



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

Processo nº. : 11070.000472/99-41
Recurso nº. : 130.565
Matéria : IRPF – EXS.: 1994 a 1997
Recorrente : HENRICUS JOHANES MARIA AERNOUDTS
Recorrida : DRJ em SANTA MARIA - RS
Sessão de : 28 DE JANEIRO DE 2003
Acórdão nº. : 102-45.906

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 NOVEMBRO DE 1993 - 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.

IRPF - EX. 1994 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - A evolução positiva do patrimônio sem o lastro em rendimentos declarados permite ao Fisco presumir a percepção da renda em igual valor.

NORMAS PROCESSUAIS - IMPOSTO DE RENDA - PRESUNÇÃO LEGAL - O tributo incide sobre a renda auferida pela pessoa física motivo para que o Fisco, ao buscar a verdade material dos fatos, utilize levantamento da evolução patrimonial em cada mês, conjuntamente com os ingressos e custos da produção rural.



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

Processo nº. : 11070.000472/99-41
Acórdão nº. : 102-45.906

IRPF - EXS. 1995 e 1996 - OMISSÃO DE RECEITA DA ATIVIDADE RURAL - Comprovada a receita da atividade rural percebida no decorrer do ano-calendário e sendo parte desses valores não apropriados na apuração do resultado, caracteriza-se a omissão pela diferença não declarada e respectivo resultado não oferecido à tributação na declaração de ajuste anual.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - INCONSTITUCIONALIDADE - A incidência dos juros de mora para os tributos e contribuições da União pode ser objeto de lei ordinária, uma vez inexistente lei complementar que obste esse imperativo

Preliminar acolhida.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por HENRICUS JOHANES MARIA AERNOUDTS.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACATAR a preliminar de decadência em relação ao ano-calendário de 1993. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka (Relator) e Maria Beatriz Andrade de Carvalho, e, no mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. 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, CÉSAR BENEDITO SANTA RITA PITANGA e GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ. Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



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

Processo nº. : 11070.000472/99-41
Acórdão nº. : 102-45.906
Recurso nº. : 130.565
Recorrente : HENRICUS JOHANES MARIA AERNOUDTS.

RELATÓRIO

O processo tem por objeto o crédito tributário constituído pelo Auto de Infração de 19 de abril de 1999, em valor de R\$ 337.442,15, decorrente do imposto incidente sobre rendimentos omitidos no mês de novembro do ano-calendário de 1993, em valor de CR\$ 29.577.842,83 enquanto nos seguintes, de 1994, 1995, e 1996, em valores de R\$ 38.336,82, R\$ 39.795,68 e R\$ 206.228,96, respectivamente.

Em 1993 a omissão de rendimentos foi caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto, e nos demais decorreu de receitas não declaradas da atividade rural.

O lançamento teve fundamentação legal nos artigos 1.º a 22 da lei n.º 8023, de 12 de abril de 1990, artigo 14 da lei 8383, de 30 de dezembro de 1991, 7.º e 8.º da lei 8981, de 20 de janeiro de 1995 e artigos 3.º e 11 da lei n.º 9250, de 26 de dezembro de 1995, para as infrações vinculadas à atividade rural, enquanto a omissão caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto, os artigos 1.º a 3.º da lei n.º 7713, de 22 de dezembro de 1988, 1.º a 4.º da lei n.º 8134, de 27 de dezembro de 1990, 4.º a 6.º da lei 8383/91, e 6.º da lei n.º 8021, de 12 de abril de 1990.

A multa de ofício foi amparada nos artigos 4.º 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, combinado com 106, II da lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966.

Os juros de mora, os artigos 59, § 2.º da lei n.º 8383/ 91, para fatos de fevereiro de 1992 a junho de 1994; o artigo 38, § 1.º da lei n.º 9069, de 29 de junho de 1995, para fatos ocorridos no período de janeiro de 1995 a dezembro de 1996, artigo 84, § 5.º da lei n.º 8981/95, a partir de janeiro de 1997, artigo 26 da MP n.º 1542/96 e artigo 61, § 3.º da lei n.º 9430/96.



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

Processo nº. : 11070.000472/99-41
Acórdão nº. : 102-45.906

Representado por seu patrono Antenor Ernest Fernández, OAB/RS n.º 34479, contestou o feito alegando, inicialmente, sua ineficácia para a infração cometida no mês de novembro do ano-calendário de 1993 uma vez concluído quando esse direito já se encontrava atingido pela caducidade. Para essa posição tomou por lastro a subsunção dos fatos ao artigo 150 do CTN e o início do prazo à homologação tácita, no momento previsto no parágrafo 4.º do mesmo artigo.

Em seguida, afirmou que nesse ano-calendário o valor equivalente a 278.440,42 Unidades Fiscais de Referência – UFIR, declarado como rendimentos não tributáveis correspondeu a empréstimos efetuados por seu pai Prudent Joseph Marie e se presta para suporte à evolução patrimonial verificada pelo Fisco. Explicou que essas transferências foram efetuadas por cheques depositados na sua conta-corrente bancária e, por tratar-se de transações entre pai e filho, desnecessário qualquer documentação, bastando constar das declarações anuais.

Com relação às omissões de rendimentos da atividade rural, afirmou sobre sua inexistência e procurou demonstrar a posição com argumentos e explicações a seguir indicadas.

Explicou que, em setembro do ano-calendário de 1994, recebeu antecipadamente e contabilizou R\$ 6.000,00 de Roberto Garcia Figueiras a título de receita pela venda de produtos rurais enquanto a respectiva nota fiscal n.º 937371 foi apropriada pelo Fisco no mês de outubro, o mesmo se dando com a importância de R\$ 9.724,00 referente às notas fiscais n.º 937243 e 937246, contabilizadas em 22 de agosto e 15 de setembro. Na mesma linha de raciocínio, informou que a Nota fiscal de produtor n.º 937347 destinada à venda de produtos para Martim Ternes Pelentir, em valor de R\$ 4.800,00 foi recebida e contabilizada em 5 de outubro de 1994, no entanto considerada pelo Fisco em Novembro desse ano. Pediu a exclusão de tais valores e, também, daquele relativo à nota fiscal de produtor n.º 937493, porque a operação não configurou venda, mas simples remessa.



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

Processo nº. : 11070.000472/99-41
Acórdão nº. : 102-45.906

Em relação ao ano-calendário de 1995, explicou que as notas fiscais da Sadia Concórdia S/A, constantes do documento n.º 10 foram pagas em fevereiro e março pela Rural Sul Comércio e Representações, por R\$ 102.249,49, sendo escrituradas no mês de fevereiro. Como o Fisco apropriou esse valor no mês de Janeiro gerou a diferença de R\$ 118.876,00 no mês de fevereiro em relação à sua contabilidade. Promovida essa alteração e nova comparação da receita escriturada nos meses de fevereiro e março com a apurada pelo Fisco, resultaria diferença, apenas, de R\$ 25.779,61.

Pedi a exclusão da receita decorrente das notas fiscais 598473 e 598474, em valor de R\$ 11.772,00 cada, porque pertencem ao ano-calendário de 1996, uma vez emitidas em maio desse ano.

Para a omissão relativa ao ano-calendário de 1996 argüiu duplicidade de valores considerados pelo Fisco nas transações efetuadas com a Agrokac Comércio e Representações Agropecuária Ltda., relativas às vendas de 3.000 sacas de trigo em 2 de fevereiro de 1996, e 5.400 sacas do mesmo produto em 6 de março de 1996. Decorre que recebeu antecipadamente as importâncias de R\$ 37.500,00 e R\$ 72.360,00, contabilizadas nas datas em que efetivamente percebidas; no entanto, a Agrokac emitiu notas fiscais de entrada de mercadorias quando da entrega, pelo preço praticado na última negociação e estas também foram apropriadas pelo Fisco, fato que gerou diferença de resultados.

Relacionou diversas vendas que entendeu foram consideradas em duplicidade pelo Fisco no mês de outubro, fl. 460, pelo mesmo motivo já citado. E, concluiu pela permanência de uma diferença de, apenas, R\$ 53.767,16.

Finalizou a impugnação solicitando a inconstitucionalidade da incidência dos juros de mora com lastro na taxa SELIC uma vez ofensiva ao limite de 12% anuais.



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

Processo nº. : 11070.000472/99-41
Acórdão nº. : 102-45.906

O julgamento de primeira instância contido no Acórdão DRJ/STM n.º 339, de 22 de março de 2002, fls. 627 a 641, afastou a preliminar de decadência ao direito de constituir o crédito tributário relativo ao mês de novembro do ano-calendário de 1993 considerando não ter havido o pagamento antecipado motivo para o lançamento passar à modalidade prevista no artigo 149 do CTN, e esse prazo ter marco referencial na data em que efetivada a entrega da declaração de ajuste anual uma vez anterior ao início do exercício seguinte àquele em que o ato poderia ter sido efetuado.

Quanto ao mérito, considerou parcialmente as transferências efetuadas pelo pai do fiscalizado, excluindo aquelas já apropriadas pelo Fisco durante o procedimento. Não aceitou, também, aquelas realizadas em dezembro porque o acréscimo ocorreu no mês anterior ao ingresso do recurso. Assim, acatou somente recursos em valor de CR\$ 10.000.000,00 para suporte à evolução patrimonial verificada no mês de Novembro.

No tocante às receitas omitidas na atividade rural, exercício de 1995, afastou os argumentos quanto às notas fiscais de produtor n.º 937371 e 937347 que o recorrente pretendeu excluir em face de terem sido por ele contabilizadas no mês de setembro porque não se comprovou o alegado. Com relação às notas fiscais 937243 e 937246 informou que referem-se à reajuste de preço e portanto sob o campo de incidência do tributo. Acatou o argumento quanto à nota fiscal de produtor n.º 937493 pois confirmou tratar-se de simples remessa.

Para a infração relativa ao exercício de 1995, informou que o Fisco já havia excluído o valor das notas fiscais relativas à venda de milho para a Sadia Concórdia S/A uma vez que considerado no mês de janeiro de 1995. Acatou a argumentação do recorrente quanto à data de emissão das notas fiscais 598473 e 598474 ter referência o ano de 1996.



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

Processo nº. : 11070.000472/99-41
Acórdão nº. : 102-45.906

Decidiu pela razão do fiscalizado quanto à duplicidade de valores para as transações com a AGROKAC, mas considerou como receita efetiva aquela comprovada pelas notas fiscais de entrada emitidas pela empresa no mês de maio. Concordou, também, com a duplicidade para as transações com a empresa Agro Bonser Comércio e Representações Ltda no mês de outubro.

Manifestou-se a respeito do questionamento sobre a inconstitucionalidade da incidência dos juros de mora informando que o artigo 161, § 1.º do CTN permite a cobrança com índice diverso e maior que 1%. Explicou que há lei dispendo nesse sentido, como as leis n.º 8981/95 e 9065/95, e, aditou, sobre a ausência de regulamentação do dispositivo constitucional citado e sua ineficácia em decorrência dessa falta. Complementou esclarecendo sobre a atribuição exclusiva do Poder Judiciário para decidir sobre inconstitucionalidades.

Finalizou o Acórdão com quadro demonstrativo das alterações promovidas no lançamento em virtude do acatamento das arguições do recorrente, fls. 639 a 641.

Não conformado com a decisão colegiada referida e, ainda, com o mesmo patrono, dirigiu recurso ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes, tempestivamente, no qual ratificou a preliminar de decadência para a omissão de rendimentos apurada no mês de novembro do ano-calendário de 1993, com os mesmos fundamentos. Para reforçar sua tese citou julgados da Justiça Federal e deste Conselho de Contribuintes.

Quanto ao mérito, para essa infração, solicitou apropriação do valor de CR\$ 16.132.684,46 relativo à liberação de parcela inicial do financiamento agrícola junto ao Banco Bradesco S/A contratado em 6 de outubro de 1993. Juntou cópia do microfilme e do extrato de conta-corrente no qual creditada essa importância.



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

Processo nº. : 11070.000472/99-41

Acórdão nº. : 102-45.906

Contestou a falta de documentos para o recebimento antecipado da nota fiscal 937371 de Roberto Garcia Filgueiras, em valor de R\$ 6.925,50 da qual R\$ 6.000,00 ingressaram em 13 de setembro de 1994. Apresentou o comprovante do depósito no Banco Itaú S/A, em 13 de setembro de 1994. Ainda quanto à infração relativa ao exercício de 1995, afirmou que a nota fiscal n.º 937347 relativa à venda de semente de soja à Martim Ternes Pelentir, em 30 de setembro de 1994, valor de R\$ 4.800,00 foi recebida e contabilizada em 5 de outubro de 1994, conforme cópia da fl. 314 do livro Diário, que junta ao processo.

Ratificou as alegações sobre a inconstitucionalidade dos juros de mora com lastro na taxa SELIC.

Arrolamento de bens, fls. 675 a 684.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 11070.000472/99-41

Acórdão nº. : 102-45.906

VOTO VENCIDO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

O recurso observa os requisitos de admissibilidade e dele conheço.

Ratificou a preliminar de caducidade do feito para a infração apurada no mês de Novembro do ano-calendário de 1993, considerando extinta a relação com o Fisco pela ocorrência da homologação tácita prevista no artigo 150, § 4.º do CTN.

Dessa posição, o início de contagem do referido prazo recaiu sobre o mês da infração enquanto o seu término em novembro do ano-calendário de 1998. Concluído o feito em 19 de abril de 1999, com ciência do fiscalizado em 20 de abril desse ano, seria ineficaz porque atingido pela caducidade vigente após a data da concordância tácita da Administração Tributária com o procedimento efetuado pelo contribuinte.

Não há dúvida 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 da 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.



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

Processo nº. : 11070.000472/99-41

Acórdão nº. : 102-45.906

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 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.

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, **tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado**, expressamente a homologa.” (Realcei e grifei)

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 ad 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, então, um prazo maior para que a Administração Tributária exerça esse direito, uma vez que deverá buscar os fatos omitidos ou incorretamente declarados. Seu início, agora, tem referência em momento situado algum tempo após o Fisco conhecer as informações prestadas pelo contribuinte, como bem



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

Processo nº. : 11070.000472/99-41

Acórdão nº. : 102-45.906

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 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.

O prazo para a homologação tácita, não houvesse a omissão dos bens na referida declaração, nem imposto a pagar adicional, teria *dies ad 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 em 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;"



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

Processo nº. : 11070.000472/99-41
Acórdão nº. : 102-45.906

Destarte, o *dies ad 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 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 ad 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.



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

Processo nº. : 11070.000472/99-41
Acórdão nº. : 102-45.906

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”.

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*.”

Já 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.”



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

Processo nº. : 11070.000472/99-41
Acórdão nº. : 102-45.906

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 relativas ao mérito, constata-se que solicitou a apropriação de recurso em valor de CR\$ 16.132.684,46 relativo à primeira parcela de financiamento agrícola junto ao Banco Bradesco S/A efetuado em 6 de outubro de 1993, comprovado por cópia do contrato e do extrato bancário onde se evidencia o respectivo crédito.

Essa alegação, apesar de apresentar-se acompanhada de prova sobre o efetivo ingresso, não se presta para justificar a origem da evolução positiva do patrimônio. Explico.

Os financiamentos de custeio da atividade rural decorrem de um planejamento sobre a produção futura a desenvolver. Assim, o cidadão contribui com uma parcela desse custo, enquanto outra, cabe responsabilidade à entidade financeira. Os valores são liberados em momentos próprios da atividade produtiva e restringem-se aos gastos a ela necessários. Para que não haja desvios de finalidade e em função das condições privilegiadas que os permeiam, submetem-se à fiscalização específica da própria entidade cedente, motivo para que não desvios de sua aplicação.

Assim, somente podem ser aceitos como fontes de outras aplicações se devidamente comprovado o desvio ilegal de seu objeto e a efetiva utilização em finalidade diversa.

Outro fator que inibe o aproveitamento do referido recurso vem da afirmação do contribuinte à fl. 93 sobre a realização de empréstimos rurais em seu nome mas repassados a seu pai integralmente, em virtude dessa atividade ser por ele desenvolvida. E, vale ressaltar, que no mesmo documento informou sobre os repasses de numerário recebidos de seu pai, quando necessários.



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

Processo nº. : 11070.000472/99-41
Acórdão nº. : 102-45.906

Observo que o contribuinte não apropriou qualquer custo rural no ano-calendário de 1993 e lembro que esse valor constou do processo à fls. 40 e 100, não sendo apropriado pelo Fisco pelos dois motivos citados.

Quanto ao recebimento de R\$ 6.000,00 de Roberto Garcia Filgueiras em 13 de setembro de 1994, que diz tratar-se de antecipação do valor constante da nota fiscal 937371, considerada em outubro, não se constata que foi apropriada duas vezes pelo Fisco, pois no demonstrativo de fl. 399, a receita analítica não evidencia qualquer valor coincidente com o requerido.

Da mesma forma, não se constata duplicidade em relação à nota fiscal n.º 937347 de Martim Ternes Pelentir, que foi considerada pelo Fisco somente no mês de Novembro do ano-calendário de 1994. A receita da atividade rural do mês de Setembro, quando foi emitida a referida nota, no dia 30, não contém qualquer menção a esse valor nem a esse número de documento, fl. 399, idêntica afirmação faz-se para os dados considerados para o mês de outubro, fl. 400.

O recebimento em mês diverso do considerado somente poderia produzir algum efeito se duplamente apropriado pelo Fisco, seja por alocação incorreta em dois meses, seja por inclusão em valor pago por outra empresa em nome daquela adquirente e para a qual foi emitida a documentação fiscal.

Da mesma forma, a comparação do levantamento efetuado pelo Fisco com os valores contabilizados pelo contribuinte pode ter sentido quando indicativa de utilização incorreta por duplicidade ou inexistência de percepção da receita. Porém, não se aceita comparar escrituração da receita em mês diverso do considerado se esse fato não implica em alteração do total apurado.

Destarte, não restando comprovada a apropriação incorreta desses valores no levantamento que serviu de lastro ao resultado omitido, deve ser mantida a receita considerada em primeira instância.



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

Processo nº. : 11070.000472/99-41
Acórdão nº. : 102-45.906

Outro aspecto do crédito tributário contestado na peça recursal é a incidência dos juros de mora, com lastro na taxa SELIC. Argüi sobre sua inconstitucionalidade por superar o limite de 12% ao ano, pela falta de suporte em que lhe desse criação específica para os fins tributários, pelo caráter remuneratório e não indenizatório, pelas características de atualização da moeda e pela ausência de divulgação da taxa SELIC pela SRF na forma do artigo 84, § 7.º da lei 8981/95, quando efetivada pelo Banco Central do Brasil.

Teórica inconstitucionalidade dos juros de mora decorreria da ofensa às disposições do artigo 146, III, da CF onde as normas gerais sobre obrigação, lançamento, crédito - este incluindo os juros de mora - prescrição e decadência tributários devem submeter-se à lei complementar. Sendo a imposição decorrente da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, artigo 13, lei ordinária, colisão com o determinativo constitucional citado.

“Art. 13. A partir de 1.º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei n.º 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6.º da Lei n.º 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei n.º 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.”

A interpretação restrita do texto, obtida em leitura isolada dos demais comandos e princípios insculpidos na Constituição, conduz à referida conclusão, pois os juros estariam incluídos no crédito tributário e nessa ótica somente poderiam ter imposição legal por meio de Lei Complementar.

No entanto, como já citado no início, a lei não deve ter interpretação literal pois decorre de um contexto nacional e de um conjunto de situações que demanda a fixação de regras de condutas.



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

Processo nº. : 11070.000472/99-41
Acórdão nº. : 102-45.906

Do artigo 146 da CF, a Lei Complementar deve dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. No entanto, aplicável a outras situações expressamente previstas na CF, como aquelas dos artigos 153, VII, 154, I, entre outras.

Hierarquicamente mais importante que a lei ordinária porque depende de *quorum* absoluto para sua aprovação, segundo o artigo 69, da Constituição Federal, a lei complementar é inferior à Carta Magna porque tem como incumbência regular os assuntos tributários e outros nela requerentes de detalhamento. Também, nos casos de conflitos de competências entre os entes da União com poderes tributários, inclusive ela própria, e quando necessário estabelecer as limitações constitucionais ao poder de tributar, sua aplicação é requerida em face do comando constitucional.

Saindo da interpretação restrita do comando legal contido no artigo 146, III, da CF, trazemos o entendimento dos constitucionalistas, que Paulo de Barros Carvalho em seu Curso de Direito Tributário, 13.^a Ed. Saraiva, 2000, p. 203, esclarece ser aquele no qual as leis complementares são as "*necessárias ao complemento de dispositivos da Lei Básica que não sejam auto-aplicáveis, qualificando-as ontologicamente pela matéria inserida no seu conteúdo.*" Continuando em seu raciocínio e combinando-o com o requisito contido no artigo 69 da CF, o autor cita que a lei complementar possui dois traços identificadores: a) *matéria expressa ou implicitamente indicada na Constituição; e b) o quorum especial do artigo 69 (CF).*

Isto posto, a questão a responder na situação é: a lei ordinária poderia estabelecer os juros moratórios ?



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

Processo nº. : 11070.000472/99-41
Acórdão nº. : 102-45.906

O artigo 24 da Constituição Federal, dispõe sobre a legislação concorrente entre União e Estados e Distrito Federal, nos assuntos que especifica, e em seu parágrafo § 3.º, permite aos Estados a instituição de normas gerais relativas ao direito tributário quando ausentes normas federais dispendo sobre o assunto. No entanto, tão logo sobrevenha a lei federal, cessam os efeitos das leis estaduais.

“Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

(.....)

§ 1º - No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º - A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º - A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.”

Do texto legal extrai-se que a competência da União para a legislação concorrente limita-se às normas gerais, não sendo excluída a competência suplementar dos Estados. Na ausência de lei federal sobre normas gerais - incluem-se as de direito tributário – permissão aos Estados para exercerem a competência legislativa e suprir a inércia do Legislativo federal. Entenda-se lei federal versando sobre normas gerais de direito tributário aquela do tipo “complementar”, por decorrência do artigo 146, citado.

Assim, a inércia legislativa federal permite aos entes integrantes da Federação, Estados e Distrito Federal, imporem suas próprias normas gerais nos



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

Processo nº : 11070.000472/99-41
Acórdão nº : 102-45.906

assuntos especificados, e conclusão óbvia é a permissão para a própria União utilizar a dita permissão.

Como leciona Sacha Calmon Navarro Coelho, em Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário, 8.^a Ed. 1999, Forense, p. 84, quando a pessoa obrigada a legislar, no caso o Congresso Nacional, não emite as normas gerais, a competência das pessoas políticas – Estados-Membros e Municípios – torna-se plena. A concorrência é meramente substitutiva.

“Assim as normas gerais de Direito Tributário são de competência legislativa da União Federal, através do Congresso Nacional. Na verdade, inexistente aí competência concorrente, senão a partilhada. A concorrência é meramente substitutiva, i.é., se a União não emitir normas gerais, a competência das pessoas políticas (Estados-Membros e Municípios) torna-se plena. Emitidas que sejam as normas gerais, cumpre sejam observadas quando do exercício das respectivas competências privativas por parte dos Estados e Municípios, sem prejuízo da eventual e limitada competência supletiva do Estado-Membro na própria temática da norma geral, conforme se pode verificar a uma simples leitura da repartição geral de competências levada a efeito pela Constituição de 1988.”

Os juros de mora já se encontravam regulados pelo CTN, com força de lei complementar, em seu artigo 161, no entanto, com percentuais diferenciados de 1% decorrentes da utilização de outros índices para a incidência, estabelecidos por lei ordinária.

Mesmo sendo lei ordinária, a CF / 88 recepcionou o CTN com força de lei complementar para dispor sobre o sistema tributário brasileiro como previsto no artigo 146, citado, naquilo que não contrariasse seus princípios e determinações.

É necessário esclarecer que o CTN nasceu como lei ordinária adquirindo força de lei complementar já com a Constituição de 1967 e Emenda n.º 1 / 69, como ensina Hamilton Dias de Souza (Direito Tributário 3), citado por Ives Gandra Martins em Sistema Tributário na Constituição de 1988, 3.^a Ed. Saraiva, 1991 :



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

Processo nº : 11070.000472/99-41

Acórdão nº : 102-45.906

“13.1. O Código Tributário Nacional, Lei n.º 5.72, de 25 de outubro de 1966, foi votado como lei ordinária, com base no artigo 5.º, inciso XV, letra ‘b’, da Constituição de 1946. Sobrevieram depois a Constituição de 1967 e Emenda n.º 1 de 1969 que exigiam, em seus arts. 19, § 1.º, e 18, § 1.º, respectivamente, lei complementar para estabelecer normas gerais de direito tributário, dispor sobre conflitos de competências nesta matéria e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

13.2. O Código trata exatamente dessas matérias quando codifica princípios, quando fixa os conceitos dos tributos ‘in genere’ ou em espécie e quando regula as limitações da competência tributária.

Assim, é atualmente lei complementar, embora tenha sido votado originariamente como lei ordinária.

(.....)

13.8. Além disso, convém acrescentar que o Ato Complementar n.º 36, de 13 de março de 1967, em seu artigo 7.º, estabelece que ‘a lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, e alterações posteriores, passa a denominar-se ‘Código Tributário Nacional’, o que significa expresse reconhecimento da vigência deste como lei nacional. Assim, correspondendo o ato complementar à lei complementar, as dúvidas eventuais perdem qualquer significação.”

Como explicitado, a última alteração nesse sentido decorreu da lei n.º 9065/95, artigo 13, que determinou a incidência dos juros moratórios com lastro na taxa SELIC aos créditos tributários da União, a partir de 1.º de janeiro de 1995, ato que evidencia regulamentação de texto constitucional por um dos entes administrativos utilizando da faculdade prevista no CTN, artigo 161, I, e em face da ausência de lei complementar dispendo sobre o tema de maneira diversa.

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.



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

Processo nº : 11070.000472/99-41
Acórdão nº : 102-45.906

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.”

Verifica-se que o CTN fixou os juros de mora em um por cento ao mês, desde que a lei não dispusesse em sentido diverso.

Observe-se que o exercício dessa faculdade pela União não feriu a ordem estabelecida entre os diversos entes componentes da federação, pois incidente, apenas, sobre os tributos por ela administrados.

Conclui-se, então, que não houve qualquer ofensa à determinação constitucional uma vez que um dos entes administrativos, que já possuía juros de mora regulados pelo CTN, utilizou da própria abertura dada por esse diploma legal para modificar essa incidência via lei ordinária em face da ausência da lei complementar inibindo essa atitude ou fixando valores diferenciados.

Os aspectos levantados pelo recorrente quanto à utilização de índice fixado pelo Banco Central do Brasil, não originado em lei específica, falecem frente à existência de lei ordinária determinando nesse sentido. A lei n.º 9065/95, artigo 13, expressa a vontade do legislador em utilizar tal índice para indenizar a mora no pagamento dos tributos federais e deverá permanecer vigendo até a sobreposição de nova legislação. Ressalte-se que, até o momento, não se encontra inquinada de ilegalidade por ofensa à CF.

A questão de possível caráter remuneratório ou de atualização do valor da moeda não pode ser aceita para descaracterizar a incidência dos juros de mora em questão. De longa data conhecido que os juros praticados pelas instituições financeiras no País, estando a SELIC em torno de 20% no ano, situam-se em patamares de 120% a 140 % em igual período, aos seus clientes, de outro lado, pensar que a SELIC tem por objeto atualizar a moeda também não é adequado porque bastante conhecido de todos que a taxa inflacionária anual do



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

Processo nº. : 11070.000472/99-41
Acórdão nº. : 102-45.906

País vem situando-se em torno de 5% a 7% ao ano, enquanto a SELIC acumulada supera esse percentual.

Então, não se trata de caráter remuneratório porque em patamar muito inferior ao praticado na praça, nem de atualização da moeda porque acima da taxa inflacionária oficial. Portanto, o que se pode afirmar é que o legislador desejou indenizar a mora pelo atraso no pagamento dos tributos e contribuições federais com a mesma intensidade da variação da SELIC.

Outro aspecto contestado quanto aos juros de mora, é a ofensa ao artigo 192, § 3.º da CF, dada pela incidência com percentual igual ou superior a 1% ao mês. Esta premissa não se aplica ao caso porque o direcionamento do texto legal é o Sistema Financeiro Nacional, e não o Sistema Tributário que se encontra regido pelos artigos 145 a 162, inseridos no Título VI – Da Tributação e Orçamento da Carta Magna.

“Art. 192. O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, será regulado em lei complementar, que disporá, inclusive, sobre:

§ 3º - As taxas de juros reais, nelas incluídas comissões e quaisquer outras remunerações direta ou indiretamente referidas à concessão de crédito, não poderão ser superiores a doze por cento ao ano; a cobrança acima deste limite será conceituada como crime de usura, punido, em todas as suas modalidades, nos termos que a lei determinar.”

Como detalhado em parágrafos anteriores, esse artigo pertence à espécie daqueles que requerem lei explicitadora da incidência, de forma ampla e assimilável. E, considerando a inexistência de ato legal nesse sentido, impossível sua utilização.

Cabe, aqui, ressaltar a atribuição específica do Poder Judiciário para decidir sobre os aspectos de inconstitucionalidade das leis e me parece que é este o



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

Processo nº. : 11070.000472/99-41

Acórdão nº. : 102-45.906

objeto buscado pelo recorrente. Pelo exposto não há qualquer inconstitucionalidade na incidência dos juros de mora com lastro na Taxa SELIC, no entanto, fica a oportunidade ao contribuinte de estender o litígio à esfera jurisdicional para o deslinde da questão.

Isto posto, **voto no sentido de afastar a preliminar de decadência** argüida para o ano-calendário de 1993 em face da declaração de ajuste anual apresentar-se inexata e sem qualquer antecipação de pagamento do tributo, motivo para o lançamento passar à modalidade prevista no artigo 149 do CTN com prazo para esse direito fixado pelo artigo 173, I, desse diploma legal, e no mérito, **negar provimento integral ao recurso.**

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


NAURY FRAGOSO TANAKA



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

Processo nº. : 11070.000472/99-41
Acórdão nº. : 102-45.906

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 novembro de 1993, sustentando ser devido o crédito tributário constituído e, por consequência, 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 novembro de 1993 (fls. 438) e tendo em vista que o lançamento ocorreu em 19 de abril de 1999 (Auto de Infração fls. 431/440), 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.

Cumprindo-me, preliminarmente, registrar que o trabalho da digno Auditor Fiscal da Receita Federal é preciso ao 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 7.713/1988; Artigos 1º a 4º da Lei nº 8.134/1990 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. : 11070.000472/99-41
Acórdão nº. : 102-45.906

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 Física beneficiária dos rendimentos e, portanto, sujeito ao lançamento por homologação na forma do prescrito no Art. 150 do Código Tributário Nacional. Deve



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

Processo nº. : 11070.000472/99-41
Acórdão nº. : 102-45.906

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:

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



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

Processo nº. : 11070.000472/99-41
Acórdão nº. : 102-45.906

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).

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



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

Processo nº. : 11070.000472/99-41
Acórdão nº. : 102-45.906

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).

.....
§ 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. : 11070.000472/99-41
Acórdão nº. : 102-45.906

- 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. (destaque/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. : 11070.000472/99-41
Acórdão nº. : 102-45.906

§ 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. : 11070.000472/99-41
Acórdão nº. : 102-45.906

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 exequibilidade, 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. : 11070.000472/99-41
Acórdão nº. : 102-45.906

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. : 11070.000472/99-41

Acórdão nº. : 102-45.906

- 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. : 11070.000472/99-41
Acórdão nº. : 102-45.906

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);

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



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

Processo nº. : 11070.000472/99-41

Acórdão nº. : 102-45.906

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).

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. : 11070.000472/99-41
Acórdão nº. : 102-45.906

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 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



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

Processo nº. : 11070.000472/99-41

Acórdão nº. : 102-45.906

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 novembro do ano-calendário de 1993 questionado, em preliminar, pelo Recorrente em sua exordial recursal. O termo inicial para a contagem do período decadencial é o dia 1º de dezembro de 1993 e o termo final o dia 30 de novembro de 1998. Considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 19 de abril de 1999 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 novembro ano-calendário de 1993

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


AMAURY MACIEL