



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo n°	10218.000482/2002-86
Recurso n°	151.919 Voluntário
Matéria	IRPF - Exercícios: 1998 e 1999
Acórdão n°	102-48.302
Sessão de	28 de março de 2007
Recorrente	RODOLFO LIBER
Recorrida	2ª TURMA/DRJ-BELÉM/PA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1997, 1998

Ementa: IRPF - DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A tributação das pessoas físicas sujeita-se a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, lançamento é por homologação, regra que também se aplica aos rendimentos arbitrados com base na presunção legal do art. 42 da lei 9.430/1996 (depósitos bancários de origem não comprovada). Sendo assim, o direito de a Fazenda nacional lançar decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano calendário questionado. Salvo se comprovado dolo, fraude ou simulação, hipótese que desloca o início da contagem do prazo para o primeiro dia do ano seguinte, ou seja, nessa hipótese, a contagem do prazo é aumentada em um ano.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - ARTIGO 42 DA LEI 9.430/1996 - Caracterizam omissão de rendimentos valores creditados em conta bancária mantida junto a instituição financeira, remanescentes de comprovação, mesmo após o contribuinte ou seu representante, ter sido regularmente intimado.

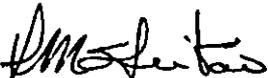
Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR as preliminares de: (1) decadência. Vencido o Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira que a acolhe parcialmente, cancelando os fatos geradores até o mês de novembro de 1997 e apresenta declaração de voto; (2) erro no

critério temporal até o mês de novembro de 1997. Vencido o Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira que a acolhe. No mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
Presidente


ANTONIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA
Relator

FORMALIZADO EM:

15 MAI 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NAURY FRAGOSO TANAKA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, SILVANA MANCINI KARAM, MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.

Relatório

RODOLFO LIBER recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância proferida pela 2ª TURMA/DRJ-BELÉM/PA, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Trata-se de exigência de IRPF no valor original de R\$ 77.971,38 (inclusos os consectários legais até 30 de agosto de 2002).

Em razão de sua pertinência, peço vênia para adotar e transcrever o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“(..) A autuação decorreu de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo, tendo sido constatada a infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários não comprovados.

Cientificado da exigência tributária em 12/11/2002, conforme Aviso de Recebimento - AR de fl. 386, o sujeito passivo apresenta às fls. 388/398, impugnação à exigência tributária, de onde se extrai, em síntese, os seguintes argumentos:

Alega a decadência do crédito tributário pertinentes aos fatos geradores ocorridos até novembro de 1997, por ter ultrapassado o quinquênio de que trata o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN);

Com o advento do art. 2º da Lei nº 7.713/88, transcrito, o fato gerador do IRPF passou a ser de apuração mensal. Transcreve ainda o art. 42, § 4º da Lei nº 9.430/96 e cita o art. 8º a 14 da Lei nº 7.713/88. Aduz que até o ano de 1988, o IRPF era de apuração anual, mas que a partir de 1989 as declarações IRPF passaram a ser de ajuste anual. Logo o lançamento do IRPF a partir de 1989 deixou de ser a modalidade de declaração para operar-se por homologação. Então, considerando que o Impugnante foi notificado da autuação no dia 12/11/2002, fl. 549, todos os valores relativos aos fatos geradores ocorridos até novembro/1997, já estavam atingidos pela decadência naquela data, por ter ultrapassado o quinquênio a que se refere o §4º, do art. 150, do CTN;

Argui preliminar de nulidade por erro de determinação das bases de cálculo. O art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, determina a tributação mensal dos depósitos bancários não comprovados, aspecto esse não observado no auto de infração, cuja tributação se deu de forma anual;

Não ocorrência do fato gerador. Em respeito ao princípio da hierarquia das leis, a referida Lei nº 9.430, de 1996, não tem o condão de alterar o CTN, em se tratando de definição do fato gerador do imposto de renda;

Inexiste comprovação de vínculo entre os valores depositados com qualquer rendimentos que tenha sido omitido, nem mesmo com qualquer acréscimo patrimonial do impugnante; cita a Súmula nº 182, do extinto Tribunal Federal de Recursos, bem como jurisprudências administrativa e judicial, para embasar a tese expendida em sua defesa;

Os seus depósitos bancários têm como origem a atividade de pecuarista e que não foi considerado pelo Fisco, como origem dos depósitos bancários, os saldos iniciais de caixa, devidamente informados nas declarações IRPF do Impugnante. Procurou comprovar sua alegação elaborando demonstrativos acerca da origem dos ditos depósitos nos anos-calendarário de 1997 e 1998.

4. Ao final requer a exoneração integral da exigência tributária”



A DRJ proferiu em 21-nov-1005 o Acórdão n.º 5260, do qual se extrai as seguintes ementas (*verbis*):

“DECADÊNCIA. Segue-se a regra do art. 173, I do Código Tributário Nacional, para efeito de apuração do período quinquenal de constituição do crédito tributário, quando a apresentação da Declaração de Ajuste Anual Pessoa Física é intempestiva.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS PROVENIENTES DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. Para os fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1997, a Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base em valores depositados em conta bancária para os quais o titular não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos.

LANÇAMENTO PROCEDENTE”

Aludida decisão foi cientificada em 14/12/2005 (AR fl. 434), Sendo que no recurso voluntário, interposto em 09/01/2006 (fls. 435-454), o contribuinte reitera e aprofunda as alegações da peça impugnatória.

A unidade da Receita Federal responsável pelo preparo do processo, efetuou o encaminhamento dos autos em 23/10/2006 (fl. 490) tendo sido verificado atendimento à Instrução Normativa SRF n.º 264/2002 (arrolamento de bens).

É o Relatório.



Voto

Conselheiro ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Conforme relatado, a matéria ainda em litígio refere-se a exigência do IRPF, por presunção legal, em face da falta da comprovação da origem de depósitos bancários nos anos-calandário de 1997 e 1998. Passo a apreciar as alegações do recorrente.

1) Das preliminares de decadência e de nulidade do auto de infração em face do fato gerador mensal

O contribuinte alegou, em preliminar, decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário até o mês de novembro de 1997, isso porque o fato gerador do IRPF no caso de depósitos bancários seria mensal.

Em verdade, a apuração e tributação dos rendimentos omitidos observou rigorosamente o disposto no art. 42 da Lei 9.430/1996, pois:

- os depósitos cuja origem não foi comprovada foram identificados individualmente, conforme discriminado no termo de fls. 256-266;

- durante a auditoria, o contribuinte foi intimado, e re-intimado, para comprovar a origem dos recursos utilizados nesses depósitos (fls. 254 e 271);

- os valores não comprovados foram totalizados mensalmente, para fins de tributação, conforme termo de descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração à fl. 380.

Observa-se que, para cada fato gerador mensal, encontra-se grafado o valor tributável, em absoluta atenção ao §3º do art. 42 da Lei 9.430 de 1996. Também está grafado distintamente, para cada fato gerador, o percentual da multa de ofício (fl. 380). Veja-se também que no demonstrativo de apuração e consolidação do ajuste anual do imposto de renda devido pelo contribuinte, fl.381 e 382, as infrações tributadas foram mais uma vez totalizadas mensalmente.

Ocorre que o artigo 42 da Lei 9.430 de 1996, e suas alterações posteriores, não estabeleceu que esta tributação mensal seria definitiva, muito menos em separado. Ao contrário da tributação do Ganho de Capital na pessoa física, por exemplo, que é efetuada em separado, e definitiva, conforme estabelece o artigo 21 da Lei. 8.981 de 1995:

"Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do imposto de renda, à alíquota de quinze por cento.



§ 1º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos.

§ 2º Os ganhos a que se refere este artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do imposto de renda na declaração de ajuste anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.” (grifei).

E mais, para alguns tipos de rendimentos, a legislação do IRPF determina sejam realizados recolhimento mensais, a título de antecipação, consoante art. 106 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99):

“Art. 106. 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, tais como (Lei n.º 7.713, de 1988, art. 8º, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 24, § 2º, inciso IV):

(...)”

Também não é esse o caso dos rendimentos apurados com base na presunção legal do artigo 42 da Lei 9.430/1996.

Certo é que tais rendimentos, tal qual ocorre, com àqueles apurados pela aplicação da presunção legal de acréscimo patrimonial a descoberto (Lei n.º 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º), devem ser submetidos ao ajuste anual de que trata o artigo 2º da Lei 8.134 de 1990 e art. 7º da Lei 9.250 de 1996, que dispõem:

“Lei 8.134/1990

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no artigo 11.

Art. 11. O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (artigo 9º) será determinado com observância das seguintes normas:

I – será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (artigo 12) sobre a base de cálculo (artigo 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 (artigo 10); (...)”

“Lei 9.250/1996

Art. 7º A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal;”

É no ajuste anual que são incluídas as deduções da base de cálculo, autorizadas em lei (despesas médicas, despesas com instrução, previdência privada), e também as reduções do imposto. Além disso, os rendimentos, as deduções e os recolhimentos mensais são totalizados, permitindo ao contribuinte restituir o imposto eventualmente pago a maior.

O ajuste anual é a regra geral de tributação dos rendimentos recebidos pelas pessoas físicas; as tributações em definitivo, bem assim as exclusivas na fonte, são exceções, e devem estar expressa em lei. Logo, a consolidação e apuração do imposto devido, mediante o ajuste anual, não implica em mudança do critério temporal do fato gerador, pelo contrário, trata-se de estrita observância do comando legal (princípio da legalidade).

Frise-se que, caso o ajuste anual deixe de ser realizado, a autoridade tributária ou julgadora deve determinar sua realização, conforme estabelecido na Instrução Normativa SRF n.º 46 de 1997. Aliás, tal ajuste, não implica em alteração do critério jurídico do lançamento, muito menos do critério temporal do fato gerador. As diversas Câmaras deste Conselho já decidiram nesse sentido, inclusive determinando a realização do ajuste, a exemplo dos seguintes julgados:

Sessão: 27/01/1999
Decisão: Acórdão 106-10.636
Resultado: NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE
Ementa: *IRPF - LANÇAMENTO - APLICAÇÃO DA IN SRF N.º 46/97 - O crédito tributário continua a ser apurado em bases mensais, não obstante seja computado na determinação da base de cálculo anual do tributo, em atenção ao disposto na IN SRF n.º 46/97. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NOVO PRAZO PARA DEFESA - DESNECESSIDADE - A abertura de novo prazo para defesa é determinada pela lei processual administrativa tão-só quando a exigência resultar agravada pela decisão da Delegacia de Julgamento.*

Sessão: 15/10/1998
Decisão: Acórdão 102-43421
Resultado: POR UNANIMIDADE DE VOTOS, DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO.
Ementa: *IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Classifica-se como omissão de rendimentos, a variação positiva no patrimônio do contribuinte, sem justificativa em rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte. Em obediência a alínea "a", inciso I do art. 1.º da IN - SRF n.º 46/97, reduz-se o valor do imposto devido.*

Sessão: 14/07/1998
Decisão: Acórdão 106-10282
Resultado: DAR PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE, PARA ADAPTAR A EXIGÊNCIA ÀS ORIENTAÇÕES DA IN-SRF N.º 46/97.
Ementa: *IRPF - RENDIMENTOS - OMISSÃO - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - É tributável o acréscimo patrimonial apurado pelo fisco, cuja origem não seja comprovada por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou sujeitos à tributação definitiva.*
IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - APURAÇÃO MENSAL - O acréscimo patrimonial deve ser apurado mensalmente, devendo os valores lançados serem computados na determinação da base de cálculo anual do tributo, nos termos da IN SRF n.º 46/97.

Por fim, quanto a decadência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais também já firmou entendimento no sentido de que a contagem nos casos de rendimentos sujeitos ao ajuste anual tem por marco o dia 31 de dezembro de cada ano-calendário (fato gerador complexo). Vejamos a ementa de um dos acórdãos sobre a matéria, proferido pela 4ª. Turma da CSRF:

Sessão: 22/09/2005
Acórdão: CSRF/04-00.092
Ementa: *IRPF - DECADÊNCIA - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação (art. 150, § 4º. do CTN), devendo o prazo decadencial ser contado do fato gerador, que ocorre em 31 de dezembro.*

A jurisprudência dominante nesta Câmara e também da Câmara Superior de Recursos Fiscais, vem se consolidando no sentido de que o prazo decadencial do IRPF - no que tange aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual - é de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, que se dá em 31 de dezembro do ano da percepção dos rendimentos. Salvo se comprovado dolo, fraude ou simulação. Nesse sentido, temos como exemplo os seguintes julgados:

Câmara: Câmara Superior de Recursos Fiscais
Data Sessão: 16/02/2004
Acórdão: CSRF/01-04.860
Ementa: *"IRPF - DECADÊNCIA - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação (art. 150, § 4º do CTN), devendo o prazo decadencial ser contado do fato gerador, que ocorre em 31 de dezembro. Recurso especial negado."*

Câmara: 2ª. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes
Data Sessão: 12/09/2005
Acórdão: 102-47.078
Ementa: *DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda nacional lançar decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano calendário questionado."*

Ressalvado meu entendimento pessoal, no sentido de que decadência sempre é contada na forma do art. 173 do CTN, passei a adotar a orientação majoritária, supra referida, que vem sendo reiterada nos últimos anos.

No caso presente, o ano-calendário em discussão refere-se a 1997, à luz do artigo 150, inciso IV, do CTN, o prazo decadencial transcorreria em 31/12/1992. A ciência do lançamento ocorreu em 12/11/2002 (fl. 387). Portanto, não há que se falar em decadência .

2) Mérito Omissão de Receitas. Depósitos Bancários. Aplicação do artigo 42 da Lei 9.430 de 1996



Quanto à possibilidade de se exigir o imposto de renda, com base exclusivamente em depósitos bancários, deve-se esclarecer que antes de 01/01/1997; o artigo 6º da Lei nº 8.021, de 1990, exigia da fiscalização a comparação entre depósitos bancários e sinais exteriores de riqueza.

A tributação com base em depósitos bancários, a partir de 01/01/1997, é regida pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, publicada no DOU de 30/12/1996, que instituiu a presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprovasse mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações. Confira-se:

"Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais)."

Verifica-se, então, que o diploma legal acima citado passa a caracterizar omissão de rendimentos, sujeitos a lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, quando não comprovada a origem dos recursos utilizados nessas operações. Não se inquirir o titular da conta bancária sobre o destino dos saques, cheques emitidos e outros débitos, ou se foram utilizados para consumo, aquisição de patrimônio, viagens etc. A presunção de omissão de rendimentos decorre da existência de depósito bancário sem origem comprovada.

Portanto, a partir da publicação desta Lei, os depósitos bancários deixaram de ser modalidade de arbitramento simples - que exigia da fiscalização a demonstração de gastos incompatíveis com a renda declarada (aquisição de patrimônio e sinais exteriores de riqueza), entendimento também consagrado à época pelo poder judiciário (súmula TFR 182) e pelo Primeiro Conselho de Contribuintes - para se constituir na própria omissão de rendimento (art. 43 do CTN), decorrente de presunção legal, que inverte o ônus da prova em favor da Fazenda Pública Federal.

Os julgamentos do Conselho de Contribuintes passaram a refletir a determinação da nova lei, admitindo, nas condições nela estabelecidas, o lançamento com base



exclusivamente em depósitos bancários, como se constata nas ementas dos acórdãos a seguir reproduzidas:

“OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - SITUAÇÃO POSTERIOR À LEI Nº 9.430/96 - Com o advento da Lei nº 9.430/96, caracteriza-se também omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular não comprove a origem dos recursos utilizados, observadas as exclusões previstas no § 3º, do art. 42, do citado diploma legal.” (Ac 106-13329).

“TRIBUTAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a Lei 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.”

“ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos.”(Ac 106-13188).”

Não há que se falar em ilegalidade dessa norma por incompatibilidade com o artigo 43 do CTN, artigo 5º da Constituição Federal/1988, muito menos com artigo 5º da Lei de Introdução ao Código Civil, isso porque “não cabe em sede administrativa discutir-se sobre a constitucionalidade ou legalidade de uma lei em vigor”, consoante Sumula nº. 1 deste Conselho. Uma vez que o diploma legal tenha sido formalmente sancionado, promulgado e publicado, encontrando-se em vigor, cabe seu fiel cumprimento, em homenagem ao princípio da legalidade objetiva que informa o lançamento e o processo administrativo fiscal. O lançamento tributário, conforme estabelece o art. 142 do CTN, é atividade vinculada e obrigatória, na qual a discricionariedade da autoridade administrativa é afastada em prol do princípio da legalidade e da subordinação hierárquica a que estão submetidos os órgãos e agentes da Administração Pública.

Outrossim, a busca da verdade material não prescinde da análise de documentos que dêem suporte aos ingressos de numerários em conta bancária e que auxiliem o julgador a firmar a sua convicção.

Pois bem, o digno contribuinte alega que os depósitos bancários, cuja origem não foi aceita, teriam suporte, em primeiro lugar, nas disponibilidades em moeda corrente, declarados ao final dos anos de 1996 e 1997 (R\$ 25.000,00 e R\$ 16.800,00 – respectivamente).

Com o devido respeito, essa alegação não corresponde à verdade dos autos, isso porque, dos 15 (quinze) primeiros depósitos efetuados pelo contribuinte no início do ano de 1997 (dias 2 a 6 de janeiro) - cujo total ultrapassou a R\$ 25.000,00 - apenas 3 foram em dinheiro (extrato de fl. 37). É mais, esses depósitos em dinheiro foram nos valores de R\$ 117,34 (dia 2), R\$170,00 (dia 3) e R\$1.375,84 (dia), além de muito inferiores aos R\$ 25.000,00 que o contribuinte disse que possuía, à toda evidencia tais valores referem-se a cheques do próprio banco Bamerindus que foram descontados e depositados.



A situação repete-se no início do ano de 1998, conforme extrato de fl. 116, onde se verifica que o depósito em cheque no dia 2 de janeiro foi de R\$ 16.664,37, e o depósito em dinheiro apenas 300,00.

Ora, não é crível que uma pessoa com intensa movimentação bancária mantivesse valores tão expressivos em seu poder, em moeda corrente, com o intuito de posteriormente depositar em sua conta-corrente bancária, sendo que fazia depósitos diários em dinheiro de quantias bem inferiores (R\$ 170,00, R\$ 300,00, R\$ 316,00). E mais: porque motivo o contribuinte manteria tais valores em seu poder, correndo riscos e não obtendo nenhuma remuneração, sendo que uma parte de seus recursos estava aplicada em fundos com rendimentos diários e que inclusive foram efetuados saques no início do ano de 1998 (dia 6/1, fl. 118), no valor de R\$ 7.305,78 para cobrir saldo devedor da conta.

À toda evidência, no presente caso, esses valores são fictos. Trata-se de uma antiga técnica utilizada pelos contribuintes para justificar acréscimos patrimoniais nos anos seguintes: declarar como sobra (moeda-corrente nacional em mãos) parte dos recursos que obteve durante o ano e que acumulados dos anos anteriores. Com o devido respeito, vejamos o exemplo do contribuinte: Na declaração do exercício de 1999 (ano-calendário 1998), fls 410 e 411, consta que ele teve disponível no ano rendimentos líquidos de R\$ 873,68 (sem considerar gastos com alimentação, transporte, vestuário, energia elétrica, telefone, etc.); na declaração de bens, fl. 411, informou redução patrimonial de R\$ 70.920,78 para R\$ 53.037,08, isso porque resgatou toda a sua aplicação no Banco Bamerindus, cujo montante era de R\$ 20.364,97 em 31/12/1997, mas por outro lado, aumentou ainda mais o dinheiro que mantinha em mãos (seria R\$ 16.800,00 em 31/12/1997 e passou para R\$ 20.600,00 em 31/12/1998); não há coerência nessas informações, por qual razão o contribuinte teria resgatado toda a sua aplicação no banco Bamerindus, dinheiro que contava com certa segurança e principalmente rentabilidade, pagando CPMF nesse resgate, para ficar com o papel moeda em seu poder?

A essa altura, o nobre recorrente pode estar indagando: "... o que foi declarado não parece crível, tampouco coerente, mas é possível... logo, caberia ao fisco comprovar que tais registros não correspondem mesmo à verdade dos fatos".

Todavia, a tributação levada a efeito se deu na presunção legal de rendimentos omitidos por depósito bancário e não por acréscimo patrimonial a descoberto, cuja metodologia determina a tabulação de todos os recursos comprovadamente disponíveis. No caso de depósito bancário, o artigo 42 da lei 9.430/1996 estabelece em seu §2º que "para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente". Ou seja, cada depósito deve ser individualmente identificado e o contribuinte intimado a justificar sua origem, tal qual ocorreu na ação fiscal em comento. Porém, de sua parte, a meu ver, o contribuinte não apontou, individualizadamente, os recursos utilizados em cada depósito questionado, isso desde a auditoria fiscal até no recurso voluntário.

No que tange aos valores relativos às receitas de venda de gado (notas fiscais às fls. 364-368), que foram apresentadas durante a auditoria fiscal, cumpre esclarecer que a fiscalização já havia aceito tais valores para justificar parte dos depósitos, sendo que a tributação ocorreu apenas sobre o saldo não justificado. Acredito que ao insistir em tal argumento, o ilibado contribuinte tenha apenas se equivocado ou ter sido confundido pela economia da descrição dos fatos no auto de infração, à fl. 380, que realmente não registrou essa ocorrência. Porém, é fácil constatar que os valores depositados pelo contribuinte no HSBC

Bamerindus e Banco do Brasil, em 1997 e 1998, inicialmente identificados e intimados ao contribuinte (fls. 221-233), cujos valores totais superavam dois milhões de reais a cada ano. Todavia, ao final dos trabalhos, após analisado tudo o que foi apresentado, a fiscalização considerou não justificado os montantes de R\$ 79.631,49 e R\$64.690,92 (vide fls. 381 e 382).

A título exemplificativo, vejamos a primeira das notas fiscais, fl. 364, no valor de R\$ 6.400,00, com data de 15/01/1997, inclusive já havia sido declarado na receita da atividade rural (DIRPF/98, fl. 20). Após todos os trabalhos de auditoria, apenas 1(um) dos 55(cinquenta e cinco) depósitos inicialmente intimados no mês de janeiro/1997 (fls. 222-223) foi tributado, qual seja: o valor de R\$ 7.500,00, depositado dia 9/1 (extrato à fl. 38, termo à fl. 355 e fl. 380). A mesma situação é verificada nos demais meses, tal qual em janeiro de 1998, cuja nota fiscal de R\$ 65.580,40 (fl. 378), corroborou com a tributação apenas do valor de R\$ 1.746,98, relativo a um depósito em cheque outro em dinheiro no dia 5/1 (extrato à 116).

Por fim, é relevante observar que as contas-correntes bancárias auditadas eram em conjunto, à época com Guilherme Machado Líber, vide extratos às fls. 37-194, porém, todas as intimações foram realizadas citando os dois titulares e, o mais importante: a fiscalização obteve cópia dos comprovantes de depósitos na conta-corrente conjunta do Banco HSBC, encaminhamento à fl. 323, e só tributou em nome do Sr. Rodolfo aqueles que foram efetivamente realizados por ele (cópia às fls. 324-351). Logo, foram mesmos observados todos os preceitos da Lei 9.430/1996.

Verifica-se, portanto, que também quanto ao mérito, a decisão de primeira instância deve ser confirmada.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de REJEITAR as preliminares e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões- DF, em 28 de março de 2007.

ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA



DECLARAÇÃO DE VOTO

CONSELHEIRO LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA

Peço vênua ao eminente relator, por entender que não é o caso de se enfrentar a acusação de omissão de rendimentos constatada por meio de depósito bancário apontada pelo Fisco na peça vestibular do procedimento, na forma consignada no voto.

Com efeito, tenho entendido que o lançamento com base na constatação de movimentação de valores em instituição bancária deve, consoante preceitua a lei, ser apurado no mês, ou seja, o suposto rendimento omitido deve ser tributado no momento em que for recebido (depositado).

Diante a natureza da discussão, a qual, na essência, refere-se aos princípios constitucionais, notadamente o da legalidade, necessário transcrever o dispositivo que, como é cediço, consta na Constituição Federal de 1988, e por meio do qual atribuiu-se à União competência para instituir e cobrar imposto sobre a **renda e proventos de qualquer natureza**, *verbis*:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...):

III – renda e proventos de qualquer natureza;”

Daí infere-se que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem seu suporte legal no artigo 153, III da Constituição Federal de 1998, no qual, além de conferir à União competência para instituí-lo, estabeleceu **princípios** que delineiam a sua regra-matriz de incidência.

Por sua vez, o artigo 43 do Código Tributário Nacional, cuidou de normatizar a cobrança do referido imposto e disciplinar os elementos que o compõem, *verbis*:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”

Destarte, em razão de a Constituição ocupar no sistema jurídico pátrio posição mais elevada, todos os conceitos jurídicos utilizados em suas normas passam a vincular tanto o legislador ordinário quanto os operadores do direito.

Verifica-se, pois, que os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza estão albergados na Carta Magna. Para a melhor aplicação a ser adotada relativamente à regramatriz de incidência dos tributos, imprescindível perscrutar quais princípios estão condicionando a exação tributária.

É de se notar que para que haja a obrigação tributária seja ela pagamento de tributo ou penalidade (principal) ou acessória (cumprimento de dever formal), necessário a adequação do fato existente no mundo real à hipótese de incidência prevista no ordenamento jurídico, sem a qual não surgirá a subsunção do fato à norma.

Neste contexto, sobreleva o **princípio da legalidade** que, como um dos fundamentos do Estado de Direito eleito pelo o legislador foi reproduzido à exaustão na Carta da República. Dentro dos direitos e garantias fundamentais, fixou o artigo 5º, II, "*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;*", conferiu, também, à Administração Pública a observância do princípio da legalidade, conforme artigo 37 (redação dada pela Emenda constitucional n.º 19 de 1998): "*A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:*" (grifou-se).

Já no âmbito tributário a Constituição trouxe no artigo 150, I: "*Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;*"

Ultrapassadas as anotações com vistas, em apertada síntese, ressaltar a importância dos princípios como alicerces nucleares do ordenamento jurídico, pode-se especificamente apontar o da legalidade como condição de legitimidade para que seja perpetrada a exigência tributária. É, portanto, o princípio da legalidade referência basilar entre a necessidade do Estado arrecadar e a proteção aos direitos fundamentais dos administrados.

No caso ora em discussão, o enquadramento legal que se apoiou a suposta existência de fatos geradores com intuito de exigir tributos foi o artigo 42, da Lei nº 9430/1996:

"Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito o de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações."

De fato, compulsando os autos verifica-se que nos Demonstrativos (fls.) anexos ao Auto de Infração, a fiscalização procedeu à contagem das supostas omissões no decorrer do (s) ano-calendário (s) apurando ao final de cada mês, o total do valor a ser tributado.

No entanto, ao invés de exigir o tributo com base no fato gerador do mês que foi identificada a omissão, promoveu o fisco, indevidamente e sem base legal, a soma dos valores ali apurados e tributou-as no final do mês de dezembro do (s) ano-calendário (s) que consta (am) do Auto de Infração.

Assim, o esforço que a fiscalização engendrou na ânsia de exigir eventual crédito tributário foi atropelado pela opção do seu procedimento, o qual estabeleceu, repita-se, sem suporte legal, critério na apuração temporal da constituição do crédito tributário.

Por certo, o procedimento laborou em equívoco, eis que os rendimentos omitidos deverão ser tributados no mês em que considerados recebidos, consoante dicção do § 4º do artigo 42 da Lei n.º 9.430/1996:

“§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.”

Por sua vez, o Regulamento do Imposto de Renda 1999 (Decreto n.º 3000/1999), reproduziu no *caput* do artigo 849 e no seu § 3º os mesmos mandamentos do artigo 42 e § 4º, da Lei n.º 9.430/1996.

Assim, do confronto do enquadramento legal que contempla a exigência em razão de movimentação de valores em conta bancária, com a opção da fiscalização em proceder a cobrança do crédito tributário mediante “fluxo de caixa”, apurado de forma anual, conforme o procedido nos presentes autos, evidente a transgressão dos fundamentos constitucionais, acima referidos, notadamente o **princípio da legalidade**.

À vista do exposto, resta patente a ilegitimidade de todo o feito fiscal, por processar-se em desacordo com a legislação de regência, seja em relação à base de cálculo, seja em relação à data do efetivo fato gerador, o que, por conseguinte, desperta a necessidade de cancelamento do lançamento por erro no critério temporal da constituição do crédito tributário.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 28 de março de 2007.



LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA