



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840.001576/98-42
Recurso nº. : 127.771
Matéria : IRPF - EX.: 1994
Recorrente : JOÃO APARECIDO FERRAZ DE ARRUDA
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO - SP
Sessão de : 20 DE MARÇO DE 2002
Acórdão nº. : 102-45.432

IRPF – PRELIMINAR DE NULIDADE – RELATOR – Não é defeso ao relator levantar a preliminar de nulidade de Auto de Infração que na constituição do crédito tributário deixou de observar o estrito cumprimento das disposições legais invocadas.

AUTO DE INFRAÇÃO – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – APURAÇÃO MENSAL – NULIDADE – A omissão de rendimentos decorrente da variação patrimonial a descoberto apurada mensalmente na forma das prescrições contidas nos artigos 1º a 3º e parágrafos e 8º da Lei nº 7.713/1988; artigos 1º a 4º da Lei nº 8.134/1990; artigos 4º, 5º e 6º da Lei nº 8.383/1991 c/c artigo 6º e parágrafos da Lei nº 8.021/90, deve ser tributada tomando-se por base o fato gerador do tributo ocorrido em cada mês do ano-calendário. É descabido e improcedente o Auto de Infração que constitui o crédito tributário por omissão de rendimentos decorrente de variação patrimonial a descoberto com base nos elementos contidos na Declaração de Ajuste Anual, quando, para esta, foram trazidas, somente, as variações patrimoniais negativas ocorridas e apuradas mensalmente durante o ano-calendário. Entregue a Declaração Anual de Ajuste, consolida-se e materializa-se, em sua plenitude, a tributação mensal dos rendimentos auferidos pela pessoa física e, a partir deste evento, a Administração Fiscal tem o direito de exigir e o contribuinte a obrigação de informar a composição mensal dos rendimentos brutos, deduções e abatimentos e renda líquida, a fim de que se possa determinar o imposto de renda devido mensalmente no curso do ano-calendário. A declaração de ajuste anual das pessoas físicas constitui-se em simples instrumento de acerto de contas a fim de apurar eventuais saldos de imposto a pagar e/ou a restituir e não se presta e nem pode ser utilizada como base para o lançamento e a constituição do crédito tributário pelo regime de declaração conforme preconizado no art. 147 do C.T.N.

Preliminar acolhida.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840001576/98-42
Acórdão nº. : 102-45.432

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOÃO APARECIDO FERRAZ DE ARRUDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar levantada pelo relator, e, no mérito, ANULAR o auto de Infração, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Maria Beatriz Andrade de Carvalho e Luiz Fernando Oliveira de Moraes.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


AMAURY MACIEL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 ABR 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros VALMIR SANDRI, NAURY FRAGOSO TANAKA, CÉSAR BENEDITO SANTA RITA PITANGA e LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA (SUPLENTE CONVOCADO). Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840001576/98-42
Acórdão nº. : 102-45.432
Recurso nº. : 127.771
Recorrente : JOÃO APARECIDO FERRAZ DE ARRUDA

RELATÓRIO

Contra o Recorrente, em 03 de junho de 1998, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 01 a 05 constituindo o crédito tributário no montante de R\$16.994,15, a seguir descrito:

Imposto	R\$ 6.920,57
Juros de Mora	R\$ 4.260,30
Multa Proporcional (passível de redução)	R\$ 5.190,43
Multa (passível de redução – Cód. 3738	R\$ 622,85

Os fatos que deram origem a autuação fiscal foram os abaixo discriminados:

- omissão de rendimentos decorrente da variação patrimonial apurada, caracterizando sinais exteriores de riqueza, que evidenciam a renda mensalmente auferida e não declarada, conforme Termo de Verificação e Conclusão Fiscal anexo ao auto de infração – fls. 60/63, cujas variações negativas apuradas no curso do ano-calendário de 1993 (Janeiro = 160,00 UFIR; Setembro = 34.706,45 UFIR; Outubro = 3.076,60 UFIR e Novembro = 3.389,36 UFIR) foram computadas na Declaração Anual de Ajuste e submetidas a tributação com base na Tabela Progressiva anual. Enquadramento legal: artigos 1º a 3º e parágrafos e 8º da Lei nº 7.713/1988; artigos 1º a 4º da Lei nº 8.134/90 e artigos 4º, 5º e 6º da Lei nº 8.383/1991 c/c artigo 6º e parágrafos da Lei nº 8.021/1990.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840001576/98-42
Acórdão nº. : 102-45.432

Inconformado o contribuinte interpôs a impugnação de fls. 66/68, junto ao Delegado da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, apresentando suas razões de fato e de direito, contestando a autuação fiscal.

Apreciando a impugnação interposta a digna autoridade monocrática, Delegado da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, em Decisão DRJ/RPO nº 1.377, de 11 de setembro de 2000, julgou procedente, em parte, o pleito do Impugnante cancelando a multa imposta por atraso na entrega da declaração de rendimentos, mantendo a exigência do imposto de R\$6.920,57 com os acréscimos legais devidos (multa "ex-offício" de 75% e juros moratórios na forma da legislação vigente).

Em 26 de setembro de 2001, conforme Aviso de Recepção (AR) de fls. 83, o contribuinte tomou conhecimento da decisão do Delegado da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza, através da Intimação nº 095/2000, de 22 de setembro de 2000, firmada Chefe da Agência da Receita Federal em Bebedouro.

Inconformado e irressignado, através do recurso interposto em 25 de outubro de 2000, doc.'s de fls. 84/90, comparece perante esta instância recursal, alegando em síntese que:

- a controvérsia existente e ora recorrida refere-se unicamente ao produto da venda dos tratores, que não foi considerado como "recurso" em setembro de 1993, no Demonstrativo de fls. 58 dos autos, a saber:
- trator MF 265, ano 1982 – vendido em setembro de 1993 para José Carlos Martoneto, pelo valor de Cr\$800.000,00 (14.164,30 UFIR);



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840001576/98-42

Acórdão nº. : 102-45.432

- trator MF 275, ano 1985 – vendido em setembro de 1993, para Edson Carlos Lourenço, pelo valor de Cr\$1.090.000,00 (19.298,86 UFIR);
- junta duas escrituras públicas de declaração firmadas por José Carlos Martoneto e Edson Carlos Lourenço, registradas no Livro 0067, páginas 394 e 395 do Registro Civil das Pessoas Naturais e Tabelião de Notas, Município de Pirangi, Comarca de Monte Alto – São Paulo, atestando as operações retromencionadas.

Às fls. 92 a 103 foram adotadas as providências administrativas visando o arrolamento de bens para fins de garantia da instância recursal na forma da legislação de regência.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840001576/98-42

Acórdão nº. : 102-45.432

V O T O

Conselheiro AMAURY MACIEL, Relator

O recurso é tempestivo e contém os pressupostos legais para sua admissibilidade dele tomando conhecimento.

Inicialmente permito-me registrar ser inerente a função do julgador verificar, sobretudo, o cumprimento do estrito e inarredável princípio de legalidade na constituição do crédito tributário a fim de que se possa pugnar, em sua plenitude, pela justiça fiscal por vezes inobservada no universo de nosso ordenamento jurídico/tributário.

Este procedimento fiscal é um, entre outros, em que o julgador vê-se obrigado, mesmo sem manifestação expressa da parte, a adotar atitude visando, acima de tudo, fazer com que sejam corrigidos equívocos que, por sua natureza, criam situações inusitadas em prejuízo do contribuinte.

Daí porque entendo não ser defeso ao julgador invocar preliminares visando à correção desses equívocos quando se sente impotente para fazer um julgamento justo, ainda que esta atitude implique em declarar a nulidade do auto de infração.

Feitas estas considerações proponho, como preliminar, seja declarada a nulidade do auto de infração lavrado contra o recorrente cuja conclusão afrontam os fundamentos contidos em seu contexto, conforme passo expor.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10840001576/98-42
Acórdão nº : 102-45.432

O trabalho do digno Auditor Fiscal da Receita Federal é inquestionável e correto ao elaborar o Demonstrativo de Variação Patrimonial (fluxo de caixa) determinando sua variação mensalmente, conforme acusam os doc.'s de fls. 56/58. Não menos precisa a capitulação legal contida no Auto de Infração, consignando que a partir da edição da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, e legislação superveniente, determinando que os rendimentos auferidos pelas pessoas físicas são tributados, mensalmente, a medida de sua percepção. Daí porque, entendo não mais existir em nosso ordenamento jurídico/fiscal o lançamento efetuado com base na declaração do sujeito passivo na forma preconizada no art. 147 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

Neste particular permito-me fazer breve digressão a respeito desta temática.

Venho me posicionando e defendendo a tese de que a partir da edição da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988 e legislação superveniente, o Imposto de Renda das Pessoas Físicas passou a ser tributado e devido mensalmente, sujeitando-se ao regime de lançamento por homologação na forma do prescrito no Art. 150 do Código Tributário Nacional.

Desta forma, a partir do Exercício de 1989 – Ano Base de 1988 - não há que se falar em lançamento com base na declaração conforme estabelece o Art. 147 do CTN.

Sustento, portanto, e tenho plena convicção, que o Imposto de Renda das Pessoas Físicas, incidente sobre os rendimentos do trabalho assalariado e outros, devidos mensalmente, deixou de ter o condão de antecipação do imposto a ser apurado na declaração de rendimentos, ou seja, é o imposto efetivamente devido pela Pessoa Física beneficiária dos rendimentos e, portanto,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840001576/98-42
Acórdão nº. : 102-45.432

sujeito ao lançamento por homologação na forma do prescrito no Art. 150 do Código Tributário Nacional. Deve ser visto como o imposto exigido, mensalmente, do sujeito passivo direto da obrigação tributária, ou seja, o titular da disponibilidade econômica e jurídica do rendimento, o qual tem a obrigação de fazer, anualmente, um ajuste de contas com a Administração Tributária através da Declaração Anual de Ajuste, a fim de apurar eventuais saldos de imposto a pagar ou valor a ser restituído.

A afirmação do acima exposto pode ser extraída dos diplomas legais que, entre outros, basicamente regem a tributação do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, quais sejam as Leis nºs 7.713/1988, 8.134/1990 e 8.383/1991, sem embargo de legislação superveniente que promoveu pequenas alterações nestes institutos legais.

A fim dar um desenvolvimento harmônico a esta exposição passo a descrever um breve ciclo histórico envolvendo a tributação do Imposto de Renda – Pessoa Física.

Sendo desnecessário fazer um amplo retrospecto remissivo, vejamos o que vigia a época de edição do Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980 – que aprova Regulamento para cobrança e fiscalização do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, que se sucedeu aos Regulamentos de 1966 e 1975.

Rezava o art. 517 e seu § 2º, reproduzindo o disposto no Art. 1º do Decreto-Lei nº 1.814/80:

“Os rendimentos do trabalho assalariado, a que se refere o art. 29, estão sujeitos ao desconto do imposto de renda na fonte, mediante aplicação de alíquotas progressivas, de acordo com a seguinte tabela:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840001576/98-42
Acórdão nº. : 102-45.432

.....

§ 2º - O imposto de que trata este artigo **será cobrado como antecipação** do que for apurado na correspondente declaração anual de rendimentos” (grifei/destaquei)

O referido Regulamento (Decreto nº 85.450/80) em seu Livro IV tratava da Administração do Imposto e em seu Título I, do Lançamento.

O Art. 587 da Seção I – Declaração das Pessoas Físicas – do Capítulo I – Declaração de Rendimentos (Título I do Livro IV), disciplinava:

“As pessoas físicas, por si ou por intermédio de representantes, observado o disposto nos artigos 4º, 5º, 6º, 8º 13 e 14, **são obrigadas a apresentar anualmente declaração de seus rendimentos**, nos prazos estabelecidos em escala (Lei nº 4.154/62, art 14, Decreto-lei nº 401/68, art. 25, e Decreto-lei nº 1.198/71, art. 4º). (grifei/destaquei)

.....”

Ao tratar do Lançamento do Imposto o Capítulo IV, do citado Livro IV – Título I, dispunha em seus arts. 624, 625, 629, 630 e parágrafo único:

“Art. 624 – **Feita a revisão da declaração de rendimentos, proceder-se-á ao lançamento do imposto, notificando-se o contribuinte do crédito tributário apurado** (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 76). (grifei/destaquei)

.....

Art. 625 – **As pessoas físicas serão lançadas individualmente** pelos rendimentos que perceberem de seu capital, de seu trabalho, da combinação de ambos ou de proventos de qualquer natureza, bem como pelos acréscimos patrimoniais (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 80, e Lei nº 5.172/66, art. 43). (grifei/destaquei)



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840001576/98-42

Acórdão nº. : 102-45.432

.....

Art. 629 – **A notificação do lançamento far-se-á no ato da entrega da declaração de rendimentos,** ou por registrado postal, com direito a aviso de recepção (AR), ou por serviço de entrega da repartição, ou por edital (Decreto-lei nº 5.844, arts. 83 e 200, “a”, e Lei nº 4.506/64, art. 34, § 2). (grifei/destaquei)

Art. 630 – O lançamento do imposto cabe aos órgãos da Secretaria da Receita Federal.

Parágrafo único – **O Ministro da Fazenda poderá instituir a autonotificação do lançamento da pessoa física** ou outros sistemas compatíveis com o controle e facilidades aos contribuintes (Decreto-lei nº 352/68.” (grifei/destaquei)

O Capítulo V, ao disciplinar a Arrecadação do Imposto Lançado, prescreve em seu Art. 631 e §§ 1º, a, 2º e 4º:

“Art. 631 – **A arrecadação do imposto** em cada exercício financeiro **começará no mês seguinte ao do encerramento do prazo de entrega da declaração de rendimentos** (Lei nº 4.154/62, art. 31).

§ 1º - **O imposto devido em face da declaração de rendimentos** deverá ser pago de uma só vez, quando igual ou inferior (Lei nº 4.154/62, art. 31, § único, e Decreto-Lei nº 1.642/78, art. 14):

a) **a Cr\$1.000,00 (um mil cruzeiros, no caso de pessoa física;**

.....

§ 2º - **O imposto devido pelas pessoas física, que tenham apresentado declaração de rendimentos tempestivamente,** poderá ser parcelado, a critério da administração, em até 12 (doze) quotas mensais e sucessivas, nunca inferiores à importância indicada na alínea “a” do parágrafo anterior (Decreto-Lei nº 1.642/78, art. 14, § único)



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840001576/98-42

Acórdão nº. : 102-45.432

.....

§ 4º - **É facultado ao contribuinte, depois de lançado**, pagar antecipadamente uma ou mais quotas, ou a totalidade do imposto (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 93, § 1º)." (grifei/destaquei)

Não me parece haver qualquer sombra de dúvida e ser inquestionável e irreprochável que as disposições legais e regulamentares acima descrita, disciplinavam, sinteticamente, que:

- o lançamento do Imposto de Renda – Pessoa Física estava, efetivamente, sujeito ao regime de declaração na forma das prescrições contidas no art. 147 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 – Código Tributário Nacional;
- o imposto de renda retido na fonte era tido como antecipação do imposto devido a ser apurado na Declaração de Rendimentos;
- o lançamento era efetuado no ato da entrega da declaração de rendimentos (há época aos contribuintes que procediam a entrega da declaração era fornecido um "Recibo de Entrega e Auto Notificação de Lançamento);
- a arrecadação do imposto em cada exercício começava no mês seguinte ao do encerramento do prazo para a entrega da declaração de rendimentos.

Porém, esta sistemática de tributação das pessoas físicas sofreu profundas modificações a partir do Exercício de 1989 – Ano-Base de 1988, com a edição dos diplomas legais já elencados. Vejamos.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840001576/98-42

Acórdão nº. : 102-45.432

Reza a Lei nº 7.713/1988:

“Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º - O imposto de renda das pessoas físicas **será devido, mensalmente**, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos. (destaque/grifei)

Art. 3º - O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidas em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

.....

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, **bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.** (grifei-destaquei).

§ 5º - Salvo dispositivo em contrário, o imposto de renda na fonte sobre rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas **será considerado redução do apurado na forma dos arts. 23 e 24** (estes dispositivos foram revogados pela Lei nº 8.134, de 27/12/1990). – (grifei/destaquei)

.....



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840001576/98-42
Acórdão nº. : 102-45.432

§ 7º- Ficam sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei:

I – os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas;

II – os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas;

.....”
Em que pese os dispositivos acima elencados ter submetido o contribuinte do Imposto de Renda – Pessoa Física a um verdadeiro sistema de tributação em bases correntes, ou seja, o imposto é devido no momento da percepção dos rendimentos, o mesmo foi instado, a meu ver impropriamente, a apresentar a Declaração de Rendimentos do Exercício de 1989 – Ano-Base de 1988, como se ainda subsistisse o regime de lançamento por declaração.

Foi a última vez, até a presente data, que o contribuinte foi obrigado a apresentar a Declaração de Rendimentos no sentido “stritu senso”, posto que, a partir do Exercício de 1990 – Ano-Base de 1989 a mesma foi substituída pela Declaração de Ajuste Anual por força de legislação superveniente, como se verá no transcorrer deste voto.

É de se realçar, por sua importância, que a Lei nº 7.713/1988 promoveu profunda e significativa alteração em nosso ordenamento jurídico/tributário, posto que, aboliu o lançamento do Imposto de Renda – Pessoa Física, pelo regime de declaração (art. 147 do CTN) e instituiu, em toda sua plenitude, o lançamento por homologação (art. 150 do CTN) que está vigendo até o presente.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10840001576/98-42
Acórdão nº : 102-45.432

Ante as dificuldades geradas com a disciplina legal instituída pela Lei nº 7.713/1988 principalmente no que pertine a sua executoriedade, foi promulgada pelo Presidente do Congresso Nacional a Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990 (oriunda da Medida Provisória nº284), que, sem afastar a tributação mensal dos rendimentos auferidos pelas pessoas físicas, introduziu novas medidas visando, sobretudo, dar aos contribuintes do Imposto de Renda – Pessoas Físicas – melhores condições de bem cumprirem com suas obrigações tributárias.

Desta Lei, extraímos os seguintes dispositivos legais:

“Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta lei.

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas **será devido** à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, **sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.** (grifei/destaquei)

Art. 3º O Imposto de Renda na Fonte, de que tratam os arts. 7º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, incidirá sobre os valores pagos no mês

Art. 5º Salvo disposição em contrário, **o imposto retido na fonte** (art. 3º) ou pago pelo contribuinte (art. 4º), **será considerado redução do apurado na forma do art. 11, inciso I.** (grifei/destaquei)

Art. 9º As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, **na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir.** (grifei/destaquei)



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840001576/98-42
Acórdão nº. : 102-45.432

Parágrafo único. A Declaração, em modelo aprovado pelo Departamento da Receita Federal, deverá ser apresentada até o dia vinte e cinco do mês de abril do ano subsequente ao da percepção dos rendimentos ou ganhos de capital.

Art. 11 – **O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º)** será determinado com observância das seguintes normas:

I – será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10);

II – **será deduzido o valor original**, excluída a correção monetária **do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base**, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10). (grifei/destaquei)

.....

A interpretação das disposições legais retro-transcritas nos leva, indubitavelmente, a concluir que:

- ficou mantida a tributação mensal do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, sendo o imposto devido a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos;
- o Imposto de Renda na Fonte é tido como redutor do imposto a ser apurado na Declaração de Ajuste Anual;
- a lei, impropriamente, em seu art. 9º faz referencia a apresentação anual da Declaração de Rendimentos, contudo a Administração Fiscal em atos normativos aprovou o modelo de Declaração de Ajuste Anual, a fim de apurar eventuais diferenças de imposto a pagar ou a restituir;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10840001576/98-42
Acórdão nº : 102-45.432

- ficou mantido o regime de lançamento por homologação no que se refere a constituição do crédito tributário decorrente do Imposto de Renda das Pessoas Físicas.

Por oportuno, é de se registrar, que a Portaria MEFP nº 205, de 23 de abril de 1990, ao dispor sobre a prorrogação do prazo para entrega da declaração de rendimentos do Exercício de 1990, Ano-Base de 1989, prescreve em seu item 1:

“1. Prorrogar, até o dia 31 de maio de 1990, o prazo para entrega da declaração de informações e **da declaração de ajuste anual** relativas ao imposto de renda das pessoas físicas, correspondente ao exercício financeiro de 1990. *(grifei/destaquei)*

Verifica-se, portanto, que entre a edição da Lei nº 7.713/1988 e a sanção da Lei nº 8.134/1990, a Administração Fiscal adotou, pela primeira vez, a expressão “Declaração de Ajuste Anual” a fim de apurar diferenças de imposto a pagar e/ou valores a restituir.

Vencida esta etapa, eis que surge a Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, instituindo novas modificações na legislação do imposto de renda, na qual destacamos os artigos inerentes a matéria sob exame:

“Art. 4º A renda e os proventos de qualquer natureza, inclusive os rendimentos e ganhos de capital, percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta lei.

Art. 5º A partir de 1º de janeiro do ano-calendário de 1992, o imposto de renda incidente sobre os rendimentos de que tratam os arts. 7º, 8º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, será calculado de acordo com a seguinte tabela:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10840001576/98-42

Acórdão nº : 102-45.432

Parágrafo único. **O imposto de que trata este artigo será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês.**

Art. 7º **Sem prejuízo dos pagamentos obrigatórios estabelecidos na legislação, fica facultado ao contribuinte efetuar, no curso do ano, complementação do imposto que for devido sobre os rendimentos recebidos.** (grifei/destaquei)

Art. 8º **O imposto retido na fonte ou pago pelo contribuinte, salvo disposição em contrário, será deduzido do apurado na forma do inciso I do art. 15 desta lei.** (grifei/destaquei)

Art. 12 **As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de ajuste,** na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou valor a ser restituído. (grifei/destaquei)

§ 2º **A declaração de ajuste anual,** em modelo aprovado pelo Departamento da Receita Federal, deverá ser apresentada até o último dia útil do mês de abril do ano subsequente ao da percepção dos rendimentos ou ganhos de capital. (grifei/destaquei)

Art. 15. **O saldo do imposto a pagar ou o valor a ser restituído na declaração de ajuste anual** (art. 12) será determinado com observância das seguintes normas:

I – será calculado o imposto progressivo de acordo com a tabela (art.16);

II – **será deduzido o imposto pago ou retido na fonte,** correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo. (grifei/destaquei)

Art. 17. O saldo do imposto (art.15, III) poderá ser pago em até seis quotas iguais, mensais e sucessivas, observado o seguinte:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840001576/98-42

Acórdão nº. : 102-45.432

.....”

A legislação acima referenciada estabeleceu mais um avanço e um aprimoramento na tributação do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, a começar por não mais se referir a Declaração de Rendimentos, como impropriamente citada nas legislações pretéritas, adotando, definitivamente, a Declaração de Ajuste Anual a fim de apurar saldo de imposto a pagar ou valores a restituir.

No mais, mantêm a mesma linha doutrinária incorporada nas legislações que a antecederam, quais sejam:

- a tributação mensal do imposto de renda devido pelas pessoas físicas incidentes sobre rendimentos e demais rendimentos não sujeitos a tributação exclusiva;
- a exigência do imposto de renda na fonte como parcela a ser deduzida ou reduzida do imposto a ser apurado na Declaração de Ajuste Anual;
- não faz qualquer referência a lançamento por declaração reafirmando que na Declaração de Ajuste Anual será apurado saldo de imposto a pagar ou valor a ser restituído, nos levando uma vez mais a interpretar que o lançamento do imposto de renda das pessoas físicas está sujeito ao regime de lançamento por homologação (art. 147 do CTN).

Ante a evolução história da tributação do Imposto de Renda das Pessoas Físicas e respeitando o posicionamento de ilustres Membros deste Conselho, entendo ser irretorquível que o lançamento do imposto de renda das



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840001576/98-42
Acórdão nº. : 102-45.432

peças físicas, para fins da constituição do crédito tributário devido, passou a ser efetuado mensalmente estando abrangido no universo contido no art. 150 do Código Tributário Nacional, ou seja, por homologação.

Assim, não há que se falar em lançamento com base na declaração do sujeito passivo, na forma preceituada no art. 147 do CTN e, portanto, o imposto de renda exigido mensalmente na fonte, não mais se alberga em nosso ordenamento jurídico/tributário vigente, como sendo antecipação do imposto a ser apurado na Declaração de Ajuste Anual, posto que, se trata do imposto efetivamente devido pelo contribuinte.

O saldo do imposto a pagar compreende o complemento do imposto devido e exigido durante o ano-calendário sobre os rendimentos percebidos pelo beneficiário dos mesmos. O pagamento do saldo do imposto independe de qualquer notificação de lançamento, pois, como já exposto, o imposto é devido mensalmente e está submetido ao regime de lançamento por homologação.

Entendo, portanto, que os rendimentos do trabalho assalariado e outros auferidos pela Pessoa Física, está sujeito à tributação mensal e o lançamento far-se-á com base no regime de homologação na forma do disposto no Art. 150 do Código Tributário Nacional.

Registro, por oportuno, que entregue a Declaração de Ajuste Anual, materializa-se e consolida-se, em sua plenitude, a tributação mensal dos rendimentos auferidos pelas pessoas físicas e, a partir deste evento, a Administração Fiscal tem o direito de exigir e o contribuinte a obrigação de informar a composição mensal de seus rendimentos brutos, deduções e abatimentos e a renda líquida a fim de propiciar o cálculo do imposto de renda devido mensalmente durante o ano-calendário.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840001576/98-42
Acórdão nº. : 102-45.432

Nestes autos verifica-se que a omissão de rendimentos, tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, caracterizando sinais exteriores de riqueza, que evidenciam a renda mensalmente auferida, teve como fatos geradores os meses de Janeiro, Setembro, Outubro e Novembro de 1993 (Auto de Infração fls.2) e ao fazer a apuração de crédito tributário devido a digna Fiscalização utilizou-se da Declaração de Ajuste Anual partindo do Resultado Tributável da Atividade Rural, trazendo para esta (declaração) os valores negativos apontados nos referidos meses, ou seja, deslocou o lançamento do imposto de cada mês do ano-calendário para a data da entrega da Declaração de Ajuste Anual, ferindo frontalmente o disposto no Art. 144 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

Entregue a declaração de ajuste anual das pessoas físicas, materializa-se e consolida-se a tributação mensal dos rendimentos auferidos mensalmente. Não há fato gerador da obrigação tributária, com base na declaração de ajuste anual.

Ora, ou se faz a apuração da variação patrimonial mensal ou se opta pela apuração anual. O que não é admissível, a meu ver, é um sistema misto e não previsto na legislação fiscal, qual seja, apurar-se a variação mensal negativa materializando-se os meses dos respectivos fatos geradores e levar estes valores para a Declaração de Ajuste Anual.

Embora não concorde, pelo posicionamento que venho defendendo e exposto no curso deste voto, entendo que se a fiscalização optar pela determinação da variação patrimonial anual, utilizando-se dos dados contidos na Declaração de Ajuste Anual, deve observar a origem e a aplicação de todos os recursos envolvidos no período de apuração independentemente da época de sua incorrência.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840001576/98-42
Acórdão nº. : 102-45.432

Tendo em vista o acima proposto e relatado, deixo de apreciar o mérito do recurso interposto às fls. 84/90, por não vislumbrar condições técnicas e jurídicas de corrigir o feito fiscal.

“EX POSITIS”, e ante o tudo relatado e que dos autos consta, Acolhida a preliminar deste relator, voto no sentido de se ANULAR o Auto de Infração de fls. 01 a 05 com fundamento nos argumentos de fato e de direito expendidos nesta decisão, ressaltando o direito da Fazenda Nacional de utilizar-se do disposto no inciso II do Art. 173 do Código de Tributário Nacional.

Sala das Sessões - DF, em 20 de março de 2002.



AMAURY MACIEL



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840001576/98-42

Acórdão nº. : 102-45.432

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro VALMIR SANDRI

Ao que pese os argumentos despendidos pelo Ilustre Relator, a quem tenho profunda admiração pelas posições adotadas em relação a algumas matérias discutidas nesta E. Câmara, tenho para mim, com a devida vênia, opinião divergente em relação a apuração do acréscimo patrimonial a descoberto - embora concorde com o resultado final da decisão -, por entender que não há base legal para se exigir do contribuinte a exação apurada mensalmente.

Isto porque, sendo o fato gerador do imposto de renda pessoa física complexo, ou seja, aquele que só se completa após o transcurso de um determinado período de tempo, os quais abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias, o seu termo final será sempre na data de 31 de dezembro de cada ano-base.

Esse entendimento é endossado pela própria norma legal que rege a matéria, quando, a despeito do artigo 2º. da Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que estipulou que o imposto de renda das pessoas físicas seria devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganho de capital fossem percebidos, os arts. 24 e 29 do mesmo diploma legal, e ainda, os arts. 12 e 13 da Lei n. 8.383, de dezembro de 1991, manteve o regime de tributação anual, quando ficou determinado que as pessoas físicas deverão apresentar, anualmente, declaração de ajuste, na qual será determinado o saldo do imposto a pagar ou o valor a ser restituído.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840001576/98-42
Acórdão nº. : 102-45.432

Logo, da interpretação das normas legais acima, não resta qualquer dúvida que o quantum do imposto devido pela contribuinte só será determinado e conhecido ao final de cada ano-calendário, quando o Fisco terá todos os elementos por ele fornecidos, via declaração de rendimentos, assim como, o total de rendimentos percebidos, deduções pleiteadas, etc.

Portanto, é com base nessas informações que se terá a base imponible definitiva da exação, e por conseguinte o real imposto devido pela contribuinte, operando-se a tributação mensal, como uma simples antecipação de imposto devido na declaração.

Logo, não há como se exigir do contribuinte qualquer acréscimo patrimonial a descoberto durante o ano-calendário, quando ainda não computado todos os elementos que irão compor a sua declaração de rendimentos e bens.

São essas as considerações que quero deixar registradas para justificar o meu voto, no sentido acompanhar o Ilustre Relator para o cancelamento do Auto de Infração, embora com outro fundamento.

Sala das Sessões - DF, em 20 de março de 2002.


VALMIR SANDRI



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840001576/98-42
Acórdão nº. : 102-45.432

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

Discordo, com as vênias de praxe, do voto do eminente Relator, Conselheiro AMAURY MACIEL, bem assim do voto do ilustrado Conselheiro VALMIR SANDRI, que, não obstante defenderem posições diametralmente opostas, se somaram para assegurar a maioria que decidiu pela nulidade do auto de infração.

Com efeito, a partir de exaustiva análise da legislação de regência – Lei nº 7.713/88 com as alterações operadas pela Lei nº 8.134/90 – em cotejo com as normas pela primeira revogadas, concluiu o Relator que o regime de apuração mensal não se coaduna com o regime de declaração anual de rendimentos, ora denominada, em atos normativos da Secretaria da Receita Federal, de declaração de ajuste. Ao revés, o Conselheiro VALMIR SANDRI entende que, mantida a declaração anual, não há que se falar em apuração mensal de rendimentos.

Não vejo como possam prosperar tanto uma como outra interpretação de normas sem sombra de dúvidas vigentes. Se nenhum dos Conselheiros sustenta estarem, ou as normas que determinam a apuração mensal de rendimentos, ou as que instituem a declaração anual, excluídas do ordenamento jurídico, como efetivamente não o estão, deveriam abster-se de patrocinar interpretação que considere uma ou outra inaplicável. Ao revés, cabia-lhes envidar esforços de compatibilização e integração de ambas.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840001576/98-42
Acórdão nº. : 102-45.432

Venho sustentando neste Conselho que a transição do regime tributário anual para o mensal, pretendida pela Lei nº 7.713/88, desde logo enfrentou percalços, pois os objetivos que inspiraram sua edição – maior rigor técnico e precisão na quantificação dos rendimentos tributáveis e contemporaneidade da arrecadação com a ocorrência do fato gerador – chocavam-se com os objetivos ainda hoje perseguidos pela Administração de desburocratizar e simplificar o cumprimento das obrigações tributárias.

Cabe lembrar que a declaração de ajuste do exercício de 1989, ano calendário de 1988, obedecia a formulário que obrigava o contribuinte a declarar mês a mês seus rendimentos. Era formulário compatível com a complexidade do regime de bases correntes recém instituído, mas foi abandonado, nos exercícios seguintes, em benefício das apontadas desburocratização e simplificação.

No conflito entre exatidão/simplificação, optou o legislador, não por retornar completamente ao regime anterior de apuração anual, mas por harmonizar ambos os regimes. Nesse sentido, a Lei nº 8.134/90 dispôs, tal como na Lei nº 7.713/88, que o imposto de renda das pessoas físicas seria devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital fossem percebidos, mas – acrescentou – sem prejuízo do ajuste a ser efetuado quando da declaração anual (art. 2º, 9º, 10 e 11).

A declaração anual passou a ser mero complemento do pagamento do imposto *à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos* (Lei nº 8.134/90, art. 2º, e Lei nº 8.383/91, art. 12) para efeito de determinar o saldo de imposto a pagar ou a restituir. Nessas condições, os dados ali lançados devem ser entendidos como um resumo do somatório dos dados mensais referentes ao ano calendário. Tanto é assim que ao proceder a lançamento direto, de ofício, o Auditor



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840001576/98-42
Acórdão nº. : 102-45.432

Fiscal utiliza-se dos dados lançados na declaração anual como simples referência, quando não os afasta completamente, para o fim de proceder à apuração da matéria tributável mês a mês.

Tal opção se enseja quando o resumo da vida econômica do contribuinte, constante da declaração de ajuste, apresente indícios de omissão de rendimentos, notadamente por apontar incremento de patrimônio incompatível com a renda declarada. Tem aí a autoridade tributária o poder/dever de recompor, em bases mensais, as origens e dispêndios do contribuinte para averiguar a existência de variação patrimonial a descoberto e tributá-la, como o autoriza o art.3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88. Para tanto, se vale dos dados concretos fornecidos pelo próprio contribuinte ou dos colhidos em documentação idônea. .

Isso, no entanto, não deve levar o Auditor Fiscal a recusar a inclusão dos rendimentos assim apurados na declaração anual para efeito do ajuste determinado nos art. 10 a 12 da lei sob comento sob pena de negar ao contribuinte o direito às deduções legais e à exata mensuração de sua capacidade contributiva, mediante a aplicação da tabela progressiva.

Essa foi a interpretação adotada pela Instrução Normativa SRF nº 46/97, específica sobre rendimentos pagos e recebidos por pessoa física (carnê leão), no sentido de harmonizar apuração mensal com declaração anual, de sorte a assegurar tanto as prerrogativas do fisco como os direitos dos contribuintes. Cumpre adequadamente seu papel de norma complementar (CTN, art. 100), pois suas disposições se mantêm coerentes com as normas de hierarquia superior e as interpreta de forma sistemática.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10840001576/98-42
Acórdão nº : 102-45.432

Permito-me insistir no ponto que considero fundamental: não há como se considerar letra morta disposição legal cuja vigência é inquestionável. Ao sustentarem tal entendimento, sem sequer concordarem sobre qual norma deve ser afastada, o Relator e o Conselheiro VALMIR SANDRI não contribuem para que a jurisprudência deste Conselho seja construtiva, de sorte a servir como orientação aos auditores fiscais no seu mister de efetuar lançamento de tributos.

Caso se firme como paradigma, a presente decisão somente semeará insegurança para os agentes do fisco. Qualquer que seja a forma de apuração de rendimentos omitidos, máxime quando detectados pela variação patrimonial a descoberto, o respectivo lançamento estará fadado ao insucesso nesta Câmara, hesitante em se definir por um regime de apuração, seja anual, seja mensal, seja uma combinação de ambos.

Tais as razões, à parte os demais argumentos de defesa suscitados pelo Recorrente, em cuja análise não me detive, voto no sentido de não declarar a nulidade do auto de infração pelos fundamentos invocados pelo eminente Relator.

Sala das Sessões - DF, em 20 de março de 2002.


LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES