



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10168.001457/2002-52
Recurso n° 132.272 Embargos
Acórdão n° 3401-00.049 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de maio de 2009
Matéria IRPF - Ex(s): 1998 a 2000
Embargante DRF-GOIÂNIA/GO
Interessado WILSON MOREIRA TORRES

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - RENDIMENTOS OMITIDOS - FATO GERADOR COM PERIODICIDADE MENSAL - IMPOSSIBILIDADE - APRECIÇÃO EQUIVOCADA DO ART. 42, § 4º, DA LEI Nº 9.430/96 - FATO GERADOR COMPLEXIVO, COM PERIODICIDADE ANUAL. É equivocado o entendimento de que o fato gerador do imposto de renda que incide sobre rendimentos omitidos oriundos de depósitos bancários de origem não comprovada tem periodicidade mensal. A uma, porque o fato gerador do imposto de renda da pessoa física, como regra geral, tem periodicidade anual, na forma do art. 2º da Lei nº 7.713/88 c/c os arts. 2º e 9º da Lei nº 8.134/90; a duas, porque os rendimentos sujeitos à tabela progressiva, em regra, são colacionados no ajuste anual, quando, então, apura-se o imposto devido, indicando que o fato gerador, no caso vertente, aperfeiçoou-se em 31/12 do ano-calendário; a três, porque como os rendimentos sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), com vencimento mensal definido em lei, com imposto antecipado, ou não, em cada mês do ano-calendário, são submetidos ao ajuste anual, sendo o fato gerador do imposto complexo anual, com muito mais razão deve-se estender essa interpretação para os rendimentos oriundos da presunção dos depósitos bancários de origem não comprovada, que sequer tem o vencimento mensal definido em lei; a quatro, porque a própria Lei afasta da tributação os depósitos bancários abaixo de R\$ 12.000,00, desde que o somatório destes não exceda R\$ 80.000,00, dentro do ano-calendário, indicando que o fato gerador de tal omissão deve ser apreendido dentro de um período anual. Assim, eventuais exclusões de valores declarados ou lançados de ofício da base de cálculo da infração decorrente da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada devem ser tomadas em base anual.


OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - EXCLUSÃO DOS

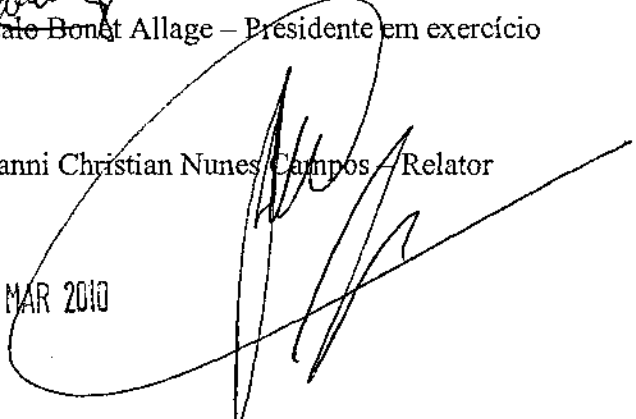
RENDIMENTOS DECLARADOS E RECONHECIDOS DE OFÍCIO - BASE ANUAL. Considerando que o fato gerador da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada é anual, autorizada a exclusão dos rendimentos declarados ou reconhecidos de ofício da base de cálculo dessa omissão, devem-se abater tais rendimentos em bases anuais.

Embargos acolhidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos, para rerratificar o acórdão nº 106-13.447, de 13/08/2003, sem alteração do resultado do julgamento.


Gonçalo Bonet Allage – Presidente em exercício


Giovanni Christian Nunes Campos – Relator

EDITADO EM: 12 MAR 2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Ana Neyle Olímpio Holanda, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Giovanni Christian Nunes Campos, Janaína Mesquita Lourenço de Souza e Gonçalo Bonnet Alage (Presidente em exercício).

Relatório

Em face do contribuinte Wilson Moreira Torres, CPF/MF nº 087.141.342-68, já qualificado neste processo, foi lavrado, em 20/03/2002, auto de infração (fls. 720 a 731), sendo-lhe imputado as seguintes condutas:

1. omissão de rendimentos da atividade rural, no ano-calendário 1999;
2. dedução indevida de despesa da atividade rural, no ano-calendário 1999;
3. omissão de ganho líquidos no mercado de renda variável – ouro ativo financeiro, no ano-calendário 1999;
4. omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, nos anos-calendário 1997 a 1999.

Inconformado com a autuação, o contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília (DF). A Turma

de Julgamento desse Órgão colegiado julgou procedente em parte o lançamento, alterando a opção de tributação das receitas rurícolas do confronto receitas/despesas para 1/5 do percentual das receitas brutas, conforme o art. 5º da Lei nº 8.023/90, o que teve o condão de reduzir a omissão do resultado rural apontado pela fiscalização nas infrações 1 e 2, acima.

Insatisfeito com o julgamento antes descrito, o contribuinte interpôs recurso voluntário, apenas insurgindo-se contra as infrações referentes à omissão de ganho líquidos no mercado de renda variável e à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

Em sessão plenária de 13 de agosto de 2003, a Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes julgou o recurso voluntário nº 132.272, relator o Conselheiro Wilfrido Augusto Marques, redator designado para o voto vencedor a Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto, proferindo a decisão consubstanciada no Acórdão nº 106-13.447 (fls. 896 a 911), que foi assim ementado:

IRPF - OMISSÃO DE GANHOS LÍQUIDOS NO MERCADO DE RENDA VARIÁVEL - VENDA DE OURO COMO ATIVO FINANCEIRO - ATIVIDADE DE GARIMPEIRO - Para o benefício instituído pelo art. 10 da Lei nº 7.713/88, com a atual redação estabelecida no art. 49 do Decreto nº 1.041/94 (atual art. 48 do Decreto nº 3.000/99), exige-se apenas a comprovação da venda do ouro mediante Nota Fiscal e da atividade de garimpagem que, sob a égide da Lei nº 7.805/89, de acordo com os artigos 10 e 12, será preferencialmente realizada na forma associativa.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Caracterizam-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, quando o titular regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações.

INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA - Invocando uma presunção legal de omissão de rendimentos, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova ao contribuinte. Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.

A decisão foi assim resumida:

Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, a fim de excluir da base de cálculo da apuração do imposto os valores declarados pelo contribuinte e os tributados de ofício. Vencidos os Conselheiros os Conselheiros Wilfrido Augusto Marques (relator), Orlando José Gonçalves Bueno e Dorival Padovan que davam provimento integral ao recurso. Designada a Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto para redigir o voto vencedor. O recorrente foi defendido pelo seu Advogado Dr. Edson Ferreira Rosa – OAB 16778/GO.



Das infrações submetidas à apreciação daquele Colegiado, por maioria, manteve-se parcialmente apenas a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada. Assim, restou assentado no dispositivo final do voto vencedor (fl. 911), *verbis*:

Assim sendo, voto no sentido de manter o lançamento dos valores lançados como omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários não justificados.

Em 28/08/2003, o contribuinte informou que optou pelo Parcelamento Especial - PAES instituído pela Lei nº 10.684/2003, e, tendo em vista a decisão desta Sexta Câmara, secundada pela exigência do art. 4º, II, da Lei citada, apresentara renúncia expressa e irrevogável a qualquer recurso a que teria direito (fl. 913).

Intimada do Acórdão da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, a Procuradoria da Fazenda requereu a extinção do feito administrativo, com as seguintes razões (fls. 942 a 945), *verbis*:

A FAZENDA NACIONAL, por seu procurador, vem requerer a extinção do presente processo administrativo em epígrafe, a uma, por o próprio contribuinte ter desistido da ação, e a duas, por ter aderido ao PAES.

Quanto à desistência do contribuinte não há maiores problemas, pois ele mesmo não discute, mais, os valores a serem tributados. Entretanto, quanto à parte atinente à tributação decorrente da atividade do garimpo, ele não mais pode se opor, pois ao aderir a um parcelamento antes do trânsito em julgado da decisão ele se antecipou à ação da Fazenda Nacional e, assim, terminou por retirar qualquer interesse de agir em um possível recurso especial a ser interposto pela Procuradoria.

(...)

Ante o exposto, a Fazenda Nacional requer a extinção do presente feito, para prosseguimento da cobrança do crédito tributário nos termos do parcelamento requerido pelo contribuinte.

Apreciando a petição acima, o então Presidente da Sexta Câmara, Conselheiro José Ribamar Barros Penha, com fulcro no art. 38, XIV, do então Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes¹, asseverou que não restava dúvida de que o contribuinte tinha somente desistido de recorrer para a Câmara Superior de Recursos Fiscais e, assim, indeferiu o pedido de extinção do feito administrativo propugnado pela PGFN (fls. 946 a 948).

Cientificada a Procuradoria do despacho acima, fez o PFN uma distinção entre os requisitos de renúncia do recurso interposto e da renúncia de quaisquer alegações de direito, ambos exigidos pela Lei nº 10.684/2003, como condição para adesão ao PAES, para defender que, acaso mantido o Acórdão da Sexta Câmara e o despacho de seu Presidente antes descrito, o crédito tributário não poderia ser incluído no PAES em decorrência do não cumprimento das exigências desse programa de parcelamento, a uma, porque o contribuinte não desistira de recurso interposto, pois não mais havia recurso do particular nos autos; a duas,

¹ Portaria MF nº55, de 16/03/1998.

Art. 38. Aos Presidentes das Câmaras incumbe:

XIV - praticar os demais atos necessários ao exercício de suas atribuições.

porque a renúncia de quaisquer alegações de direito implicaria na própria extinção do contencioso instaurado pela impugnação (fls. 949 a 951).

Com base na informação do PFN, acima, a autoridade preparadora informou que este processo administrativo foi excluído da consolidação do PAES (fl. 954). Ato contínuo, a autoridade preparadora confeccionou minuta de cálculo para liquidar o crédito tributário mantido pelo Acórdão da Sexta Câmara (fls. 956 e 957).

O contribuinte foi intimado do Acórdão nº 106-13.447 e do posterior despacho do Presidente da Sexta Câmara, com carta de cobrança conforme a minuta de cálculo acima, em 11/09/2006. Em 15/09/2006, o contribuinte opôs embargos de declaração (fls. 964 a 970), apontando uma contradição ou omissão entre o resultado do julgamento e o voto vencedor, já que aquele mandava excluir da base de cálculo da apuração do imposto os valores declarados pelo contribuinte e os tributados de ofício, enquanto este, simplesmente, mantinha a integralidade da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada. Ainda, considerando que o embargante já houvera renunciado a qualquer recurso no presente feito fiscal, caso eventualmente a Câmara negasse conhecimento aos seus aclaratórios, pugnava para que fossem acatados como inominados, pois se tratava de erro material, o qual poderia e deveria ser corrigido até de ofício pelo colegiado.

Distribuído os embargos para apreciação do Conselheiro Luiz Antonio de Paula, este vislumbrou a possibilidade de haver ocorrido inexactidão material devida a lapso manifesto ao se acostar o voto vencedor ao Acórdão vergastado, já que de fato havia uma contradição entre o resultado do julgamento e o voto vencedor como apontado pelo sujeito passivo, razão que o levou a propor que a redatora do voto vencedor, AFRFB Sueli Efigênia Mendes Britto, prestasse os esclarecimentos devidos no tocante à controvérsia então instaurada, proposição essa que foi acatada pela Senhora Presidente da Sexta Câmara, Conselheira Ana Maria Ribeiro dos Reis, sendo os autos enviados à redatora do voto vencedor.

A AFRFB Sueli Efigênia Mendes Britto constatou ter ocorrido inexactidão material devida a lapso manifesto ao acostar aos autos o voto vencedor do Acórdão guerreado, propondo, então, a juntada do voto correto, o que foi acatado pela Senhora Presidente da Sexta Câmara. Juntado o voto (fls. 981 a 983), no ponto que aqui interessa, veio com a fórmula final assim redigida:

(...)

Contudo, como bem observou o procurador da recorrente em sustentação oral, a autoridade fiscal deixou de considerar como origem dos depósitos bancários os valores espontaneamente declarados e aqueles tributados de ofício como de atividade rural. Os mencionados valores devem ser excluídos, uma vez que já foram submetidos à tributação.

Assim sendo, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, a fim de excluir da base de cálculo da apuração do imposto os valores declarados pelo contribuinte e os tributados de ofício.

Baixados os autos para a origem, a autoridade preparadora providenciou a confecção de nova minuta de cálculo, necessária para a execução do Acórdão (fls. 991 a 998). Em essência, essa autoridade excluiu os rendimentos já ofertados à tributação ou lançados de

ofício da base de cálculo da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancário de origem não comprovada, mês a mês (fls. 991 a 998), efetuando a cobrança ao contribuinte dos valores que entendia devidos.

O contribuinte apresentou a petição de fls. 1.006 a 1.014, inconformado com o procedimento da autoridade preparadora, que, a seu ver, deixou de excluir a totalidade dos valores determinados pelo Acórdão da Sexta Câmara, já que em diversos meses os rendimentos que deveriam ser excluídos excediam o montante mensal da omissão, e o excesso não foi considerado nos meses subsequentes. Entendia que todos os valores declarados e lançados de ofício, em bases anuais, deveriam ser excluídos da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancário de origem não comprovada, única forma de dar fiel cumprimento ao Acórdão desta Sexta Câmara.

Com a realidade acima, a titular da unidade preparadora responsável pela execução do Acórdão opôs embargos de declaração em face da existência de inexatidão material devida a lapso manifesto, já que, no Acórdão, não constara como os valores declarados pelo sujeito passivo e os tributados de ofício deveriam ser excluídos da base de cálculo da omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada, qual seja, se mensal ou anualmente (fls. 1.026 a 1.208).

Por fim, por despacho da Senhora Presidente de 29/12/2008, os embargos foram distribuídos para este Conselheiro, tendo o processo administrativo sido a mim enviado em RM expedida em 05/02/2009.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'V' or similar shape, followed by a vertical line and a small flourish at the bottom.

Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

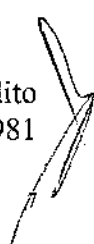
A autoridade preparadora denominou o recurso aqui em discussão de embargos de declaração, em face da existência de inexatidão material devida a lapso manifesto, já que, no Acórdão prolatado pela Sexta Câmara, não constara como os valores declarados pelo sujeito passivo e os tributados de ofício deveriam ser excluídos da base de cálculo da omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada, qual seja, se mensal ou anualmente (fls. 1.026 a 1.208). Pelo Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, atualmente recepcionado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda - CARF, os embargos de declaração têm sede no art. 57 do Regimento citado. Já os embargos inominados, com o fito de sanar inexatidão material devida a lapso manifesto, têm sede no art. 58 do Regimento. Assim, são remédios processuais diferentes, com objetivos igualmente divergentes, pois os embargos de declaração visam sanar as obscuridades, omissões ou contradições entre a decisão e seus fundamentos do julgado, e os embargos inominados visam afastar as inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo existentes no julgado.

No caso dos autos, a autoridade preparadora aponta uma omissão no Acórdão embargado, sendo cabível, então, a oposição dos embargos de declaração por omissão, no prazo de cinco dias da ciência do Acórdão embargado, na forma do art. 57, *caput* e parágrafo primeiro, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuinte (e atualmente adotado pelo CARF), e não os embargos inominados do art. 58 do Regimento citado. Nessa linha, vê-se que a titular da unidade da administração tributária encarregada da execução do acórdão foi cientificada do Acórdão embargado em 17/09/2008 (fl. 1.025), apresentando os aclaratórios no mesmo dia 17/09/2008, ou seja, os embargos de declaração são tempestivos.

Tempestivos os embargos, deve-se, agora, verificar o cabimento dos mesmos, sendo necessário, porém, clarificar o limite do litígio aqui devolvido, antes de se apreciar a omissão apontada pela autoridade preparadora.

Inicialmente, deve-se evidenciar que o então Senhor Presidente da Sexta Câmara, nos limites de sua competência regimental para admitir, ou inadmitir, o recurso especial, bem como qualquer petição juntada aos autos posterior ao julgado do colegiado, havia apreciado o teor da renúncia expressa e irrevogável a qualquer recurso apresentada pelo contribuinte após o julgado em debate, que objetivava incluir o crédito tributário mantido pelo Acórdão aqui guerreado no PAES (fl. 913), e a petição da PGFN que pugnava pela extinção do presente feito administrativo em decorrência da renúncia perpetrada pelo sujeito passivo (fls. 942 a 945), quando indeferiu a pretensão da PGFN, já que o contribuinte havia apenas desistido de recorrer para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, na parte que lhe foi desfavorável no julgado da Sexta Câmara (fl. 948).

Assim, no tocante ao Contribuinte, deve-se considerar definitivo o crédito tributário mantido pelo Acórdão nº 106-13.447, com as alterações do voto vencedor de fls. 981



a 983, pois o recorrente, objetivando aderir ao PAES, desistiu expressamente e de forma irrevogável de qualquer recurso a que teria direito, já que renunciou a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam os referidos processos administrativos, relativamente à matéria cujo respectivo débito queria parcelar (fl. 913), ou seja, renunciou a qualquer discussão, administrativa ou judicial, sobre o imposto mantido pela Sexta Câmara que incidiu sobre a omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada. Aqui, como já anotado pelo despacho acima do então Presidente da Sexta Câmara, o contribuinte renunciou a interposição do recurso à instância especial a que teria direito, sendo incabível o entendimento esposado pela PGFN, na petição de fls. 949 a 951, que advogou que a renúncia ao direito como condição para adesão ao PAES implicaria na desistência da própria impugnação. Ora, o art. 4º, II, da Lei nº 10.684/2003² informa que o contribuinte deve desistir dos recursos interpostos e renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam os referidos processos administrativos, **relativamente à matéria cujo respectivo débito queira parcelar**. Nesse ponto, a PGFN esqueceu da parte ora negrejada e que consta especificamente na Lei nº 10.684/2003. Por óbvio, o contribuinte somente tencionou parcelar o imposto mantido pelo Acórdão da Sexta Câmara, para o qual renunciou a qualquer recurso a que faria jus, como consectário da renúncia a quaisquer alegações de direito, implicando em uma renúncia ao contencioso administrativo ou mesmo judicial em relação à matéria cujo respectivo débito queria parcelar, ou seja, em relação ao imposto mantido pelo Acórdão da Sexta Câmara que incidiu sobre a omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada. É em relação ao imposto mantido pelo julgado da Sexta Câmara, no tocante à omissão dos rendimentos caracterizada pelos depósitos bancários, que o contribuinte renunciou a quaisquer alegações de direito, o que tem o condão de fulminar a propositura de futuros recursos administrativos ou debates judiciais (confissão extrajudicial que pode ser alegada no feito judicial, na forma do art. 353 do CPC) sobre tal matéria, por parte do sujeito passivo.

Na prática, o contribuinte não renunciou a qualquer recurso interposto porque não havia nenhum recurso pendente de julgamento nos autos, já que a Sexta Câmara já julgara o recurso voluntário, sendo, na espécie, cabível apenas o recurso especial da PGFN, o qual não foi sequer interposto. Em essência, a decisão da Sexta Câmara tornou-se definitiva para o contribuinte, que renunciou a qualquer alegação de direito sobre o imposto que pretendia parcelar (na via administrativa ou judicial), porém a PGFN poderia ter recorrido para a instância especial para combater a exoneração do imposto incidente sobre a omissão de ganho líquidos no mercado de renda variável (ouro ativo financeiro) e a redução do imposto incidente sobre a omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada, já que a Câmara reduziu a base de cálculo dessa última infração (exclusão dos rendimentos declarados e lançados de ofício). Porém, a PGFN, equivocadamente, entendeu que a renúncia do contribuinte teria o condão de restabelecer o crédito tributário vergastado pelo recurso voluntário (ou mesmo o combatido na impugnação). Ora, como já dito, a renúncia ao fundo de direito em relação à matéria cujo respectivo débito o contribuinte queria parcelar abarcou a desistência de futuros recursos para a instância especial, bem como a renovação da discussão administrativa na via judicial, no tocante ao imposto mantido pelo Acórdão da Sexta Câmara. A renúncia ao fundo de direito abrange os futuros recursos que poderiam ser

² Lei nº 10.684/2003

Art. 4º O parcelamento a que se refere o art. 1o:

I – omissis;

II – somente alcançará débitos que se encontrarem com exigibilidade suspensa por força dos incisos III a V do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966, no caso de o sujeito passivo desistir expressamente e de forma irrevogável da impugnação ou do recurso interposto, ou da ação judicial proposta, e renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam os referidos processos administrativos e ações judiciais, relativamente à matéria cujo respectivo débito queira parcelar;

interpostos na via administrativa, bem como a renovação da discussão administrativa na via judicial. A renúncia a quaisquer alegações de direito restringe-se apenas ao imposto que o contribuinte queria parcelar. Para este, o contribuinte renunciou à via administrativa e judicial, como condição de adesão e manutenção no PAES, porém a PGFN poderia ter recorrido da parte que lhe foi desfavorável, o que terminou não ocorrendo.

Superada a discussão acima, passa-se a apreciar a omissão apontada pela titular da unidade da administração tributária encarregada da execução do acórdão. Alega a autoridade que o Acórdão embargado não informou como os valores declarados pelo sujeito passivo e os tributados de ofício deveriam ser excluídos da base de cálculo da omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada, ou seja, se a exclusão dos rendimentos deveriam ser feitos mês a mês ou anualmente (fls. 1.026 a 1.208). Como se pode ver pelas minutas de cálculo preparadas pela autoridade executora do Acórdão, há diferença sensível entre as metodologias antes discriminadas, já que, no caso vertente, há meses em que a exclusão dos rendimentos excede a omissão, sendo que tal sobra não foi perpassada para os meses seguintes.

O Acórdão nº 106-13.447, no texto de sua decisão resumida, informa que, por maioria de votos, deve-se excluir da base de cálculo da apuração do imposto os valores declarados pelo contribuinte e os tributados de ofício, sendo que a minoria vencida dava provimento integral ao recurso (fl. 896). Já no voto vencedor, posteriormente juntado aos autos (fls. 981 a 983), no ponto que aqui interessa, tem a fórmula final assim redigida:

(...)

Contudo, como bem observou o procurador da recorrente em sustentação oral, a autoridade fiscal deixou de considerar como origem dos depósitos bancários os valores espontaneamente declarados e aqueles tributados de ofício como de atividade rural. Os mencionados valores devem ser excluídos, uma vez que já foram submetidos à tributação.

Assim sendo, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, a fim de excluir da base de cálculo da apuração do imposto os valores declarados pelo contribuinte e os tributados de ofício. (grifou-se)

Acima, vê-se que não há qualquer menção como deve ser feita a exclusão dos valores declarados e tributados de ofício, sendo, no ponto, omissos o Acórdão embargado, já que a definição dessa forma de cálculo é absolutamente relevante para o desate da controvérsia, notadamente porque o art. 42, § 1º e § 4º, da Lei nº 9.430/96 assevera que os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, sendo plausível a controvérsia deduzida pela autoridade executora do Acórdão, que se aferrou à metodologia mensal, esta mais favorável às pretensões do fisco. Porém, observe que a decisão determinou a exclusão dos valores declarados pelo contribuinte e os tributados de ofício da base de cálculo da infração, sendo razoável imaginar que se deveria efetuar a exclusão de todos os valores, em bases anuais, como perseguido pelo sujeito passivo.

Reconhecida a omissão no Acórdão embargado, para o deslinde da controvérsia acima, deve-se esclarecer quando se considera ocorrido o fato gerador da omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada. Caso se entenda que o fato gerador ocorre mês a mês, deve-se acatar a exclusão dos rendimentos

declarados e tributados de ofício, mês a mês. Ao revés, caso se entenda que o fato gerador é anual, deve-se acatar a exclusão de todos os rendimentos declarados e tributados de ofício, dentro do ano-calendário.

Assim, passa-se a discutir a periodicidade do fato gerador do imposto de renda da pessoa física referente aos rendimentos sujeitos à colação na declaração de ajuste anual, ou seja, se tal fato gerador tem periodicidade mensal ou anual.

Antes de prosseguir, um pequeno apanhado doutrinário sobre a classificação dos fatos geradores quanto a sua forma de exteriorização, ressaltando que não se desconhece as críticas de parte da doutrina em relação a tal classificação. Por essa classificação, o fato gerador pode ser instantâneo, que se exterioriza por um fato único (como a saída do produto do estabelecimento para o IPI), complexo ou periódico, que se exterioriza por uma série de fatos econômicos e se aperfeiçoa em um único momento (como exemplo, o imposto de renda), e continuado, que se exterioriza por uma situação de fato, de caráter contínuo, que se renova em determinado período de tempo (como o IPTU). Nessa linha, não há dúvida que o fato gerador do imposto de renda da pessoa física referente a rendimentos passíveis de ajuste anual é complexo, ou seja, aperfeiçoa-se ao final de determinado período de tempo.

Aqui, vale ressaltar que sob a égide da Lei nº 7.713/88, o fato gerador do imposto de renda da pessoa física foi mensal apenas para o ano-calendário 1989. O imposto era apurado mensalmente, e as pessoas físicas pagavam, mensalmente, com base nessa apuração. Entretanto, a partir do ano-calendário de 1990, mister conciliar a interpretação do art. 2º da Lei nº 7.713/88 (“O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos”) com o art. 2º da Lei nº 8.134/90 (“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”). O art. 11 da Lei nº 8.134/90, aliado ao art. 9º desta Lei, versa sobre a apuração do saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração de ajuste anual. A partir da Lei nº 8.134/90, que introduziu a declaração de ajuste anual nos moldes que se conhece hoje, o fato gerador passou a ser anual, porém se manteve a tributação dos rendimentos à medida de sua percepção. Essa a única interpretação que pode conciliar os dispositivos da Lei nº 7.713/88 com os da Lei nº 8.134/90, não havendo que se falar em fato gerador do imposto de renda com periodicidade mensal.

Na linha acima, a Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, competente para uniformizar a interpretação da legislação tributária da pessoa física no âmbito dos Conselhos de Contribuintes, em sessão de 19/06/2007, relatora a Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, prolatou o Acórdão nº CSRF/04-00.586, unânime, que restou assim ementado:

DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – TERMO INICIAL – PRAZO – No caso de lançamento por homologação, o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos, contados da data de ocorrência do fato gerador que, em se tratando de Imposto de Renda Pessoa Física apurado no ajuste anual, considera-se ocorrido em 31 de dezembro do ano-calendário.

O entendimento acima é aplicado, como regra geral, a todos os rendimentos percebidos pela pessoa física e submetidos ao ajuste na declaração anual.

Porém, especificamente no tocante à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, a tese da decadência mensal não se encontra alicerçada nas leis gerais do imposto de renda da pessoa física (Leis nºs 7.713/88 e 8.134/90), mas no art. 42, § 1º e § 4º, da Lei nº 9.430/96, com âncoras na dicção legal de que

“os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos”. Assim, é preciso apreciar a periodicidade do fato gerador da omissão em discussão sob a influência do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Primeiramente, deve-se observar que os parágrafos acima citados não dizem tudo o que seria necessário para se ter um fato gerador com periodicidade mensal, pois sequer há a definição do vencimento dessa “obrigação mensal”. Quando venceria tal obrigação? No último dia do mês seguinte à percepção dos rendimentos caracterizados pelos depósitos bancários de origem não comprovada, de forma similar aos rendimentos submetidos ao carnê-leão? No último dia útil do mês seguinte ao trimestre civil, como no caso do imposto devido pelas pessoas jurídicas do lucro presumido ou do lucro real trimestral? Na data do depósito bancário, com fato gerador diário, como no caso do IRRF que incide sobre rendimentos pagos a residentes ou domiciliados no exterior ou a pagamento a beneficiário não identificado?

Atente-se ainda que a omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada deveria ser tributada no mês em que os rendimentos fossem considerados recebidos, com base na tabela progressiva, como expressamente determinado pelo art. 42, § 4º, da Lei nº 9.430/96, porém, como acima se viu, não há definição do vencimento dessa obrigação, o que impediria a cobrança de qualquer imposto dentro do ano-calendário por parte da autoridade autuante. Dessa forma, caso não se descubra a origem dos depósitos bancários, somente restará para a autoridade autuante colacionar tais rendimentos aos declarados no ajuste anual, apurando o imposto devido, com vencimento do imposto na data da entrega da declaração anual. De outra banda, o contribuinte que objetivasse regularizar sua situação perante o fisco, de forma espontânea, deveria desnudar a origem dos depósitos bancários, submetendo-os à tributação anual, como recebidos de pessoas jurídicas, físicas ou de fontes no exterior, ou tributando-os de forma definitiva, como no ganho de capital, este dentro do ano-calendário. Aqui, registre-se, no caso do desnudamento dos depósitos bancários, elidindo a imposição da presunção legal, a regra, certamente, será a colação dos depósitos como rendimentos no ajuste anual e não submetê-los a alguma tributação específica definitiva, já que as possibilidades de percepção de rendimentos sujeitos ao ajuste são muito mais amplas que as de tributação definitiva, aqui considerando o crédito bancário de origem não comprovada (as múltiplas hipóteses de tributação definitiva ou exclusiva decorrentes de aplicações financeiras ou sorteios são sempre facilmente identificáveis nos extratos bancários, pelo próprio histórico do crédito, não se subsumindo à omissão de rendimentos em discussão), o que fortalece a idéia de que os rendimentos omitidos decorrentes da presunção em foco devem ser submetidos ao ajuste anual, amplificando a tese da periodicidade anual do fato gerador em discussão.

Ainda, deve-se observar que, exceto pelos rendimentos do 13º salário, submetidos à tabela progressiva mensal e tributados exclusivamente na fonte, os demais rendimentos sujeitos à tabela progressiva mensal têm o imposto calculado sobre os valores efetivamente recebidos em cada mês (art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.250/95) e, independentemente do recolhimento do IRPF ou IRRF dentro do ano-calendário, devem ser levados à colação na declaração de ajuste anual, ou seja, a tributação dentro do ano-calendário pela tabela progressiva mensal (como no caso do carnê-leão e dos rendimentos percebidos de pessoa jurídica sujeitos à retenção na fonte e ao ajuste anual) não é definitiva, mas uma mera antecipação do devido no ajuste anual, havendo aplicação de penalidades específicas para o caso da ausência de antecipação dentro do ano-calendário pelo contribuinte (multa isolada prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96) ou pela fonte pagadora (art. 9º da Lei nº 10.426/2002). Assim, mais uma vez, inegavelmente, a idéia de submeter rendimentos à tabela

progressiva mensal invoca a periodicidade anual do fato gerador do imposto incidente em tais rendimentos, independentemente dos rendimentos serem tributados dentro do ano-calendário ou não, pois tudo irá para o ajuste anual.

Observe-se que há similaridade jurídica entre os rendimentos sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório – carnê leão –, com vencimento mensal especificado no art. 6º, II, da Lei nº 8.383/91 e que não tiveram o imposto antecipado dentro do ano-calendário, e a omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos de origem não comprovada. Ambos são rendimentos omitidos que deveriam ser submetidos à tabela progressiva mensal. Para o primeiro, ressalte-se, a Lei definiu o vencimento da obrigação mensal, porém, mesmo assim, o fato gerador é complexo anual, sendo que há uma cominação específica pelo não recolhimento da obrigação mensal. Para segundo, com muito mais razão, onde sequer há qualquer definição do vencimento mensal da obrigação, o fato gerador somente pode ser complexo anual.

Por último, especificamente no caso da pessoa física, o art. 42, § 3º, II, da Lei nº 9.430/96 determina que não devem ser considerados, na apuração da omissão de rendimentos, os depósitos de valor inferior a R\$ 12.000,00, desde que seu somatório, dentro do ano-calendário, não exceda R\$ 80.000,00. Mais uma vez se observa que a Lei excluiu da tributação uma série de fatos econômicos, em base anual, a indicar que o fato gerador de tal omissão tem periodicidade anual, dentro da concepção de renda auferida em anos-calendário.

Vê-se, por tudo, que deve ser afastada a tese da periodicidade mensal do imposto de renda que incide sobre os rendimentos omitidos oriundos dos depósitos bancários de origem não comprovada, pelos motivos que seguem:

1) o fato gerador do imposto de renda da pessoa física, como regra geral, tem periodicidade anual, na forma do art. 2º da Lei nº 7.713/88 c/c os arts. 2º e 9º da Lei nº 8.134/90;

2) como a omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada está sujeita à aplicação da tabela progressiva, necessariamente os rendimentos omitidos devem ser levados à colação no ajuste anual, quando, então, aperfeiçoa-se o fato gerador em 31/12, permitindo-se a apuração do imposto devido. Não se deve perder de vista que a aplicação da tabela progressiva mensal invoca, diretamente, a concepção de rendimentos sujeitos a ajuste no fim do ano-calendário, que tem como consectário inafastável a periodicidade anual do fato gerador do imposto assim apurado;

3) Se os rendimentos sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), com vencimento mensal definido em lei, com imposto antecipado, ou não, em cada mês do ano-calendário, são submetidos ao ajuste anual, sendo o fato gerador do imposto complexo anual, com muito mais razão deve-se estender essa interpretação para os rendimentos oriundos da presunção dos depósitos bancários de origem não comprovada, que sequer tem o vencimento mensal definido em lei;

4) a própria Lei afasta da tributação os depósitos bancários abaixo de R\$ 12.000,00, desde que o somatório destes não exceda R\$ 80.000,00, dentro do ano-calendário, indicando que o fato gerador de tal omissão deve ser apreendido dentro de um período anual.

Dessa forma, percebe-se que a tese da periodicidade mensal do fato gerador da omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada não pode ser aceita. O entendimento aqui esposado vem sendo atualmente acatado pacificamente pela jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes. Como exemplos,

vejam-se os Acórdãos n.ºs: 102-48.799 (Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes), sessão de 07/11/2007, relatora a Conselheira Silvana Mancini Karam, por maioria; 104-23.147 (Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes), sessão de 24/04/2008, relator o Conselheiro Nelson Mallmann, unânime; 106-17.254 (Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes), sessão de 05/02/2009, relator o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, unânime.

Assim, considerando que a periodicidade do fato gerador oriundo da presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96 é anual, aperfeiçoando-se em 31/12 do ano-calendário, deve-se excluir os montantes anuais dos rendimentos declarados e tributados de ofício da base de cálculo da omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada.

Por último, para robustecer a tese acima defendida, deve-se observar que a infração versa sobre uma presunção legal relativa de omissão de rendimentos, e, como sói acontecer com todas as presunções relativas, a lei assevera que algo é, pois normalmente assim acontece na vida. Na prática, sempre há um razoável grau de indefinição sobre quando ocorreu o fato gerador da obrigação tributária, não sendo plausível exigir-se uma rigorosa comprovação individualizada dos créditos bancários, dentro de cada mês dos anos-calendário. Assim, no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes, tem-se mitigado o rigor da análise individualizada dos créditos, permitindo, por exemplo, que os rendimentos informados nas declarações de ajuste anual da pessoa física, desde que não expressamente vinculados aos depósitos bancários de origem não comprovada, pois nesse caso seriam excluídos pela própria fiscalização, sejam excluídos em bloco, em bases anuais. Como exemplos desse entendimento, vejam-se os Acórdãos n.ºs: 102-48.761 (Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes), sessão de 17/10/2007, relatora a Conselheira Silvana Mancini Karam, unânime no ponto em discussão; 106-17.117 (Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes), sessão de 09/10/2008, relator o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, por maioria.

Por tudo, deve-se excluir em bases anuais os rendimentos declarados e tributados de ofício.

Por fim, considerando os inúmeros incidentes processuais ocorridos na marcha deste processo administrativo fiscal, tentando evitar novas controvérsias associadas à liquidação do julgado, informam-se abaixo as exclusões que devem ser perpetradas da base de cálculo do imposto lançado:

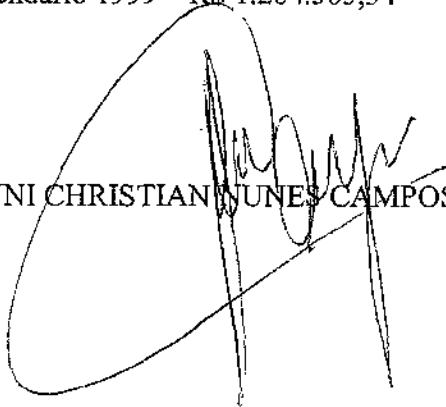
Ano-calendário 1997				
Base de cálculo da omissão de rendimentos decorrentes dos depósitos bancários de origem não comprovada (a) – fls. 723, 724 e 726	Rendimentos recebidos de pessoas jurídicas (b) – fl. 696	Rendimentos recebidos de pessoas físicas (c) – fl. 696	Receitas da atividade rural (d) – fl. 701	Base de cálculo a ser mantida (a-b-c-d)

R\$ 389.590,79	R\$ 14.080,00	R\$ 10.800,00	R\$ 176.375,30	R\$ 188.335,49
Ano-calendário 1998				
Base de cálculo da omissão de rendimentos decorrentes dos depósitos bancários de origem não comprovada (a) – fls. 724 e 727	Valor da alienação de bens imóveis – ganho de capital apurado na DIRPF (b) – fls. 709 a 713	Rendimentos recebidos de pessoas físicas (c) – fl. 703	Receitas da atividade rural (d) – fl. 707	Base de cálculo remanescente (a-b-c-d)
R\$ 2.754.410,65	319.730,00	R\$ 12.000,00	R\$ 1.566.512,00	R\$ 856.168,65
Ano-calendário 1999				
Base de cálculo da omissão de rendimentos decorrentes dos depósitos bancários de origem não comprovada (a) – fls. 724, 725 e 728	Valor recebido na alienação ou ativo financeiro (gerou o Rendimento recebido de pessoas jurídicas) (b) – fls. 167, 456, 457 e 714	Omissão de rendimentos da atividade rural apurada de ofício (c) – fl. 721	Receitas da atividade rural (d) – fl. 718	Base de cálculo a ser mantida (a-b-c-d)
R\$ 1.204.503,34	R\$ 261.677,00	R\$ 322.819,96	R\$ 1.742.530,30	0,00

Ante o exposto, devem-se excluir da base de cálculo da omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada os seguintes montantes:

- ano-calendário 1997 – R\$ 201.255,30
- ano-calendário 1998 – R\$ 1.898.242,00
- ano-calendário 1999 – R\$ 1.204.503,34

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS





MINISTÉRIO DA FAZENDA

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

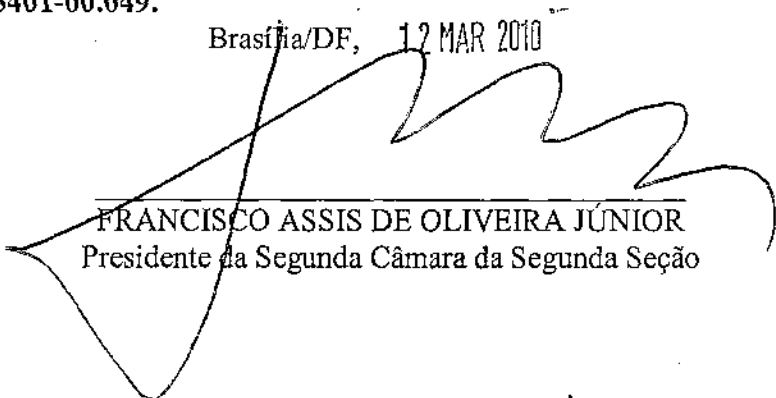
Processo nº: 10168.001457/2002-52

Recurso nº: 132.272

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 3401-00.049.

Brasília/DF, 12 MAR 2010


FRANCISCO ASSIS DE OLIVEIRA JÚNIOR
Presidente da Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- () Apenas com Ciência
- () Com Recurso Especial
- () Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional