



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

Processo nº : 10850.002637/97-99
Recurso nº : 120.615
Matéria : IRPF – EX.: 1992
Recorrente : LUÍS SÉRGIO NOGUEIRA
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO - SP
Sessão de : 11 DE ABRIL DE 2000
Acórdão nº : 102-44.188

DECADÊNCIA: Nos casos de falta de declaração o prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser realizado.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA FÍSICA: Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões recebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não cobertos pelos rendimentos declarados.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LUÍS SÉRGIO NOGUEIRA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo votos de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Mussi da Silva (Relator), Mário Rodrigues Moreno, Daniel Sahagoff e Maria Goretti Azevedo Alves dos Santos. Designado o Conselheiro José Clóvis Alves para redigir o voto vencedor.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


JOSÉ CLOVIS ALVES
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 23 FEV 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros VALMIR SANDRI e CLÁUDIO JOSÉ DE OLIVEIRA.



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

Processo nº. : 10850.002637/97-99
Acórdão nº. : 102-44.188
Recurso nº. : 120.615
Recorrente : LUÍS SÉRGIO NOGUEIRA

RELATÓRIO

O procedimento fiscal iniciou-se em 14/12/1995 com a intimação de fl. 09 para o contribuinte apresentar a declaração de rendimentos relativa ao ano-calendário de 1991 ou justificativa pela não entrega da mesma.

Em 03/01/1996 o contribuinte apresentou os esclarecimentos de fl. 11 informando que não apresentou as declarações de rendimentos porque tanto o seu patrimônio quanto os seus rendimentos estavam abaixo do limite que determina a obrigatoriedade de apresentação, além do fato de seus rendimentos terem sofrido retenção de imposto na fonte.

Em 09/02/1996 foi o contribuinte intimado para informar, mês a mês, todos os rendimentos auferidos no ano-base de 1991 e apresentar uma relação dos bens possuídos no mesmo período.

Não tendo sido atendida à intimação no prazo concedido, foi o contribuinte novamente intimado (fl. 15) para identificar a origem dos recursos utilizados para a aquisição de dois (02) veículos relacionados; informar a atividade profissional desempenhada nos anos de 1991 e 1992; apresentar as declarações de rendimentos correspondentes aos períodos não alcançados pela decadência e informar a existência ou não de vínculo profissional com a empresa Viação São Raphael Ltda.

Em atendimento, o contribuinte informou à fl. 18 não ter entregue as declarações de rendimentos; que não possui qualquer comprovante relativo a fatos



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

Processo nº. : 10850.002637/97-99
Acórdão nº. : 102-44.188

ocorridos no ano de 1991 em razão do decurso de prazo legal; que a intimação não se fez acompanhar de notas fiscais para que se pudesse certificar se realmente foi o destinatário dos veículos constantes da intimação e finalmente informou ter mantido vínculo empregatício, trabalhando como motorista de ônibus, com a empresa Viação São Raphael Ltda.

Em 02/10/1997 a fiscalização deu ciência ao contribuinte das Notas Fiscais e intimou-o a informar, mês a mês, os rendimentos auferidos e identificar a origem dos recursos utilizados para a aquisição dos veículos relacionados e comprovar com documentação hábil e idônea eventual venda dos veículos, apresentando cópia do recibo autenticado pelo Detran.

Em atendimento, o contribuinte informou à fl. 22 ter trabalhado como motorista na empresa Viação São Raphael Ltda. no período de 01/07/1989 a 07/09/1994 recebendo um salário médio de três salários mínimos, conforme comprovantes anexados (fls. 23/25), e que a aquisição dos dois veículos é de total responsabilidade da empresa os quais foram adquiridos com recursos da empresa, sendo que o caminhão de chassi nº 9BYCO2C2LMC001901 faz parte da frota da empresa até o momento.

Intimado, em 19/11/1997, a informar os saldos bancários mensais de todas as contas mantidas pelo declarante e seus dependentes no período de 01/01/1991 a 31/12/1991, o contribuinte informou que na época não possuía conta bancária e nem aplicação financeira.

Assim, a fiscalização elaborou os demonstrativos da omissão mensal de rendimentos (fls. 35/41), computando os valores de aquisição dos veículos como dispêndios realizados pelo contribuinte e os rendimentos recebidos da Viação São



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

Processo nº. : 10850.002637/97-99
Acórdão nº. : 102-44.188

Raphael como recursos, apurando omissão de rendimentos, no mês de julho de 1991, de Cr\$30.060.856,32 que foi tributado mediante a aplicação da tabela progressiva anual, conforme Auto de Infração de fls. 44 e seus anexos, lavrado em 17/12/1997.

Apurou-se o crédito tributário de R\$ 25.691,12, correspondentes a imposto de renda (R\$ 10.302,00), juros de mora (R\$ 7.662,62) e multa de ofício de 75% (R\$ 7.726,50).

Na impugnação (fl. 49), o contribuinte alegou que não caberia a exigência porque já havia transcorrido o prazo de cinco anos até a lavratura do Auto de Infração e que não caberia a incidência de juros de mora precedentemente ao lançamento em face ao disposto no Código Tributário Nacional, arts. 160 e 161, nada falando sobre o mérito da questão.

A decisão de primeiro grau afastou a alegação quanto ao decurso do prazo decadencial de cinco anos para a lavratura do auto de infração, por entender que no caso, por se tratar de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo somente começaria a fluir após no exercício seguinte aquele previsto para a entrega da declaração.

Recorre o contribuinte desta decisão para o Conselho de Contribuinte, mantendo a alegação relativa ao decurso do prazo decadencial.

É o relatório.

DN



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

Processo nº. : 10850.002637/97-99

Acórdão nº. : 102-44.188

VOTO VENCIDO

Conselheiro LEONARDO MUSSI DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos em lei, pelo que dele tomo conhecimento.

A questão debatida nos autos cinge-se ao decurso do prazo decadencial para a lavratura do auto de infração, pois o mérito da autuação não foi questionado pelo contribuinte.

Alega o contribuinte que não poderiam as autoridades fiscais proceder a lavratura do auto de infração em dezembro de 1997 relativamente a fato gerador de julho de 1991, posto que já havia ultrapassado o prazo quinquenal. Já o Julgador em primeiro grau nega o decurso do prazo tendo em vista que o imposto de renda da pessoa física sujeitar-se ao lançamento por homologação e que, portanto, o prazo somente começaria a fluir em janeiro de 1993, exercício seguinte aquele previsto para a entrega da declaração.

A questão é por demais tormentosa, e ganha na doutrina e na jurisprudência as mais diversas facetas. Sempre questionei os doutrinadores e julgadores que tratam da matéria de decadência e de prescrição em tese, fechando os olhos para as questões fáticas de cada caso. Não há como analisar esta questão em comento apenas interpretando em tese as regras do Código Tributário Nacional, sem buscar os detalhes do caso concreto à luz das normas legais instituidoras da exação e que definem a sistemática de lançamento a qual o tributo estará sujeita.



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

Processo nº. : 10850.002637/97-99
Acórdão nº. : 102-44.188

Com efeito, segundo o art. 142 do Código Tributário Nacional, *“compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”* Já o parágrafo único do artigo em comento rege que *“a atividade do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”*

Assim, o lançamento é o ato de proceder (procedimento), é a atividade vinculada e obrigatória das autoridades administrativas visando tornar líquida a obrigação tributária (de dar) principal e, eventualmente, propor determinada penalidade. Sobre a liquidez das obrigações Washington de Barros Monteiro, nos ensina:

“A obrigação líquida é aquela obrigação certa, quanto à sua existência, e determinada quanto ao seu objeto (CC, art. 1.533). Seu objeto é certo e individualizado; logo, sua prestação é relativa a coisa determinada quanto à espécie, quantidade e qualidade. É expressa por um algarismo, que se traduz por uma cifra.

A obrigação ilíquida é aquela incerta quanto à sua quantidade e que se torna certa pela liquidação, que é o ato de fixar o valor da prestação momentaneamente indeterminada, para que esta se possa cumprir; logo, sem liquidação dessa obrigação, o credor não terá possibilidade de cobrar seu crédito. Depende, portanto, de prévia apuração, por ser incerto o montante de sua prestação, tendo a converter-se em obrigação líquida. Tal conversão se realiza, processualmente, mediante liquidação (CPC, art. 586 e parágrafos), que lhe fixará o valor, mas pode advir de transação

JM



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

Processo nº. : 10850.002637/97-99

Acórdão nº. : 102-44.188

(CC, art. 1.025), quando os transigentes acomodam seus interesses como julgarem conveniente, isto é, por força de ajuste entre as partes e de acordo com a lei (CC, arts. 1.537 a 1.552). A liquidação judicial dá-se sempre que não houver a legal e convencional (CC, art. 1.535)."

A lição de Maria Helena Diniz é lapidar ao dizer:

"Realmente, considera-se líquida a obrigação certa, quanto à sua existência e determinada, quanto ao seu objeto (Cód. Civil, art. 1.533). Nela, acham-se especificadas, de modo preciso, qualidade, quantidade e natureza do objeto devido. Obrigação que não pode ser expressa por um algarismo, que não se traduza por uma cifra, que necessita, enfim, de prévia apuração, não merece tal qualificativo. Mas, não lhe prejudica esse caráter qualquer dúvida de natureza jurídica.

Por outro lado, ilíquida é a obrigação que dependa de prévia apuração, visto ser incerto o montante da prestação. Esse cálculo realiza-se, processualmente, através da liquidação, que lhe fixa o respectivo valor, em moeda corrente, a ser pago ao credor, se o devedor não puder cumprir a prestação na espécie ajustada (art. 1.534).

A obrigação ilíquida tende a converter-se em obrigação líquida; essa, a sua inclinação natural, quase a sua vocação, se assim pudéssemos nos exprimir".

Ora, no caso do direito tributário, a obrigação tributária somente se torna líquida mediante aquela atividade obrigatória e vinculada das autoridades administrativas, denominada pelo artigo 142 do CTN de lançamento, atividade esta praticada com o fito de especificar, nas palavras da Professora Diniz, a "*qualidade, quantidade e natureza do objeto devido*" da obrigação: a qualidade, verificando a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinando a matéria tributável e identificando o sujeito passivo; a quantidade e natureza do objeto devido,

JOM -



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

Processo nº. : 10850.002637/97-99
Acórdão nº. : 102-44.188

calculando o montante do tributo e, sendo o caso, propondo a aplicação da penalidade cabível.

Destarte, somente após a liquidação da obrigação tributária pelo lançamento é que exsurge efetivamente o crédito do ente tributante contra o contribuinte, que fica obrigado a liquidar o débito nos prazos determinados pelas autoridades administrativas, na maioria das vezes com supedâneo legal, ou na falta deste, trinta dias após a notificação do lançamento, artigo 160 do CTN.

Antes do lançamento existe apenas a relação jurídica obrigacional, o vínculo jurídico que dá ao sujeito ativo (ente tributante) o direito de liquidar a obrigação tributária por intermédio do lançamento, atividade esta exclusiva das autoridades administrativas, mas que poderá ter maior ou menor participação dos contribuintes, como será demonstrado abaixo..

Assim é que o CTN no artigo 147 define o lançamento por declaração como sendo aquele em que o contribuinte, na forma da legislação tributária, informa determinado fato para as autoridades administrativas e esta efetua a apuração do *quantum debeat* da obrigação tributária (lançamento).

Exemplo do lançamento por declaração, é a taxa de prevenção e extinção de incêndio, onde as autoridades administrativas, com base nos dados da fornecidos pelos contribuintes à Prefeitura Municipal, efetuam o lançamento e notificam o contribuinte dizendo o valor e quando pagar o tributo.

O artigo 149 do CTN sobre o lançamento efetuado e revisto de ofício
regra:

AM



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

Processo nº. : 10850.002637/97-99
Acórdão nº. : 102-44.188

“ART.149 - O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”. (grifo nosso)

10/11 -



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

Processo nº. : 10850.002637/97-99

Acórdão nº. : 102-44.188

Os incisos I, II e V do artigo acima transcrito são de suma importância ao deslinde da questão. O inciso I remete à lei a competência para definir quando se efetuará o lançamento de ofício e o inciso II assevera que se dará o lançamento quando o contribuinte não prestar declaração.

Já o inciso V do artigo 149 do CTN, diz que o lançamento de ofício se dará quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo 150 do Código Tributário Nacional. O artigo 150 referido trata do denominado lançamento por homologação nos seguintes termos, *verbis*:

“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.”

Nos termos do *caput* do artigo 150 do CTN, o lançamento por homologação ocorre quando, por delegação da legislação fiscal, o contribuinte promove aquela atividade da autoridade administrativa de lançamento (art. 142 do CTN), qual seja, a de verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, identificar o sujeito passivo, calcular o tributo devido e, sendo o caso, aplicar a penalidade cabível. Além do lançamento, de acordo com o artigo 150 do CTN, para consumação deste tipo de lançamento é necessário o recolhimento do débito apurado pelo contribuinte sem prévio exame das autoridades administrativas.

Havendo o lançamento e pagamento antecipado pelo contribuinte, restará às autoridades administrativas a homologação expressa da atividade assim exercida pelo contribuinte, ato homologatório este que consuma a extinção do crédito



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

Processo nº. : 10850.002637/97-99
Acórdão nº. : 102-44.188

tributário (art. 156, VII, do CTN). Não ocorrendo a homologação expressa, o crédito se extingue com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), a chamada homologação tácita. Segundo o “Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa” homologar significa: “1. Jur. *Confirmar ou aprovar por autoridade judicial ou administrativa.*”

No lançamento por homologação, desta forma, quem pratica a atividade de lançamento do artigo 142 do CTN, apuração do *quantum debeat* da incidência, é o contribuinte que tem a obrigação de recolher o valor do tributo apurado, restringindo-se a atividade das autoridades administrativas ao exercício da confirmação (homologação) expressa daquela atividade, que se inoportunizar dá lugar a confirmação tácita após cinco anos do fato gerador, que tem o condão de extinguir o crédito tributário.

Tais incisos estão refletidos no artigo 889 do RIR/94:

“Art. 889. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decretos-lei n.ºs 5.844/43, art. 77, 1.967/82, art. 16, 1.968/82, art. 7º, e 2.065/83, art. 7º, § 1º, e Leis n.ºs 2.862/56, art. 28, 5.172/66, art. 149, e 8.541/92, arts. 40 e 43):

I - não apresentar declaração de rendimentos;

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

III - fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;

IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o recolhimento do imposto devido inclusive na fonte;

ROM



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

Processo nº. : 10850.002637/97-99

Acórdão nº. : 102-44.188

V - estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação de penalidade pecuniária;

VI - omitir receitas”.

Desta forma, sempre que a lei determinar, ou sempre que o contribuinte não apresentar declaração e dever o imposto, é claro, ou não promover de forma adequada aquela atividade de lançamento por homologação, as autoridades deverão promover o lançamento de ofício constituindo o crédito tributário.

Já o artigo 173 do Código Tributário Nacional estabelece o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário mediante o lançamento, verbis:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”

Primeiramente cabe a seguinte indagação: tal dispositivo aplica-se ao chamado lançamento por homologação ?

Entendo que não. Com efeito, como dito acima o lançamento por homologação só se consuma quando o contribuinte efetivamente promove corretamente a atividade de apuração do montante do tributo devido e efetua o pagamento do valor apurado. Neste caso, por conseguinte, o lançamento que é de responsabilidade do contribuinte já foi efetuado, cabendo à fazenda Pública apenas homologar a atividade exercida pelo contribuinte. Assim, o lançamento por homologação efetuado de forma correta não há que se falar “primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.” Quando



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

Processo nº. : 10850.002637/97-99
Acórdão nº. : 102-44.188

aquela atividade do contribuinte é exercida com omissão ou inexatidão, não há que se falar em lançamento por homologação mas sim em lançamento de ofício das autoridades administrativas, nos termos do artigo 149, V, do CTN.

Assim, o disposto no artigo 173 do CTN aplica-se tão somente aos casos de lançamento por declaração ou do lançamento de ofício, posto que somente nestas situações há que se falar “em exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, na medida em que no lançamento por homologação pressupõe a correta apuração do imposto devido (lançamento) e o seu recolhimento pelo contribuinte.

Feitas estas considerações preliminares, analisaremos o caso concreto.

O contribuinte no caso dos autos, segundo as autoridades administrativas, deixou de apurar e recolher tributo devido em virtude de acréscimo patrimonial a descoberto, cujo fato gerador ocorreu em abril e maio de 1992.

No caso em concreto, há como sustentar, como fez a decisão de primeiro grau, de que o *imposto de renda – pessoa física é um tributo sujeito ao lançamento por homologação*. É óbvio que não, na medida em que o contribuinte exerceu a atividade de lançamento por homologação de forma omissa (inciso V do artigo 149 e deixou de pagar tributo devido inciso I combinado com o inciso IV do artigo 889 do RIR/94, sujeitando-se tão somente ao lançamento de ofício neste caso.

No caso dos autos, trata-se de acréscimo patrimonial a descoberto, cujo fato gerador se deu em julho de 1991 (fls. 45). Nesta hipótese, a letra “e” do § 1º do artigo 115 do RIR/94 determina:



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

Processo nº. : 10850.002637/97-99

Acórdão nº. : 102-44.188

“Art. 115. Está sujeita ao pagamento mensal do imposto, a pessoa física que receber de outra pessoa física ou de fontes situadas no exterior, rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País (Lei n.º 7.713/88, art. 8º).

§ 1º O disposto neste artigo também se aplica:

e) ao acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.”

Sendo que o artigo 897 do RIR/94 fixa do prazo de recolhimento desta obrigação para até o último dia útil do mês subsequente àquele em que os rendimentos ou ganhos forem percebidos.

Desta forma, no caso dos autos, tendo em vista que o tributo incidente sobre o acréscimo patrimonial que se tornou devido em julho de 1991 (art. 115, § 1º, letra “e”, do RIR/94), e o vencimento da obrigação se deu no último dia útil do mês de agosto de 1991 (art. 897 do RIR/97), quando a partir de então o lançamento de ofício (art. 889, IV do RIR/94) “poderia ter sido efetuado” (art. 173 do CTN), entendo que o prazo quinquenal para a constituição do crédito tributário iniciou-se em 1º de janeiro de 1992, ou seja, no primeiro dia do exercício seguinte, sendo o *dies ad quem* do prazo 1º de janeiro de 1997.

Sendo assim, entendo que efetivamente decaiu o direito de as autoridades administrativas constituírem o crédito tributário, pelo decurso do prazo estabelecido no artigo 173 do CTN, razão pela qual operou a extinção do crédito tributário nos termos do artigo 156, V, do CTN.



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

Processo nº. : 10850.002637/97-99
Acórdão nº. : 102-44.188

Voto, por conseguinte, no sentido de dar provimento ao recurso, para tornar insubsistente o auto de infração.

Sala de Sessões – DF, em 11 de abril de 2000.

A handwritten signature in black ink, consisting of stylized, overlapping letters that appear to be 'LM' followed by a horizontal line.

LEONARDO MUSSI DA SILVA



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

Processo nº : 10850.002637/97-99
Acórdão nº : 102-44.188

V O T O V E N C E D O R

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator Designado

O recurso é tempestivo, dele conheço.

O contribuinte alega que na data da ciência do auto de infração 18 dezembro de 1997, os rendimentos percebidos em julho de 1991 já teriam sido alcançados pela decadência nos termos do artigo 173 do CTN.

Muito se tem discutido nesta casa sobre a polêmica existente no imposto de renda pessoa física calculado mensalmente mas que também está sujeito a uma tabela anual.

Em primeiro lugar podemos dizer que não pode haver a exigência provisória de tributo, assim temos que ocorrido o fato gerador havendo matéria tributável deve ser o imposto exigido e tal exigência não pode depender de evento futuro e incerto.

Porém a partir do momento em que a o imposto de renda passou a ser mensal, Lei 7.713/88, e principalmente após a lei 8.134/90, estabelecendo deduções que somente poderia ser utilizadas na declaração anual criou-se uma exigência provisória do tributo ou seja o valor pago, por força da legislação em um mês pode não ser definitivo uma vez que, levado à tabela anual pode resultar insuficiente tendo que ser complementado ou, ter sido recolhido a maior dentro dos critérios da tabela anual, situação em que o contribuinte receberá restituição.



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

Processo nº : 10850.002637/97-99

Acórdão nº : 102-44.188

Cabe deixar bem claro que as situações descritas no parágrafo anterior somente ocorreriam com os rendimentos que tributados mensalmente que seria, somados e levados à tabela anual, não sendo alcançados por tal hipótese os rendimentos sujeitos a tributação exclusiva ou em separado como, por exemplo, décimo terceiro salário, os rendimentos calculados sobre ganho de capital, rendimentos de aplicações financeiras.

A legislação que rege a matéria, determina dois cálculos um com a utilização da tabela mensal, outro com a utilização da tabela anual, conforme Lei nº 8.134/90, verbis:

Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990

“Art. 2º - O Imposto sobre a 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.

Art. 3º - O Imposto sobre a 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 efetivamente pagos no mês.

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

Art. 7º - Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do Imposto sobre a Renda, poderão ser deduzidas:

I - a soma dos valores referidos no art. 6º, observada a vigência estabelecida no § 4º do mesmo artigo;



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

Processo nº. : 10850.002637/97-99

Acórdão nº. : 102-44.188

II - as contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

III - as demais deduções admitidas na legislação em vigor, ressalvado o disposto no artigo seguinte.

Art. 8º - Na declaração anual (art. 9º), poderão ser deduzidos:

I - os pagamentos feitos, no ano-base, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos;

II - as contribuições e doações efetuadas a entidades de que trata o art. 1º da Lei nº 3.830, de 25 de novembro de 1960, observadas as condições estabelecidas no art. 2º da mesma lei;

III - as doações de que trata o art. 260 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990;

IV - a soma dos valores referidos no art. 7º, observada a vigência estabelecida no parágrafo único do mesmo artigo.

§ 1º - O disposto no inciso I deste artigo:

a) aplica-se também aos pagamentos feitos a empresas brasileiras, ou autorizadas a funcionar no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização e cuidados médicos e dentários, e a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas de natureza médica, odontológica e hospitalar;

b) restringe-se aos pagamentos feitos pelo contribuinte relativos ao seu próprio tratamento e ao de seus dependentes;

c) é condicionado a que os pagamentos sejam especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas ou no Cadastro de Pessoas Jurídicas, de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.



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

Processo nº. : 10850.002637/97-99
Acórdão nº. : 102-44.188

§ 2º - Não se incluem entre as deduções de que trata o inciso I deste artigo as despesas cobertas por apólices de seguro ou quando ressarcidas por entidades de qualquer espécie.

§ 3º - As deduções previstas nos incisos II e III deste artigo estão limitadas, respectivamente, a 5% (cinco por cento) e 10% (dez por cento) de todos os rendimentos computados na base de cálculo do imposto, na declaração anual (art. 10, inciso I), diminuídos das despesas mencionadas nos incisos I a III do art. 6º e no inciso II do art. 7º.

§ 4º - A dedução das despesas previstas no art. 7º, inciso III, da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, poderá ser efetuada pelo valor integral, observado o disposto neste artigo.

Art. 9º - As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir.

Art. 10 - A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:

I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e

II - das deduções de que trata o art. 8º.

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);”



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

Processo nº : 10850.002637/97-99
Acórdão nº : 102-44.188

Interpretando a legislação transcrita temos que; embora o imposto seja devido mensalmente, o seu valor definitivo somente será conhecido por ocasião da entrega da declaração anual com a aplicação da tabela instituída para o referido interregno.

Durante o ano calendário e até a data da entrega da declaração, poderá a autoridade exigir o imposto calculado sobre os rendimentos percebidos pelo contribuinte um determinado mês isoladamente, porém após a data da entrega da declaração, por força dos artigos 2º, 3º e 11º da Lei 8.134/90, deverá realizar dois cálculos um utilizando a tabela mensal, e outro a tabela anual, da aplicação das duas tabelas poderá surgir as seguintes hipóteses.

1) - Imposto calculado mês a mês menor que o devido na declaração. Exige-se as diferenças obtidas mês a mês, deduz-se do imposto devido pela tabela anual e exige-se a diferença anual com vencimento na data prevista para pagamento da primeira quota.

2) - Imposto calculado mês a mês maior que o devido na declaração. Exige-se o imposto mês a mês até o limite devido na declaração, pois o lançamento do imposto pela totalidade mês a mês levaria a uma situação curiosa de exigir-se o pagamento de um tributo para depois devolve-lo.

3) - Imposto calculado e devido mês a mês, porém a soma dos rendimentos mensais levados à tabela anual não resulta em imposto devido, não deve ser feito o lançamento pois caso o contribuinte tivesse recolhido o imposto esse seria integralmente restituído após a entrega da declaração.



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

Processo nº. : 10850.002637/97-99
Acórdão nº. : 102-44.188

As hipóteses descritas respeitam a legislação vigente, pois embora concordemos que o período de apuração do imposto seja mensal desde 1989, após a data fixada para a entrega da declaração quaisquer cálculos deverão respeitar a tabela anual para exigência do IRPF, exceto aqueles que não entram no cômputo da referida tabela. Concluindo, após a data fixada para a entrega da declaração, não pode a autoridade realizar cálculo do IRPF de um ou mais meses do ano calendário para exigência isolada do tributo, sem levar os cálculos à tabela anual quando os rendimentos deveriam integra-la, tenha ou não o contribuinte cumprido a referida obrigação acessória.

Tal entendimento também é da SRF conforme IN SRF 046/97, e em benefício do contribuinte.

No caso em exame o contribuinte deixou de entregar a declaração de rendimentos. Se houvesse cumprido a referida obrigação acessória o prazo para a Fazenda rever o lançamento seria de 5 anos a contar da data da entrega.

Não ocorrendo a referida entrega e, considerando que a administração somente teria conhecimento do patrimônio do contribuinte e de seus rendimentos totais, somente a partir do cumprimento da exigência poderia avaliara a existência, ou não de acréscimo patrimonial a descoberto. É certo que a partir do mês seguinte à aquisição dos veículos poderia o lançamento ser realizado, porém na prática e seria quase impossível; primeiro porque não há obrigação das concessionárias ou vendedores de veículos informarem mensalmente suas transações, segundo porque o contribuinte poderia ter percebido rendimentos isentos, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte não necessariamente informados mensalmente.



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

Processo nº. : 10850.002637/97-99
Acórdão nº. : 102-44.188

Concluindo quanto à decadência não tendo o contribuinte apresentado a declaração de rendimentos referente ao ano base de 1991 em 1992, inicia-se a contagem do prazo em 01.01.93, extinguindo-se o direito de lançamento por parte do poder público somente em 31.12.97, conforme interpretação do artigo 173 inciso I da Lei nº 5.172/66. Ora o lançamento ocorreu em 17.12.97 tendo o contribuinte sido cientificado da exigência em 18.12.97 conforme AR de fl. 48, dentro portanto do prazo legal previsto na citada lei complementar.

Assim conheço o recurso como tempestivo e no mérito nego-lhe provimento.

Sala de Sessões – DF, em 11 de abril de 2000.


JOSÉ CLOVIS ALVES