

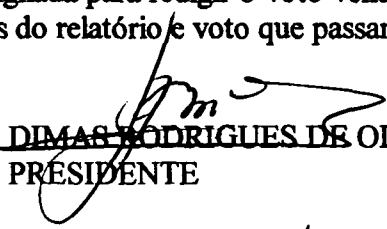
**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10510/002.714/95-08
RECURSO Nº. : 09.222
MATÉRIA : IRPF - EX.: 1990
RECORRENTE : ANTONIO ALVES DOS SANTOS
RECORRIDA : DRJ - SALVADOR - BA
SESSÃO DE : 19 DE MARÇO DE 1997
ACÓRDÃO Nº. : 106-08.710

NORMAS GERAIS - DECADÊNCIA - TERMO INICIAL - A Fazenda Nacional decai do direito de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar após cinco anos, contados da notificação do lançamento primitivo ou inocorrendo este, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. **IRPF - RENDIMENTOS - OMISSÃO - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO** - É tributável o acréscimo patrimonial apurado pelo fisco, cuja origem não seja justificada. **JUROS DE MORA - TRD** - Por força do disposto no art. 101 do CTN e no § 4º do art. 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD, só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei 8.218.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ANTONIO ALVES DOS SANTOS.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, 1) por maioria de votos, rejeitar a preliminar de decadência, vencidos os Conselheiros GENÉSIO DESCHAMPS (Relator) e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES. 2) Por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência o encargo da TRD relativo ao período de fevereiro a julho de 1991, vencido o Conselheiro DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA que negava provimento em relação à TRD por considerar matéria ultra petita. Designada para redigir o voto vencedor, a Conselheira ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE


ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS
RELATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: **21 AGO 1997**

RECURSO DO PROCURADOR Nº RP/106-0.407

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRIO ALBERTINO NUNES, HENRIQUE ORLANDO MARCONI, ROMEU BUENO DE CAMARGO e ADONIAS DOS REIS SANTIAGO.

PROCESSO Nº. :10510/002.714/95-08
ACÓRDÃO Nº. :106-08.710
RECURSO Nº. :09.222
RECORRENTE :ANTONIO ALVES DOS SANTOS

RELATÓRIO

ANTONIO ALVES DOS SANTOS, já qualificado neste processo, não se conformando com a decisão de fls. 43 a 45, exarada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador (BA), da qual tomou ciência, por AR, em 29.05.95, protocolou recurso dirigido a este Colegiado em 28.06.96.

Originariamente, através de Notificação de Lançamento, o ora RECORRENTE foi intimado a recolher valor do imposto de renda de pessoa física, em decorrência de ação fiscal que apurou acréscimo patrimonial não justificado, por recursos não comprovados para a aquisição de um caminhão marca Mercedes Benz, mediante participação em consórcio, cuja administradora informou o valor dos pagamentos efetuados no decorrer do ano de 1989.

O RECORRENTE se insurgiu contra este ato fiscal, apresentando impugnação de fls. 38 a 40, pedindo a insubsistência da Notificação, alegando apenas ter ocorrido a decadência de lançar, nos termos dos arts. 156 e 173 do Código Tributário Nacional, e violando, em consequência o parag. 1º do art. 711 do RIR/80, já que o fato gerador se deu em 1989 e o prazo decadencial começaria a correr a partir de 01.01.90 e encerrar-se-ia em 01.01.95, e a Notificação foi lavrada em 13.10.95.

Apreciando a questão, a autoridade julgadora monocrática, refutou os argumentos do RECORRENTE, sob o argumento de que o direito da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, pelo que no caso concreto ele podia ser efetivado até 31.12.95. Acrescentou a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária decorrente de acréscimo patrimonial, caracterizado pela aquisição de veículo, não foi

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

3

PROCESSO Nº. :10510/002.714/95-08
ACÓRDÃO Nº. :106-08.710

infirmado pelo interessado, como também não foram trazidos ao processo elementos capazes de comprovar a origem dos recursos que proporcionaram a sua compra. E por estas razões julgou procedente o lançamento constante da notificação expedida.

Dessa decisão o recurso ora em análise, em que o RECORRENTE pedindo que mesmo seja julgado procedente, com a reforma da decisão singular. Nele o RECORRENTE reitera seus argumentos sobre a ocorrência da decadência do direito de lançar, acrescentando que como ficou explicitado na Notificação ele estava obrigado a recolher o imposto sob a forma de carnê-leão, pelo que ele deveria ter sido efetuado no mesmo ano-base em que se verificou o fato gerador, quando então a Receita Federal já tinha o direito, senão a obrigação, de fazer o competente lançamento. E, citando lição do emérito tributarista Bernardo Ribeiro de Moraes, sobre a aplicação do art. 173 do CTN, conclui que, no caso, é indubitoso que a Fazenda Pública poderia ter feito o lançamento a partir de 1989, em virtude sobretudo da obrigatoriedade de se recolher o tributo no mesmo ano sob a forma de carnê-leão.

É o relatório.

PROCESSO Nº. :10510/002.714/95-08
ACÓRDÃO Nº. :106-08.710

VOTO VENCIDO

CONSELHEIRO GENÉSIO DESCHAMPS, RELATOR

Analisando-se o processo, verifica-se que foi apurado um acréscimo patrimonial a descoberto, em relação ao RECORRENTE, decorrentes de pagamentos que o mesmo efetuara, nos meses de janeiro a novembro de 1989, em que se calculou o imposto devido já pelo regime da Lei nº 7.713/88.

O RECORRENTE alegou ter ocorrido a decadência para o fisco proceder ao lançamento sob a alegação de que a Lei nº 7.713/88, que mandava que o recolhimento do imposto apurado devia ser feito, mensalmente, à medida em que os rendimentos fossem percebidos, pela modalidade “carnê-leão”.

Analisando-se a Lei nº 7.713/88, que introduziu modificações substanciais na legislação que rege a tributação de pessoas físicas, a primeira vista, se percebe que ela trouxe, efetivamente uma mudança radical na forma de apuração e recolhimento do imposto devido. Determinou, taxativamente, que o imposto será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital fossem percebidos (art. 2º). Esta é a regra de apuração instituída, que valia inclusive para efeito de apuração do imposto de renda na fonte.

No que diz respeito ao recolhimento existiam duas regras básicas. O do regime de fonte (art. 7º), em que se estabelecia que a fonte pagadora do rendimento devia calcular, reter e recolher o imposto devido em relação aos rendimentos que pagasse às pessoas físicas. E o regime pessoal, em que a própria pessoa física beneficiária, que percebesse rendimentos não tributados na fonte, de origem indicada na legislação (art. 8º).

PROCESSO Nº. :10510/002.714/95-08
ACÓRDÃO Nº. :106-08.710

Mas, sem prejuízo do acima recomendado, quando a pessoa física, contribuinte do imposto, recebesse de mais uma fonte rendimentos e ganhos de capital, devia recolher, mensalmente, a diferença de imposto, calculado mediante a soma de todos os rendimentos e deduzido o valor do imposto já pago (arts. 23 e 25).

Até aí o regime de apuração e recolhimento mensal é absoluto. Mas a lei contempla uma exceção relativa a diferença apurada na forma acima estabelecida. O contribuinte, apesar de continuar a apurar a diferença mensalmente, facultativamente, poderá promover o seu recolhimento, anualmente, por ocasião de apresentação da declaração de ajuste anual, de uma só vez ou em parcelas (art. 24).

Com a adoção desta sistemática toda, introduzida pela Lei nº 7.713/88, apesar de o contribuinte, uma vez preenchida as condições impostas para tal finalidade, estar obrigado a apresentação da “declaração de ajuste anual”, houve também uma reformulação do regime de apuração e recolhimento do imposto de renda para as pessoas físicas, que passou de anual para o mensal.

No regime anual, o fato gerador do imposto de renda ocorria no dia 31 de dezembro de cada ano, servindo a declaração de rendimentos, como obrigação acessória, de instrumento para a sua apuração.

Já no regime mensal, o fato gerador do imposto de renda ocorre ao final de cada um dos meses, independentemente da obrigação da apresentação da declaração de ajuste. Esta, quando muito, presta informações para o sujeito ativo e pode servir, inclusive, como fonte de informação da diferença de imposto ainda a recolher, a teor do art. 24 da Lei nº 7.713/88, que de qualquer forma tem como fato gerador, para efeito de sua apuração, o regime mensal.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

6

PROCESSO Nº. :10510/002.714/95-08
ACÓRDÃO Nº. :106-08.710

Portanto, a partir da vigência da Lei 7.713/88, o fato gerador do imposto renda ocorre mensalmente, nada mais tendo a ver com o regime de apuração anual, independentemente da forma de pagamento do imposto apurado e devido. E este novo fato é que deve ser considerado para fins de análise da decadência.

No caso concreto temos que os acréscimos patrimoniais apurados se referem aos meses de janeiro a novembro de 1989, ressaltando-se que nessa apuração não se evidencia, por óbvio, em virtude da forma como foi efetivada que o rendimento classificado coo tal tenha advindo de uma ou mais fontes, o que seria relevante, face a obrigatoriedade da apuração e cálculo o imposto pelo regime mensal, e especialmente para efeito de pagamento da diferença que deveria ser apurada em declaração de ajuste anual, que na realidade não foi efetivada.

Então, o fato gerador do imposto de renda ocorreu em cada um dos meses citados, onde foram apurados. A data de seu pagamento seria no mês seguinte ou após a apuração mensal no final do ano, junto com a declaração de ajuste anual. Não havendo no processo qualquer evidência deste último caso, quer por falta de identificação de existência de mais de uma fonte dos rendimentos, quer por falta de declaração de ajuste anual, esta hipótese deve ser descartada de plano.

E não se está frente ao regime de apuração mensal puro. E nesta hipótese a obrigação do RECORRENTE era o de, com base no rendimento do mês, apurar e recolher o valor do imposto de renda devido. Ou seja, estar-se-ia frente a uma hipótese de lançamento por homologação, em que o RECORRENTE, por força de lei (art. 8º da Lei nº 7.713/88), tinha o dever de ANTECIPAR O PAGAMENTO, sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual ao tomar conhecimento dessa sua atividade, homologaria o lançamento (art. 150 da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional).

PROCESSO Nº. :10510/002.714/95-08
ACÓRDÃO Nº. :106-08.710

E o lançamento por homologação sujeita ao prazo decadencial previsto no parágrafo 4º do já citado art. 150 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), que é de 5 (cinco) anos contados da data da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Então frente a esta disposição já se teria operado o prazo decadencial para o fisco promover o lançamento, o qual foi efetivado em 13.10.95 e o último fato gerador teria ocorrido em 30.11.89. Ou seja decorrido mais de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

De outra parte, não se pode ter que face ao novo regime introduzido pela Lei nº 7.713/88 se esteja frente a um lançamento por declaração (art. 147 do Código Tributário Nacional), pois a figura da sistemática de declaração de rendimento, exigida no regime anterior, tinha como base exatamente o regime anual e não mensal. No sistema anterior a declaração de rendimentos era a base efetiva da apuração do imposto de renda devido pela pessoa física e fundamento para o seu lançamento, que era de competência da autoridade administrativa.

No sistema atual, a declaração de ajuste anual, passou a ser mera obrigação acessória, sem vínculo com o fato gerador ou a forma de apuração do imposto, a não ser para a diferença a ser complementada, nos termos do art. 24 da Lei nº 7.713/88, que mesmo assim, tem como base o fato gerador incorrido em cada mês. Assim, ainda que o RECORRENTE estivesse obrigado a apresentação da declaração de ajuste anual, esta não era a base de sustentação do lançamento do imposto devido, visto que em razão de sua obrigação de antecipar o recolhimento do imposto, estar-se-ia frente ao um lançamento por homologação e não a lançamento por declaração. Então não seria a aplicação do princípio da decadência previsto no inciso I art. 173 do Código Tributário Nacional.

Mas mesmo assim, vejamos a hipótese de ter ocorrido comprovadamente um dolo, uma fraude ou uma simulação do RECORRENTE no caso, o que desde já se refuta à falta de

PROCESSO Nº. :10510/002.714/95-08
ACÓRDÃO Nº. :106-08.710

qualquer alegação ou evidência. Se isto tivesse acontecido se aplicaria, por força da exceção final da disposição contida no parag. 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, o conteúdo do inciso I do art. 173 do mesmo diploma.

Então o prazo de contagem do prazo decadencial seria de 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado o. Isto quer dizer que, no caso, o início da contagem seria em 01.01.90, pois o lançamento poderia ser efetuado a partir da data em que teria surgido a obrigação tributária, com a ocorrência do fato gerador.

E neste aspecto estão muito bem colocados os argumentos do RECORRENTE, com amparo, inclusive, em citação doutrinária do eminente tributarista Bernardo Ribeiro de Moraes (in "Compêndio de Direito Tributário", 2º vol. 2º Ed., Forense, pág. 377). O comentário do referido autor, citado pelo RECORRENTE, é complementado ainda pela seguinte colocação:

"Seja o lançamento por declaração, seja o lançamento de ofício ou seja o **lançamento por homologação**, o prazo da decadência terá início ("dies a quo") a partir do dia 1º de janeiro do exercício seguinte ao momento em que a Fazenda pública teria condições de realizá-los, o que se dá com ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação, quando do seu conhecimento, real ou presumido, tenha chegado à autoridade administrativa (v.g., o contribuinte entrega a sua declaração. Não efetuado o lançamento dentro do prazo de cinco anos, a partir de tal momento, a Fazenda Pública não poderá mais fazê-lo. Lembra Fábio Fanuchi que todo prazo decadencial deve ter início "na data em que nasce o direito" (A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário, São Paulo, Resenha Tributária/IBET, 3ª Edição, 1976, pág. 88), no caso, data em que ocorreu o fato gerador da obrigação tributária, razão pela qual entende que o Código Tributário Nacional procurou estipular prazo maior de decadência, o que é perfeitamente aceitável." (em itálico do autor, em **negrito** nosso).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

9

PROCESSO Nº. :10510/002.714/95-08
ACÓRDÃO Nº. :106-08.710

Assim, a data em que teria nascido o direito do fisco seria o do momento da ocorrência do fato gerador (meses de janeiro a novembro de 1989), mas se também aplicada a regra do inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial, contado a partir de 01.09.90, teria terminado em 31.12.94, já que não se tratava de lançamento por declaração, como o fisco quis fazer crer. E como o lançamento foi feito em 13.10.95, a decadência neste caso também teria se operado.

Pelo exposto e por tudo o mais que desse processo consta, conheço do recurso, por tempestivo e apresentado na forma da lei, e acolho a preliminar de decadência levantada pelo RECORRENTE, para declarar nulo o lançamento.

Sala das Sessões-DF, 19 de março de 1997


GENÉSIO DESCHAMPS

PROCESSO Nº. : 10510/002.714/95-08
ACÓRDÃO Nº. : 106-08.710

VOTO VENCEDOR

CONSELHEIRA ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS, RELATORA DESIGNADA

A decadência do direito da Fazenda Nacional proceder ao lançamento de crédito tributário está disciplinada pelo art. 173 do CTN, que assim dispõe:

“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.

Como já esclarecido pela r. decisão recorrida, a contagem do prazo decadencial no presente caso inicia-se em 01.01.91, visto tratar-se do exercício de 1990, ano-base de 1989, encontrando-se o contribuinte omissos em relação à apresentação da respectiva declaração de rendimentos; pois é a partir desta data que o fisco poderia ter constituído o crédito tributário pelo lançamento, que teria até 31.12.95 para ser efetuado.

Não merece acolhida a tese defendida pelo recorrente e esposada pelo ilustre conselheiro relator de que a contagem do prazo deveria se iniciar a partir dos meses de ocorrência do fato gerador (janeiro a novembro de 1989) ou, ainda, 01.09.90, no caso de dolo, fraude ou simulação. Sua defesa baseia-se no fato de que estando o contribuinte obrigado a apurar e recolher o valor do imposto mensalmente, antecipando o pagamento, o prazo decadencial seria o previsto no § 4º do art. 150 do CTN, que é de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador.

Em relação ao regime de apuração de imposto inaugurado pela Lei 7.713/88, cabem algumas considerações. Com o advento da referida norma legal, o imposto de renda das pessoas físicas passou a ser apurado mensalmente, porém é importante ressaltar que o pagamento feito pelo



PROCESSO Nº. :10510/002.714/95-08
ACÓRDÃO Nº. :106-08.710

contribuinte tem a conotação de antecipação do pagamento, sendo que a declaração de rendimentos funcionará como ajuste, em que do imposto devido calculado será deduzido o valor pago correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo. Daí, inclusive, a terminologia adotada pela legislação de Declaração de Ajuste.

Em decorrência dessa forma de apuração do imposto é que vários tributaristas defendem a tese do lançamento misto para o imposto de renda das pessoas físicas: o contribuinte tem o dever de antecipar o pagamento, porém ajusta o imposto efetivamente devido na referida declaração de ajuste com base nos rendimentos recebidos durante todo o ano-calendário, utilizando-se de todas as deduções a que tem direito e compensando os valores pagos a título de antecipação.

Não é de se acolher, portanto, a preliminar de decadência argüida.

Relativamente ao mérito, acréscimo patrimonial a descoberto evidenciado pela aquisição de veículo, não apresentou o recorrente nenhuma alegação no sentido de infirmá-lo, pelo que deixo de enfrentá-lo. Deve ser mantida, portanto, a r. decisão recorrida quanto a este aspecto.

Entretanto, no tocante à exigência da TRD, apesar de não requerido expressamente pelo recorrente, por uma questão de justiça e conforme recomendação da d. PFN, levanto de ofício a questão da TRD e passo a analisá-la. A exigência de juros, calculados com base na variação da TRD, tem sido, em diversos julgamentos, objeto de análise por parte deste Colegiado. No julgamento do recurso RD/Nº 01-0.981, a Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais prolatou o Acórdão nº CSRF/01-1.773/94, que considerou improcedente tal exigência, relativamente ao período anterior a 01.08.91, por entender que a Medida Provisória Nº 298, de 29.07.91 (DOU de 30.07.91), convertida na Lei 8.218, de 29.08.91, publicada no DOU de 30 seguinte, não poderia retroagir a 04.02.91, pois feriria o princípio constitucional de irretroatividade

Ass-

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

12

PROCESSO Nº. :10510/002.714/95-08
ACÓRDÃO Nº. :106-08.710

da lei tributária. Estaria, portanto, o fisco autorizado a cobrar os juros calculados com base na variação da TRD, apenas a partir de 01.08.91, como explicitado no acórdão referido.

Por todo o exposto e por tudo mais que dos autos consta, voto no sentido de **rejeitar** a preliminar de decadência do direito da Fazenda constituir o crédito tributário e, no mérito, dou-lhe provimento **parcial** para excluir a TRD no período anterior a 01.08.91; período em que os juros deverão ser calculados à taxa de 1% ao mês ou fração.

Sala das Sessões-DF, em 19 de março de 1997.


ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

13

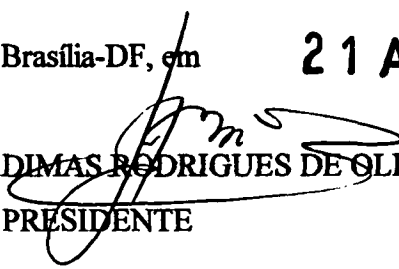
PROCESSO Nº. :10510/002.714/95-08
ACÓRDÃO Nº. :106-08.710

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 40, do Regimento Interno, com a redação dada pelo artigo 3º da Portaria Ministerial nº. 260, de 24/10/95 (D.O.U. de 30/10/95).

Brasília-DF, em

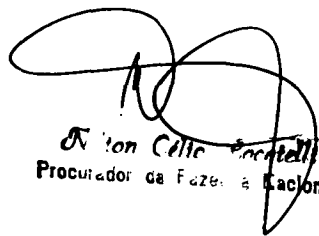
21 AGO 1997


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE

Ciente em

21 AGO 1997

RODRIGO PEREIRA DE MELLO
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL


Nelson Cello
Procurador da Fazenda Nacional