteriorização e a vontade, isto é, são praticados determinados atos formalmente, enquanto subjetivamente, os que se praticam são outros. Assim, na simulação, os atos exteriorizados são sempre desejados pelas partes, mas apenas no aspecto formal, pois, na realidade, o ato praticado é outro.

SIMULAÇÃO E MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - Comprovada a simulação, correta a exigência da multa de ofício qualificada sobre os tributos devidos, no percentual de 150%. JUROS DE MORA À TAXA SELIC - Incide juros à taxa Selic sobre o crédito tributário pago após o vencimento (Súmula nº 4 do Primeiro Conselho de Contribuintes).

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - MODALIDADE DE LANÇAMENTO - O Imposto de Renda na Fonte, de que trata o artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, é tributo sujeito a lançamento por homologação, razão pela qual, o prazo decadencial de cinco anos deve ser contado a partir da data da ocorrência do fato jurídico tributário. DECADÊNCIA - Tratando-se de lançamento por homologação (art. 150 do CTN), o prazo para Fazenda Pública constituir o crédito tributário decai em 5 (cinco) anos contados da data do fato gerador. A ausência de recolhimento da prestação devida não altera a natureza do lançamento, já que o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo.

Preliminar de decadência acolhida em parte.

Demais preliminares rejeitadas.

Recurso negado."

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 2.392/2.403, com arrimo no artigo 7º, inciso I, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão atacado, alegando ter contrariado a legislação de regência, mais precisamente os artigos 149, 150 e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional e, bem assim, o artigo 61 da Lei nº 8.981/95, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, uma vez comprovada a contrariedade à lei argüida.

Sustenta que o crédito tributário escorado no artigo 61, § 1º, da Lei nº 8.981/1995, que contempla a exigência do IRF quando o contribuinte realizar o pagamento e não comprovar a sua causa, não encontra consonância com a modalidade de lançamento por

homologação, tendo em vista que a comprovação da operação somente ocorrerá por ocasião da ação fiscal desenvolvida no contribuinte, estando expressa na lei, por conseguinte, a necessidade do lançamento de ofício.

Reitera que somente após a intimação do sujeito passivo em que se oportunize a comprovação dos pagamentos que o fiscal suspeita serem sem causa poderá ser realizado o lançamento de ofício do imposto de renda exclusivamente na fonte, sendo impossível a antecipação do pagamento pelo sujeito passivo.

Assevera que o imposto de renda retido na fonte não guarda consonância com a antecipação do IRPJ efetuada pelo contribuinte e sujeita ao lançamento por homologação. Com efeito, no IRF lançado em virtude da constatação de pagamentos se causa, a empresa se enquadra como responsável tributário, e não de contribuinte, como ocorre com o IRPJ.

Contrapõe-se, ainda, ao Acórdão recorrido, pleiteando a aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN para contagem do prazo decadencial, mesmo em relação ao período em que não fora aplicada a multa qualificada, aduzindo para tanto que *as acusações de simulação imputadas pelo fiscal contra o sujeito passivo não foram afastadas pela defesa*, comprovando-se, assim, *a má-fé do contribuinte em todas as operações que culminaram nas exigências tributárias.*

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, a ilustre Presidente da então 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, entendeu por bem admitir o Recurso Especial do Procurador, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão recorrido contrariou, em tese, a legislação de regência, especialmente os artigos 149, 150 e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional e, bem assim, o artigo 61 da Lei nº 8.981/95, conforme Despacho nº 493/2008, às fls. 2.404/2.405.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial do Procurador, a contribuinte ofereceu suas contrarrazões, às fls. 2.492/2.502, corroborando as razões de decidir do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção.

É o relatório.

Voto

Conselheiro RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA,
Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pela ilustre Presidente da então 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, a contrariedade à lei suscitada, conheço do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.

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

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

Inconformada, a Procuradoria da Fazenda Nacional, interpôs Recurso Especial, aduzindo, em síntese, que as razões de decidir do Acórdão recorrido contrariaram a legislação de regência, notadamente os artigos 149, 150 e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional e, bem assim, o artigo 61 da Lei nº 8.981/95, os quais exigem a existência de recolhimentos, ou seja, a antecipação de pagamento para que se aplique o prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do CTN, o que não se vislumbra na hipótese dos autos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

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

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

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

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

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

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

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

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

"Art. 61 [...]"

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

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

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

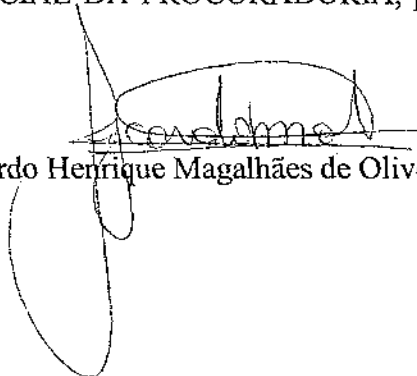
Ora, se a norma legal que contempla a matéria é clara e precisa ao determinar que o imposto considerar-se-á vencido no dia do pagamento da importância, inexistente base legal para se considerar o fato gerador no final de cada ano-calendário.

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

No caso vertente, tendo a fiscalização constituído o crédito tributário em 27/12/2004, com a devida ciência da contribuinte constante da folha de rosto do Auto de Infração, às fls. 1.435/1442, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, em relação aos fatos geradores (sem qualificação da multa) ocorridos até 27/12/1999, com base no prazo decadencial de 05 (cinco) anos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário.

Assim, escoreito o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, na forma decidida pela então 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, uma vez que a recorrente não logrou infirmar os elementos que serviram de base ao decisório atacado.

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


Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator