



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

Processo nº. : 10940.000299/2001-25
Recurso nº. : 130.627
Matéria : IRPF - EX.: 1996
Recorrente : JAN PETTER
Recorrida : DRJ em CURITIBA - PR
Sessão de : 28 DE JANEIRO DE 2003
Acórdão nº. : 102-45.907

IRPF - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - OCORRÊNCIA - Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Não tendo havido a homologação expressa, o crédito tributário tornou-se definitivamente extinto após cinco anos da ocorrência do fato gerador (Art. 150, § 4º do CTN).

AUTO DE INFRAÇÃO - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - APURAÇÃO MENSAL - FATO GERADOR OCORRIDO EM DEZEMBRO DE 1995 - DECADÊNCIA - 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. 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. e, nem mesmo, para a contagem do período decadencial.

Preliminar acolhida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JAN PETTER.



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

Processo nº. : 10940.000299/2001-25
Acórdão nº. : 102-45.907

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACATAR a preliminar de decadência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka (Relator) e Maria Beatriz Andrade de Carvalho. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Geraldo Mascarenhas Lopes Cançado Diniz. Designado o Conselheiro Amaury Maciel para redigir o voto vencedor.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


AMAURY MACIEL
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 24 MAR 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA e CÉSAR BENEDITO SANTA RITA PITANGA. Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



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

Processo nº. : 10940.000299/2001-25
Acórdão nº. : 102-45.907
Recurso nº. : 130.627
Recorrente : JAN PETTER

RELATÓRIO

Crédito tributário constituído por Auto de Infração, de 28 de março de 2001, decorrente da omissão de rendimentos no mês de dezembro do ano-calendário de 1995, caracterizada por acréscimo patrimonial, mensal, a descoberto em valor de R\$ 284.291,54.

O procedimento fiscal tomou por lastro os documentos apresentados pelo contribuinte e os dados constantes da declaração de ajuste anual apresentada para o levantamento da variação patrimonial mensal, enquanto os valores informados anualmente foram apropriados no mês de dezembro em se tratando de aplicações, e no mês de janeiro, quando origens.

O feito teve por fundamento os artigos 1.º a 3.º da lei n.º 7713, de 27 de dezembro de 1988, 1.º e 2.º da lei n.º 8134, de 30 de dezembro de 1990, e os artigos 7.º e 8.º da lei n.º 8981, de 20 de janeiro de 1995.

A penalidade de ofício, os artigos 4.º, I, da lei n.º 8218, de 29 de agosto de 1991, e 44, I, da lei n.º 9430, de 27 de dezembro de 1996, enquanto os juros de mora, o artigo 13, da lei n.º 9065, de 20 de junho de 1995.

A peça impugnatória, tempestiva, conteve preliminar de decadência do feito, considerando para esse fim sujeitar-se o tributo à modalidade de lançamento prevista no artigo 150 do CTN, enquanto o início da contagem desse prazo coincidente com a data do fato gerador do tributo – 31 de dezembro – fato que levou o seu término para 31 de dezembro de 2000, antes da conclusão do procedimento.



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

Processo nº. : 10940.000299/2001-25
Acórdão nº. : 102-45.907

Quanto ao mérito, protestou pela improcedência do feito centrada na apropriação de valores incorretos na evolução patrimonial quando considerados aqueles constantes das escrituras de cessão de créditos. Segundo sua posição, tais transações demandaram, apenas, R\$ 18.000,00, conforme cheque n.º 489.016, do Banco do Brasil S/A, agência de Castro, PR, e respectivo recibo. Informou que esse dispêndio foi lançado como despesa particular na sua contabilidade uma vez que entendeu ser esse gasto equivalente a custas judiciais.

Afirmou que esses direitos foram negociados com o expressivo valor de deságio porque tem origem em processo judicial, e destinaram-se a substituir as garantias em discussões judiciais – Autos n.º 253/95 e 254/95 em favor do Banco Bamerindus do Brasil S/A - decorrentes de cobranças de dívidas bancárias por ele contraídas, na condição de avalista de Agropecuária Groeland Ltda e Paranatrator Ltda. Complementou, citando que não há provas sobre o efetivo pagamento dos direitos creditórios e concluiu pela ausência de lógica nas transações se não houvesse o deságio pois seria o mesmo que depositar o valor em moeda para substituição das garantias.

Apontou erros materiais no levantamento da evolução patrimonial caracterizados pela desconsideração de dívida no valor de R\$ 213.852,71, indicada no item 8 da declaração de ajuste anual, e das dívidas vinculadas à atividade rural em valores de R\$ 451.364,29 e de R\$ 213.690,29. Afirmou que esses valores devem ser aproveitados em função do procedimento utilizar dos dados declarados como verdadeiros.

Indicou, ainda, erros de cálculo na apropriação dos gastos com dependentes e na determinação isolada do imposto.

Requeru diligência junto a Paulo Cyro Mainguê, CPF n.º 033.208.049-87, para fins de esclarecimento dos fatos e comprovar a veracidade dos dados constantes dos autos.



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

Processo nº. : 10940.000299/2001-25
Acórdão nº. : 102-45.907

Em 28 de maio de 2001 apresentou requerimento no qual solicitou a juntada aos autos de escrituras públicas de rescisão amigável das citadas operações de cessão de créditos. Na oportunidade, também, trouxe diversos julgados administrativos do Conselho de Contribuintes a respeito da prova e de pedido de diligências.

A 4.^a Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba, PR, afastou a preliminar de decadência considerando que o início da contagem desse prazo situa-se na data de entrega da declaração de ajuste anual, uma vez que o tributo tem modalidade de lançamento por declaração e a caducidade do direito à ação do Fisco é determinada pelo artigo 173, I, do CTN.

Quanto ao mérito, considerou que o levantamento da evolução patrimonial é mensal e da mesma forma a apuração dos rendimentos omitidos, no entanto a renda é tributada no ajuste anual. Afirmou que as dívidas declaradas somente podem ser aceitas quando efetivamente comprovadas, enquanto aquelas vinculadas à atividade rural não se prestam para justificar acréscimos patrimoniais, salvo quando inequivocamente comprovado o aproveitamento em objetivo distinto daquele para o qual foram contraídas.

O preço pago pela aquisição dos direitos de crédito foi o constante das respectivas escrituras públicas uma vez que o recibo indicado pelo contribuinte refere-se à *"entrada da compra de precatório para compensar junto a Bancos"* e não ao pagamento integral dessas transações.

Reforçou sua posição com o amparo dos artigos 123 do CTN que dispõe sobre a ineficácia das convenções particulares para modificar a definição legal do sujeito passivo, 131 do Código Civil, que restringe os efeitos das declarações particulares apenas aos declarantes, e 135 do mesmo diploma legal, no qual definidas as características dos contratos para fins de efeitos jurídicos.



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

Processo nº. : 10940.000299/2001-25

Acórdão nº. : 102-45.907

Afastou a rescisão dos contratos de aquisição dos direitos de crédito considerando sua ocorrência em momento posterior ao início da ação fiscal e o tempo decorrido entre a efetiva cessão e o distrato, de aproximadamente 6 (seis) anos.

Explicou sobre a restrição dos efeitos das decisões administrativas dos Conselhos de Contribuintes às partes litigantes em virtude da ausência de lei extensiva de sua eficácia.

Quanto aos valores dos empréstimos particulares que, teoricamente, suportariam o acréscimo patrimonial explicitou a falta de documentos comprobatórios de sua efetivação. Os valores vinculados à atividade rural permaneceram na condição de utilizados, apenas, nessa atividade uma vez não demonstrada sua liberação dos fins para os quais contratados.

Afastou o pedido de diligência em face de estar formulado em forma genérica e imprecisa, não identificando, claramente, os exames desejados.

Na peça recursal, tempestiva, ratificada a preliminar de decadência, bem assim, quanto ao mérito, a aquisição dos direitos creditórios de Paulo Cyro Mainguê em valor inferior àquele contratado.

Ratificou, também, a construção incorreta do acréscimo patrimonial quando desconsiderados valores constantes da declaração a título de empréstimo particular e daqueles vinculados à atividade rural, e acrescentou sobre a nulidade do feito por utilizar critério de apuração mensal quando a atividade rural exige período anual. Também contestou o não aproveitamento de recursos da atividade rural decorrentes das liberações de financiamentos agrícolas. Finalizou pedindo pela nulidade do feito em face do critério incorreto adotado e por efetuar descrição equivocada e inverídica dos fatos ocorridos.

Principais documentos que integram o processo.



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

Processo nº. : 10940.000299/2001-25
Acórdão nº. : 102-45.907

Mandados de Procedimento Fiscal – MPF n.º 0910400 2000 00207 6, de 12 de dezembro de 2000, com ciência em 15 de dezembro de 2000, fl. 1, MPF-Complementar n.º 0910400 2000 00207 6-1, fl. 2, n.º 0910400 2000 00207 6-4, fl. 4.

Relatório efetuado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal Valdecir Chagas em 1.º de novembro de 2000, fls. 6 a 8, sobre a origem dos fatos que levaram à investigação desenvolvida pelo Escritório de Pesquisa e Inteligência – ESPEI da 9.ª Região Fiscal.

Certidões emitidas pelo Cartório Bacacheri, Curitiba, PR, a respeito das escrituras públicas de cessão de direitos hereditários adquiridos pelo contribuinte junto a Paulo Cyro Mainguê, fls. 10 a 12.

Termo de Intimação Fiscal n.º 178/200, dirigido ao contribuinte e recebido em 15 de dezembro de 2000, fl. 14, e respectivo atendimento, fls. 15 a 39; e n.º 006/2001, dirigido ao contribuinte e recebido em 24 de janeiro de 2001, fl. 40, e atendimento, fls. 42 a 114; cópia da declaração de ajuste anual, exercício de 1996, fls. 115 a 130.

Auto de Infração e demonstrativos que o integram, fls. 131 a 140. Impugnação, fls. 142 a 150. Documentos juntados posteriormente à Impugnação, fls. 154 a 164. Acórdão DRJ/CTA n.º 40, de 25 de setembro de 2001, fls. 172 a 186. Recurso voluntário dirigido ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes, fls. 190 a 199.

Arrolamento de bens, fls. 191 e 201.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 10940.000299/2001-25

Acórdão nº. : 102-45.907

VOTO VENCIDO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

O recurso observa os requisitos de admissibilidade e dele conheço para proferir este voto.

Em preliminar, ratifica a caducidade do feito por sua conclusão após o *dies ad quem* do prazo decadencial ao exercício desse direito, considerando o início da contagem na data do fato gerador do tributo. Afirmou sobre a subsunção dos fatos à modalidade de lançamento por homologação na qual o direito da administração tributária ratificar o pagamento efetuado ou proceder a lançamento de eventual diferença expira após cinco anos do fato gerador, pela homologação tácita.

Não há dúvidas a respeito da subsunção do tributo à modalidade de lançamento por homologação uma vez que determina ao contribuinte o procedimento e o pagamento antecipado na forma do artigo 150 do CTN. No entanto, a homologação tácita prevista no parágrafo 4.º do referido artigo não pode ter prazo obtido pela interpretação literal do referido texto legal pois demanda alguns requisitos para sua aplicabilidade.

A lei não deve ser interpretada literalmente pois é construída dentro de um contexto nacional e decorre de um conjunto de situações que demanda a fixação de regras de condutas. Demais, amplamente conhecido que o texto legal nem sempre traduz a vontade do legislador, nem consegue albergar todas as vertentes da hipótese em foco.

Em se tratando de procedimento corretamente efetuado pelo contribuinte, os valores efetivamente recolhidos durante o ano-calendário constituem-se antecipação daquele que poderá ser apurado pelo Fisco, em



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

Processo nº. : 10940.000299/2001-25
Acórdão nº. : 102-45.907

momento posterior à ocorrência do fato gerador. Para o exercício desse direito a Administração Tributária deve conhecer a atividade desenvolvida inerente ao cálculo do valor a antecipar e o resultado apurado, que se traduz no próprio recolhimento efetuado. Esse ato de conhecer depende da informação prestada ao Fisco, seja pelo pagamento efetuado, seja pela entrega da declaração de ajuste anual quando ausente o primeiro.

Assim, o *dies a quo* do referido prazo pode centrar-se no momento da ocorrência do fato gerador do tributo – linha divisória entre o dia 31 de dezembro do ano-calendário e o primeiro do ano seguinte – na primeira hipótese, ou na data em que entregue a declaração de ajuste anual, na segunda.

Já nas situações em que o contribuinte procedeu incorretamente na informação de dados ao Fisco, seja por pagamento menor que o devido seja pela sua inexistência, ou ainda, pela omissão de dados obrigatórios, não há que se cogitar de homologação porque o lançamento passa à modalidade prevista no artigo 149 do CTN.

Não se trata de revisão do lançamento, mas da atividade em si, porque exige a atuação do Fisco em face do procedimento inadequado do contribuinte. Justifica-se, portanto, um maior prazo para que a Administração Tributária exerça esse direito, uma vez que deverá buscar os fatos omitidos ou incorretamente declarados. Seu início, portanto, tem referência em momento situado algum tempo após o Fisco conhecer as informações prestadas pelo contribuinte, como bem determina o artigo 173, I, do CTN: "*Artigo 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;*".

Passando à situação em análise, verifica-se que o contribuinte tem como principal atividade a comercialização de produtos agrícolas e pecuários, e em segundo plano, a exploração de atividade rural. Do resultado econômico dessas



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

Processo nº. : 10940.000299/2001-25
Acórdão nº. : 102-45.907

atividades não apurou imposto a pagar antecipadamente no ano-calendário, nem na declaração de ajuste anual apresentada em 29 de abril de 1996. Ainda, vale ressaltar, que, nesse documento, omitiu os dois direitos creditórios adquiridos e principais motivadores da evolução patrimonial positiva a descoberto encontrada pelo Fisco.

Destarte, o prazo para a homologação tácita, não houvesse a omissão dos bens na referida declaração, nem imposto a pagar adicional, teria *dies a quo* na data em que concluído o fato gerador do tributo em 31 de dezembro do ano-calendário de 1995, enquanto o referencial para o conhecimento dos fatos pelo fisco estaria localizado na data em que entregue a declaração de ajuste anual e 29 de abril de 1996, fls. 115 a 130

No entanto, como já detalhado, o procedimento do contribuinte foi incorreto, motivo para que a modalidade de lançamento seja a de ofício por força do determinativo contido no artigo 149, V, do CTN.

“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;”

Destarte, o *dies a quo* do referido prazo é o primeiro dia do exercício subsequente àquele em que poderia o lançamento ter sido efetuado, na forma do artigo 173, I do CTN. A ação do Fisco poderia ocorrer no exercício de 1996, o que leva o marco inicial para 1.º de janeiro de 1997 e o *dies ad quem* do prazo decadencial a coincidir com 31 de dezembro de 2001. Assim, constituído o crédito tributário em 28 de março de 2001, por Auto de Infração que teve ciência do contribuinte em 3 de abril do mesmo ano, permanece eficaz e produzindo seus



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

Processo nº. : 10940.000299/2001-25
Acórdão nº. : 102-45.907

efeitos pois antes de ser atingido pela caducidade. Logo, a preliminar deve ser afastada.

Vale ressaltar que a doutrina expressa pela posição de Luciano Amaro em Curso de Direito Tributário, 8.^a Ed., Saraiva, 2001, p.394, para a hipótese de ausência de pagamento, também leva o *dies a quo* desse prazo para o primeiro dia do exercício subsequente àquele em que poderia ter sido lançado, na forma do artigo 173, I do CTN.

“Uma observação preliminar que deve ser feita consiste em que, quando não se efetua o pagamento *antecipado* exigido pela lei, *não há o que se homologar*; a homologação não pode operar no vazio. Tendo em vista que o art. 150 não regulou a hipótese, e o art. 149 diz apenas que cabe lançamento de ofício (item V), enquanto, obviamente, não extinto o direito do Fisco, o prazo a ser aplicado para a hipótese deve seguir a regra geral do art. 173, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que (à vista da omissão do sujeito passivo) o lançamento de ofício poderia ser feito.” (Realce do original)

Alberto Xavier em Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, 2.^a Ed. Forense, 2002, p. 93, conclui em sentido semelhante:

“O artigo 173, ao contrário pressupõe *não ter havido pagamento prévio* - e daí que alongue o prazo para o exercício do poder de controle, tendo como *dies a quo* não a data da ocorrência do fato gerador, mas o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Precisamente porque o prazo mais longo do artigo 173 se baseia na inexistência de uma informação prévia, em que o pagamento consiste, o § único desse mesmo artigo *reduz* esse prazo tão logo se verifique a possibilidade de controle, contando o *dies a quo* não do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, mas “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
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10940.000299/2001-25
Acórdão nº. : 102-45.907

Nesse sentido também se manifesta a jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes, como nos acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais n.º 01-1994/96 – DOU 6 de dezembro de 2000 e 3.028/00, DOU de 19 de dezembro de 2000, com ementa transcrita a seguir, extraída do Regulamento do Imposto de Renda comentado por Alberto Tebechrani, Fortunato Bassani Campos, José Luiz Ribeiro Machado, José Maria Campos e Alfredo Silva, São Paulo, Ed. Resenha, 2001, p. 1788.

“FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO - No lançamento por homologação o que se homologa é o pagamento. Constatada pelo fisco falta de pagamento de tributo ou insuficiência do pagamento, objeto do auto de infração, a hipótese é de lançamento de *ex officio*.”

O Acórdão CSRF n.º 01-02979, de 9 de maio de 2000, no processo n.º 11080.005448/96-08, trata da caducidade considerando o lançamento do IRPF sob a modalidade “por declaração”:

“IRPF - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO - A jurisprudência administrativa dominante é no sentido de que o prazo de caducidade, no imposto de renda de pessoa física, conta-se a partir da data da entrega da declaração de rendimentos do contribuinte. Tendo sido o auto de infração lavrado antes de decorrido o prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de rendimentos do sujeito passivo, improcede a decretação da caducidade do direito de a Fazenda Pública lançar o tributo.”

Lembro que tanto a jurisprudência trazida ao voto quanto os entendimentos dos autores citados servem apenas para reforçar a posição deste Relator no sentido da inaplicabilidade da tese defendida pelo recorrente.

Passando às questões atinentes ao mérito, verifica-se que o recorrente, apenas, ratifica a contestação inserida na peça impugnatória relativa ao efetivo valor pago pelos direitos creditórios – de R\$ 18.000,00 conforme recibo e cheque nominativo - mas não a ampara em novos documentos.



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

Processo nº. : 10940.000299/2001-25

Acórdão nº. : 102-45.907

Em primeiro lugar, deve ser colocada em evidência a força legal das escrituras públicas relativas às cessões de direito creditório em questão.

Constituem-se documentos públicos na forma do artigo 1067 do Código Civil revestidos das características nele previstas para produzir efeitos legais perante terceiros. Não contém indicativos de que o preço ajustado ficou a ser quitado em momento posterior pois afirma que o cessionário poderá usufruir dos direitos *“como melhor se convier”* enquanto ausente qualquer cláusula indicativa de valores a pagar. Logo, transação efetuada na forma *“pró soluto”* pois considerada quitada no mesmo ato.

“Art. 1.067. Não vale, em relação a terceiros, a transmissão de um crédito, se se não celebrar mediante instrumento público, ou instrumento particular revestido das solenidades do art. 135 (art. 1.068).”

Em segundo, a inexistência de relação entre as aquisições e o recibo apresentado como prova da quitação, que, dentre outras justificativas, a ilustre relatora do julgamento de primeira instância demonstrou sobre sua imprestabilidade como prova uma vez que a *“a cópia de cheque e recibo não constituem provas suficientes em razão de não existir elementos que os vincule ao pagamento integral dos direitos creditórios consignados em escrituras públicas. Ao contrário, no recibo consta que o valor de R\$ 18.000,00 é referente somente à entrada da compra de precatório para compensar junto a Bancos”, ou seja, não diz tratar-se do pagamento integral o qual afirma será “acertado de acordo com o contrato de Prestação de Serviços a ser assinado”*”.

Constata-se que o dito recibo, fl. 21, tem data anterior à escritura de cessão e não se reporta nem às transações nem ao seu valor total, pois cita como objeto *“a entrada da compra do precatório para compensar junto a Bancos, cujo saldo devedor será oportunamente acertado de acordo com o contrato de prestação de serviços”*.



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

Processo nº. : 10940.000299/2001-25
Acórdão nº. : 102-45.907

Alerte-se que o sentido de precatório deve ser aquele que diz respeito a pagamento de indenizações determinadas pelo Poder Judiciário, uma vez que a aquisição reporta-se a fração de imóvel havido por cessão de direitos de crédito por Escritura pública de 27 de junho de 1986, relativa a bem proveniente das ações cíveis n.º 28.632 e 35.521, transitada e julgada pelo Supremo Tribunal Federal por Carta de Sentença.

Então, poderia associar precatório, constante do referido recibo, com as transações em questão porque ambos tratam de indenizações pelo poder público. No entanto, dito recibo não contém qualquer menção ao total dos direitos creditórios, nem aos bens de referência, e, ainda, seu valor reporta-se à "entrada" de um total decorrente da prestação de serviços. Afinal, o pagamento destinou-se à aquisição dos direitos creditórios ou à quitação parcial da prestação de serviços? Sendo a referência os serviços prestados não se pode concluir pela quitação do preço pago por direitos adquiridos.

A corroborar assertiva em contrário ao postulado pelo recorrente, o cheque n.º 489016 do Banco do Brasil S/A emitido pelo contribuinte em nome do escritório de advocacia Absoluta Advogados Associados, o qual, também, emite o respectivo recibo. Sendo a aquisição dos direitos creditórios efetuada junto a Paulo Cyro Mainguê a quitação não poderia referir-se à prestação de serviços, nem à quitação da entrada de eventual contrato quando afirmado tratar-se do todo, nem, ainda, ser emitido por um escritório de advocacia.

Assim, sobre o dito recibo, correto é concluir que se refere à quitação parcial de um contrato de prestação de serviços entre o contribuinte e o referido escritório de advocacia, sem qualquer vinculação às transações relativas aos direitos creditórios.



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

Processo nº. : 10940.000299/2001-25
Acórdão nº. : 102-45.907

Em terceiro, a alegação de que a prática de mercado demonstra a aquisição desses direitos com deságios e traz a inferência de que, se contrário fosse, não haveria lógica nas aquisições pelo preço fixado nas escrituras.

Não me parece que a razão se encontra com o recorrente quanto a esse aspecto.

O deságio na aquisição pode ser um ganho obtido, nem sempre explícito na documentação de amparo. Mas, quando efetivamente praticado e oculto do público, deve ser comprovado por documentos hábeis e idôneos para que destituam o valor da prova legal dada pela escritura pública. Como já demonstrado, não é o que se verifica nesta situação.

A justificativa de que não adquiriria direito creditório de igual valor às garantias das dívidas contraídas também não se presta ao fim proposto em face da viabilidade da hipótese contrária. Além dessa premissa, válida, também, a possibilidade da substituição das garantias – soja em grãos - permitir um ganho extra em função do preço atual de mercado desse produto ser mais elevado que o fixado para a caução.

Em quarto: a alegação de que escriturou o valor de R\$ 18.000,00, destinados ao pagamento dos direitos creditórios, na contabilidade particular não se presta como prova desse fato em face do desvio de finalidade dessa obrigação legal.

A escrituração contábil a que se refere é aquela vinculada à atividade rural e, na época, obrigatória em função da receita e da compensação de prejuízos. Daí a determinação para que contenha, exclusivamente, dados vinculados ao exercício dessa produção como as benfeitorias, máquinas, implementos agrícolas, receita, custos, entre outros. Os demais bens e investimentos do contribuinte com ela não se misturam em virtude da tributação diferenciada. Portanto, não se presta para lastro às aquisições dos direitos



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

Processo nº. : 10940.000299/2001-25
Acórdão nº. : 102-45.907

creditórios uma vez que estes se constituem investimentos da própria pessoa física não vinculados à referida atividade.

Em quinto: as escrituras juntadas às fls. 155 a 158 que indicam anulação, em 22 de maio de 2001, das ditas aquisições de direitos creditórios, servem como prova negativa. Explico.

O contribuinte adquiriu em 11 de julho de 1995, perante um tabelião, de fé pública, os ditos direitos creditórios de Paulo Cyro Mainguê sem a presença de qualquer óbice. Em seguida, o fiscalizado utilizou tais créditos para liberar garantias de dívidas por ele caucionadas junto ao Banco Bamerindus do Brasil S/A. No entanto, omitiu esses investimentos em sua declaração de ajuste anual e quando indagado pelo Fisco sobre as transações afirmou que as pagou com deságio significativo - cerca de 93 % - redutor do preço real de R\$ 242.000,00 (R\$ 152.000,00 + R\$ 90.000,00) para R\$ 18.000,00. Após a constituição do crédito tributário, veio ao processo, documentado por escrituras públicas, afirmar que o negócio nunca se concretizou, porque não houve o pagamento.

Poderia o contribuinte cometer engano ao afirmar que pagou as aquisições de direitos creditórios em valor menor que o tornado público ? Em se tratando de uma resposta à Intimação do Fisco e porque foi amparada em cheque e recibo, conclui-se que houve prévia pesquisa e os contatos com as pessoas adequadas para a certeza da informação.

Paulo Cyro Mainguê poderia ceder, gratuitamente, os direitos creditórios para que servissem como substituição das garantias de dívidas de propriedade do contribuinte ? Aqui, deve ser considerada a ausência de qualquer relação entre ele e o contribuinte a justificar uma cessão gratuita, ao contrário, presente a prova de que houve o pagamento. De outro lado, considerando possível uma relação de amizade e uma cessão gratuita, desnecessária a transferência



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

Processo nº. : 10940.000299/2001-25
Acórdão nº. : 102-45.907

nominativa ao fiscalizado, porque bastaria a substituição das garantias diretamente nas instituições credoras.

Dessarte, demonstra-se que o fiscalizado não pautou pela correção em suas atitudes, pois além de apresentar informações e documentos contraditórios deixou de declarar as transações efetuadas bem assim o pagamento ao escritório de advocacia citado.

Com a vênua do contribuinte, devo informar que o processo administrativo fiscal não se presta para atitudes desprovidas de crédito. Os funcionários públicos da Administração Tributária merecem o devido respeito porque defendem a aplicação correta da lei, a justiça fiscal e o bom desempenho da arrecadação para prover o governo de meios necessários à execução das políticas em prol do bem público.

Outra questão inserida na peça recursal diz respeito à erros materiais no levantamento da evolução patrimonial caracterizados pela desconsideração de dívida no valor de R\$ 213.852,71, indicada no item 8 da declaração de ajuste anual, e das dívidas vinculadas à atividade rural em valores de R\$ 451.364,29 e de R\$ 213.690,29. Afirmou que esses valores devem ser aproveitados em função do procedimento utilizar dos dados declarados como verdadeiros.

Esse questionamento já foi bem abordado pela decisão colegiada de primeira instância. Assim, afirmou que *“Os empréstimos deveriam ser comprovados por meio de documentação hábil e idônea (contratos e extratos bancários) e pelo devido lançamento do mútuo nas respectivas declarações, e, também, ser compatível com os rendimentos e disponibilidades financeiras declarados pelos mutuantes, nas respectivas datas de entrega e recebimentos de valores. Ressalte-se que a empresa Agropecuária Groeland Ltda da qual alega haver otido um empréstimo no valor de R\$ 143.269,85 era ré em ação de cobrança*



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

Processo nº. : 10940.000299/2001-25
Acórdão nº. : 102-45.907

movida pelo Banco Bamerindus do Brasil, com Cédulas Rurais Pignoratícias no valor de R\$ 244.000,00 (fls. 29 a 32), não declarou em sua DIRPJ/1996 empréstimo algum a pessoa ligada (fl. 170) e apurou prejuízo no período que somado aos prejuízos acumulados totalizaram R\$ 315.351,25 (fl. 169)".

Verifica-se, portanto, que não há comentários a acrescentar ao conteúdo dessa decisão quanto aos empréstimos de particulares.

Quanto às dívidas decorrentes de financiamentos da atividade rural de longa data é conhecida a vinculação expressa e contratual dos valores à custeio ou investimentos pelo beneficiário. Destarte não poderiam ser utilizados tais recursos para cobrir outros tipos de operações pela pessoa física, salvo se desvio ilegal de finalidade comprovadamente documentado no processo. Aqui não se comprova, apenas, alega-se.

Requer padronização de procedimento, como amparo à aceitação dos empréstimos, quando cita que o Fisco afirmou ter efetuado levantamento patrimonial *"aceitando-se todas as informações declaradas, respostas a intimações e comprovantes de rendimentos, como dignos de fé,..."*.

Considerando que o Fisco intimou o contribuinte a apresentar todos os comprovantes de receitas e dispêndios do ano-calendário, inclusive extratos bancários, não há porque afirmar sobre o levantamento ter sido efetuado com base, apenas, nos dados declarados. A afirmação contida no Auto de Infração quis referir-se à ausência de diligências para confirmar o teor dos documentos apresentados, posição que é perfeitamente permitida por lei.

Outra alegação, esta não constante da peça recursal, diz respeito à apuração incorreta do acréscimo patrimonial motivada pelo detalhamento analítico segregado em períodos mensais, quando deveria ser anual em decorrência da atividade rural.



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

Processo nº. : 10940.000299/2001-25
Acórdão nº. : 102-45.907

Pequeno engano do recorrente na interpretação da lei quanto a esse aspecto. Observando a tributação da atividade rural concluímos que o fato gerador do imposto é complexo porque decorrente do resultado de uma série de produções desenvolvidas ou em desenvolvimento no ano-calendário com um marco fiscal delimitador centrado no último segundo do dia 31 de dezembro.

Seguindo esse raciocínio teria razão o fiscalizado em sua tese, pois o rendimento tributável decorrente dessa atividade não se edifica em qualquer mês do ano-calendário, mas tem fecho no último dia deste. Logo não teria sentido efetuar levantamento mensal para fixar o exato momento da omissão da renda, do fato gerador do tributo e da obrigação tributária principal.

Mas, esse raciocínio tem como premissa a existência de uma única atividade exercida pelo contribuinte, quando na realidade pode ter praticado inúmeras outras no período anual, e todas as demais tributáveis mensalmente.

Assim, perfeitamente possível que determinado cidadão declare explorar, apenas, a atividade rural e não evidencie em sua declaração qualquer indício de que possua outro tipo de renda, tenha um rendimento omitido em determinado mês, caracterizado por um acréscimo patrimonial a descoberto.

Seja, por exemplo, um agricultor que possua imóvel rural próprio e durante o ano-calendário ceda, por arrendamento, parte dele a um vizinho para plantio esporádico de uma cultura de soja, e receba no próprio período R\$ 13.000,00 pela cessão. Supondo, ainda, que não declarou esse valor mas fez constar em sua declaração de bens a aquisição, à vista, de um veículo, modelo popular feita com o uso desse numerário. Decorre, então, que o levantamento mensal efetuado pelo Fisco nesse ano-calendário para evidenciar a infração e possibilitar tributá-la como omissão de rendimentos no mês da aquisição do bem não será contraditório ao princípio da verdade material, nem à lei.



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

Processo nº. : 10940.000299/2001-25
Acórdão nº. : 102-45.907

Constata-se no exemplo indicado a possibilidade da existência de outra atividade para aquele que declara renda exclusivamente vinculada à produção rural bem assim a necessidade do levantamento patrimonial analítico e por mês para identificar eventual omissão de rendimentos e o período em que ocorrida.

In casu o contribuinte explora outra atividade além da rural, pois é comerciante de produtos agrícolas e gerente de empresa como se extrai da página 1 da declaração de ajuste anual, fl. 115, fato que reforça a posição adotada pelo Fisco para o levantamento do acréscimo patrimonial em cada mês.

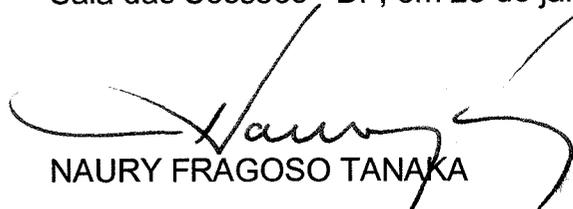
Afasta-se, portanto, a alegação sobre a obrigatoriedade do levantamento patrimonial anual.

As demais alegações sobre os vícios no levantamento do acréscimo patrimonial dizem respeito à consideração dos empréstimos particulares e agrícolas e estes já foram abordados anteriormente.

Isto posto, voto no sentido de afastar a preliminar de decadência do direito ao lançamento, considerando que esse prazo teve início na forma prevista pelo artigo 173, I, do CTN, e o seu *dies ad quem* após a conclusão do feito, em 31 de dezembro de 2001, e quanto ao mérito, por negar provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 28 de janeiro de 2003.


NAURY FRAGOSO TANAKA



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

Processo nº. : 10940.000299/2001-25
Acórdão nº. : 102-45.907

VOTO VENCEDOR

Conselheiro AMAURY MACIEL, Relator Designado

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

Respeitando o posicionamento do ilustre e digno Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, a quem reverencio e rendo minhas homenagens, permito-me, com a devida "máxima data vênia", divergir de suas razões de fato e de direito no que pertine a constituição do crédito tributário decorrente de omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto - acréscimo patrimonial a descoberto – cujo fato gerador da obrigação tributária ocorreu em dezembro de 1995, sustentando ser devido o crédito tributário constituído e, por conseqüência, negando provimento a preliminar de decadência argüida pelo Recorrente. Deixou, o ilustre Relator, de observar que a exigência fiscal foi alcançada pelo instituto da decadência, ex-vi, do disposto no § 4 do art. 150 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Considerando que a omissão de rendimentos teve como fato gerador o mês de dezembro de 1995 (fls. 134) e tendo em vista que o lançamento ocorreu em 28 de março de 2001 (Auto de Infração fls. 133/140), entendo que o mesmo foi alcançado pelo instituto da decadência inexistindo, ipso fato, o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário de que trata estes autos.

Cumpre-me, preliminarmente, registrar que o trabalho do digno Auditor Fiscal da Receita Federal é preciso ao proceder o levantamento mensal da evolução patrimonial e capitular que as infrações cometidas sujeitam-se as disciplinas legais de que tratam os Artigos 1º a 3º e parágrafos e 8º da Lei nº



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

Processo nº. : 10940.000299/2001-25
Acórdão nº. : 102-45.907

7.713/1988; Artigos 1º a 4º da Lei nº 8.134/1990 e Artigos 7º e 8º da Lei n.º 8.991/95.

Contudo, entendendo que a partir da edição da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, e legislação superveniente, os rendimentos auferidos pelas pessoas físicas, bem como, os acréscimos patrimoniais a descoberto, estão sujeitos a tributação mensal a medida em que forem sendo auferidos, ou seja, sujeitam-se ao regime de tributação mensal devendo o lançamento reportar-se a data do fato gerador da obrigação tributária conforme prescreve o Art. 144 do Código Tributário Nacional. 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 do sujeito passivo 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, inclusive os decorrentes de acréscimos patrimoniais a descoberto, 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



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

Processo nº. : 10940.000299/2001-25
Acórdão nº. : 102-45.907

Física beneficiária dos rendimentos e, portanto, 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 : 10940.000299/2001-25

Acórdão nº : 102-45.907

§ 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).

.....

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).



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

Processo nº. : 10940.000299/2001-25
Acórdão nº. : 102-45.907

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

Parágrafo único – **O Ministro da Fazenda poderá instituir a autotificação 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).

.....
§ 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 descritas, disciplinavam, sinteticamente, que:



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

Processo nº. : 10940.000299/2001-25
Acórdão nº. : 102-45.907

- 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 (à 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.

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. (destaquei/grifei).

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



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

Processo nº. : 10940.000299/2001-25
Acórdão nº. : 102-45.907

§ 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).

§ 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.



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

Processo nº. : 10940.000299/2001-25
Acórdão nº. : 102-45.907

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.

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.



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

Processo nº. : 10940.000299/2001-25
Acórdão nº. : 102-45.907

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).

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;



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

Processo nº. : 10940.000299/2001-25

Acórdão nº. : 102-45.907

- 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;
- 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.



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

Processo nº. : 10940.000299/2001-25

Acórdão nº. : 102-45.907

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:

.....
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);



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

Processo nº. : 10940.000299/2001-25
Acórdão nº. : 102-45.907

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:

.....”

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).



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

Processo nº. : 10940.000299/2001-25

Acórdão nº. : 102-45.907

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 pessoas 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, inclusive o acréscimo patrimonial a descoberto, auferidos pela Pessoa Física, estão sujeitos 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. Na constituição do crédito tributário há que se observar o disposto no art. 144 do CTN, o qual disciplina que o lançamento reportar-se-á à data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

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



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

Processo nº. : 10940.000299/2001-25
Acórdão nº. : 102-45.907

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.

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.

Tendo em vista o acima exposto e relatado, entendo ter ocorrido o período decadencial com relação aos fatos apurados no mês de dezembro do ano-calendário de 1995 questionado, em preliminar, pelo Recorrente em sua exordial recursal. O termo inicial para a contagem do período decadencial é o dia 1º de janeiro de 1996 e o termo final o dia 31 de dezembro de 2000. Considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 28 de março de 2001 é de se concluir ter ocorrido a o período decadencial "ex-vi" do disposto no § 4º do Art. 150 do Código Tributário Nacional.

"EX POSITIS", e ante o tudo relatado e que dos autos consta, voto no sentido de DAR PROVIMENTO A PRELIMINAR DE DECADÊNCIA LEVANTADA PELO RECORRENTE, a fim de declarar improcedente o crédito tributário constituído com base no acréscimo patrimonial apurado no mês de dezembro do ano-calendário de 1995.

Sala das Sessões - DF, em 28 de janeiro de 2003.


AMAURY MAGIEL