



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

Processo nº : 13830.000348/98-26
Recurso nº : 122.154
Matéria : IRPF - EX.: 1993
Recorrente : BENEDITO ANTÔNIO FREIRE
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO - SP
Sessão de : 06 DE JUNHO DE 2000
Acórdão nº : 102-44.288

IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL NÃO JUSTIFICADO - INEXISTÊNCIA - Computando-se o suposto rendimento não justificado na apuração da base de cálculo anual do imposto, como determina a IN 46/97, verifica-se que inexiste qualquer saldo de imposto a pagar.

DECADÊNCIA - Com a instituição da declaração de ajuste pela Lei nº 8.134/90, o valor real do imposto devido pela pessoa física no curso do ano calendário somente é conhecido por ocasião da declaração/notificação. A extinção do crédito tributário se dá oficialmente por ocasião do pagamento da primeira cota ou cota única que, exceto exercício de 1993, coincide com a data final para a apresentação da declaração de rendimentos esse é o marco inicial da decadência.

Preliminar rejeitada.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BENEDITO ANTÔNIO FREIRE.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de decadência, vencidos os Conselheiros Leonardo Mussi da Silva (Relator), Valmir Sandri e Maria Goretti Azevedo Alves dos Santos, e, no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado o Conselheiro José Clóvis Alves para redigir o voto vencedor quanto à preliminar.



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

Processo nº : 13830.000348/98-26

Acórdão nº : 102-44.288


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


JOSE CLÓVIS ALVES
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 11 DEZ 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MÁRIO RODRIGUES MORENO, CLÁUDIO JOSÉ DE OLIVEIRA e DANIEL SAHAGOFF.



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

Processo nº : 13830.000348/98-26
Acórdão nº : 102-44.288
Recurso nº : 122.154
Recorrente : BENEDITO ANTÔNIO FREIRE

RELATÓRIO

Contra o contribuinte foi lavrado auto de infração exigindo imposto de renda da ordem de R\$ 8.067,82, em virtude de suposta omissão de rendimentos por acréscimo patrimonial a descoberto em abril e maio de 1992, evidenciada pela aquisição de veículo pelo contribuinte sem que o mesmo comprovasse a origem dos recursos.

Em sua impugnação o Recorrente alega que os recursos para aquisição deste veículo foram provenientes da venda de outro automóvel seu.

A DRJ, após tecer comentários acerca do fato gerador do imposto de renda, assevera, em apertada síntese, que o artigo 43, II, do CTN estabelece uma presunção legal *juris tantum* em favor do fisco, e que caberia ao Recorrente comprovar que não houve acréscimo patrimonial a descoberto, mantendo, portanto, o auto de infração.

Recorre o contribuinte a este Conselho alegando, em sede de preliminar, a decadência do direito de o fisco constituir o crédito tributário, vez que o auto de infração fora lavrado em 14 de abril de 1998 relativamente a fato gerador de abril e maio de 1992, e, no mérito, de que inexistente o acréscimo patrimonial a descoberto.

É o Relatório.

1011 -



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

Processo nº : 13830.000348/98-26

Acórdão nº : 102-44.288

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.

Entendo que razão assiste ao Recorrente.

Com efeito, a controvérsia dos autos diz respeito a acréscimo patrimonial a descoberto cujos fatos geradores, segundo o auto de infração ocorreram em abril e maio de 1992. A questão em julgamento pode ser deslindada de duas formas, a saber: (I) ou se considera que o fato gerador do acréscimo patrimonial se deu em abril e maio de 1992, e portanto decaiu o direito de a fazenda constituir o crédito tributário, como alega o contribuinte em sede de preliminar (ii) ou o fato gerador somente ocorria no final do período anual de incidência, e portanto efetivamente não ocorreu qualquer acréscimo patrimonial.

Quanto à preliminar, alega o contribuinte que não poderiam as autoridades fiscais proceder a lavratura do auto de infração em abril de 1998 relativamente a fato gerador de abril e maio de 1992, posto que já havia ultrapassado o prazo quinquenal.

A questão é por demais tormentosa, e ganha na doutrina e na jurisprudência as mais diversas facetas. Mas não podemos deixar de enfrentá-la.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13830.000348/98-26

Acórdão nº. : 102-44.288

Sempre questioneei 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.

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 regra que *“a atividade do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”*

Assim, o lançamento 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



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

Processo nº : 13830.000348/98-26

Acórdão nº : 102-44.288

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 (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 Dinis 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.

BN -



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

Processo nº : 13830.000348/98-26

Acórdão nº : 102-44.288

Ora, no caso do direito tributário, o objeto da prestação da 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, 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, nos termos do artigo 160 do CTN.

Antes do lançamento existe apenas o vínculo jurídico obrigacional 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13830.000348/98-26

Acórdão nº : 102-44.288

efetua a apuração do *quantum debeatur* 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 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 rege:

*“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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13830.000348/98-26

Acórdão nº : 102-44.288

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)

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.”

PM -



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13830.000348/98-26

Acórdão nº. : 102-44.288

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 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 debeatur* 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 inostrará 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13830.000348/98-26

Acórdão nº : 102-44.288

“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;

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, 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:

RM -



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

Processo nº : 13830.000348/98-26

Acórdão nº : 102-44.288

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, no 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 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 e o seu recolhimento pelo contribuinte.

Feitas estas considerações preliminares, analisaremos o caso concreto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13830.000348/98-26

Acórdão nº : 102-44.288

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, de forma genérica, 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 e inexata (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.

Para efeito de acréscimo patrimonial a descoberto, infração tipificada no lançamento, a cujo fato gerador se deu em abril e maio de 1992, a letra "e" do § 1º do artigo 115 do RIR/94 determina:

"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 o prazo de recolhimento desta obrigação para até o último dia útil do mês subsequente àquele em que os rendimentos ou ganhos forem percebidos.

KAR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13830.000348/98-26

Acórdão nº : 102-44.288

Desta forma, no caso dos autos, tendo em vista que o tributo incidente sobre o acréscimo patrimonial se tornou devido em abril e maio 1992 (art. 115, § 1º, letra “e”, do RIR/94), e o vencimento da obrigação se deu no último dia útil dos meses, respectivamente, de maio e junho de 1992 (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 1993, ou seja, no primeiro dia do exercício seguinte, sendo o *dies ad quem* do prazo 1º de janeiro de 1998.

Sendo assim, entendo que efetivamente decaiu o direito de as autoridades administrativas constituírem o crédito tributário em abril de 1998 relativamente a fatos geradores, apontados pelo auto de infração relativos a abril e maio de 1992, 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.

Voto, por conseguinte, no sentido de acatar a preliminar de decadência, dando provimento ao recurso.

Cabe ressaltar que nesta análise da preliminar argüida deixei de mencionar sobre a legalidade das normas que determinam a apuração mensal do acréscimo patrimonial a descoberto, partindo dos fatos expendidos no auto de infração

Acaso vencido na preliminar, impõe-se análise da regra da letra “e” do parágrafo 1º do artigo 115 do RIR/94, que incluiu o acréscimo patrimonial não justificado no rol daqueles sujeitos ao recolhimento mensal.

hah -



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13830.000348/98-26

Acórdão nº : 102-44.288

Ocorre que efetivamente, tal norma regulamentar não tem qualquer supedâneo legal, pois o art. 8º da Lei no. 7.713/88, que elencou os rendimentos sujeitos ao recolhimento mensal, não faz qualquer referência ao acréscimo patrimonial não justificado, constituindo aquele dispositivo regulamentar inovação à lei a que veio regulamentar, em manifesta afronta ao princípio da legalidade insculpido no art. 97, III, do CTN, e ao limite estabelecido no artigo 99 do CTN e art. 94 da Constituição Federal.

Destarte, o rendimento decorrente de acréscimo patrimonial não justificado deve integrar a base de cálculo do imposto de renda anual encerrado em 31 de dezembro de cada ano, apurado na declaração de rendimentos na forma do artigo 92 do RIR/94.

Neste sentido, aliás, é a regra da Instrução Normativa SRF nº 46 de 13.05.1997, cujo art. 1º preceitua:

“Art. 1º O imposto de renda devido pelas pessoas físicas sob a forma de recolhimento mensal (carnê-leão) não pago, está sujeito a cobrança por meio de um dos seguintes procedimentos:

I - Se corresponderem a rendimentos recebidos até 31 de dezembro de 1996:

a) quando não informados na declaração de rendimentos, serão computados na determinação da base de cálculo anual do tributo, cobrando-se o imposto resultante com o acréscimo da multa de que trata o inciso I ou II do art. 44. da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e de juros de mora, calculados sobre a totalidade ou diferença do imposto devido;”



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

Processo nº : 13830.000348/98-26
Acórdão nº : 102-44.288

Ora, no caso dos autos, como demonstra o Recorrente em seu recurso, computando-se o suposto rendimento não justificado na apuração da base de cálculo anual do imposto, verifica-se que inexistente qualquer saldo de imposto a pagar.

Isto posto, no mérito também voto no sentido de dar provimento integral ao recurso interposto.

Sala das Sessões - DF, em 06 de junho de 2000.

LEONARDO MUSSI DA SILVA



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

Processo nº : 13830.000348/98-26

Acórdão nº : 102-44.288

VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator Designado

Apesar do brilhante voto, quanto a preliminar discordo do relator, visto que, para a pessoa física o lançamento por homologação somente ocorreu no exercício de 1990 ano base de 1989 quando a Lei nr. 7.713-89 vigorou em plenitude; a partir de 1991 ano base de 1990, com a edição da Lei nr.8.134-90 a situação, quanto à modalidade de lançamento do IRPF voltou ao estado quo ante, ou seja por declaração conforme legislação e arrazoadado abaixo.

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. Também há muita discussão quanto à definição se lançamento do IRPF é por declaração ou por homologação e daí decorrente a análise da extinção do crédito tributário.

Analisemos inicialmente a forma como é exigido o IRPF para podermos concluir sobre o assunto relativo ao tipo de lançamento e extinção do crédito tributário.

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.



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

Processo nº : 13830.000348/98-26

Acórdão nº : 102-44.288

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 o valor recolhido no curso do ano calendário tem na realidade a característica de antecipação de um valor que pode ou não ser devido por ocasião da entrega da declaração anual, o processo funciona na realidade como se fosse 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.

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.



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

Processo nº : 13830.000348/98-26

Acórdão nº : 102-44.288

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;

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:



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

Processo nº. : 13830.000348/98-26

Acórdão nº. : 102-44.288

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.

§ 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:



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

Processo nº. : 13830.000348/98-26

Acórdão nº. : 102-44.288

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);”

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.



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

Processo nº. : 13830.000348/98-26

Acórdão nº. : 102-44.288

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.

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.

Admitida a tese de que o valor definitivo do imposto de renda pessoa física somente é conhecido por ocasião da entrega da declaração que também é notificação, temos que o lançamento é por declaração, (artigo 147 do CTN) e, que o dia estabelecido para o pagamento da primeira cota ou cota única é o momento da ocorrência da extinção do crédito tributário, (artigo 156 inciso I do CTN), relativo àquele exercício iniciando-se o prazo quinquenal para efeito de decadência do direito de lançar e de pleitear restituição.



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

Processo nº : 13830.000348/98-26

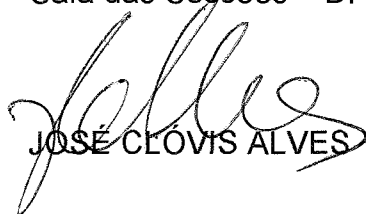
Acórdão nº : 102-44.288

No presente caso, o contribuinte entregou sua declaração em 21.06.93 fl. 06. O prazo para o pagamento da primeira cota ou cota única para o exercício de 1993 foi determinado pela Port. MF 43 de 21.01.93, e estabelecido para o último dia útil do mês subsequente àquele em que o contribuinte recebesse a notificação, data portanto a ser considerado extinto o crédito tributário nos termos do artigo 156 inciso I, para os casos de lançamento por declaração, art. 147, e marco inicial para a contagem do prazo decadencial, tanto para a Fazenda constituir o crédito tributário, art. 173 § único, como para o contribuinte pleitear a restituição, art. 168 inciso I, todos do CTN.

Do processo não consta a notificação relativa ao exercício de 1993, porém, mesmo considerando último dia útil do mês seguinte à entrega da declaração para pagamento da primeira conta ou cota única, a contagem do prazo decadencial iniciaria em 30 de junho de 1993 e terminaria em 30 de junho de 1998.

Considerando que o contribuinte tomou ciência do auto de infração no dia 18 de abril de 1998, conforme AR de folha 20, conclui-se que a autoridade agiu dentro do prazo previsto para a revisão do lançamento pelo que rejeito a preliminar de decadência.

Sala das Sessões – DF, em 06 de junho de 2000


JOSE CLOVIS ALVES