



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo n°	10325.000910/2004-15
Recurso n°	147.002 Voluntário
Matéria	IRPF - Exercício 2000
Acórdão n°	102-47.947
Sessão de	18 de outubro de 2006
Recorrente	WALTER DOS SANTOS LIRA
Recorrida	1ª. TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 1999

Ementa: 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.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas pelo Conselheiro Relator: I - de decadência em relação aos fatos geradores até outubro/1999, inclusive; II – erro no critério temporal em relação ao fato gerador até novembro/1999, suscitada pelo Conselheiro Relator Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, que foi vencido. Designado o Conselheiro Antônio José Praga de Souza para redigir o voto vencedor. No mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE





ANTONIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 14 DEZ 2006

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

WALTER DOS SANTOS LIRA recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância proferida pela 1ª. TURMA DA DRJ FORTALEZA/CE, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

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

"Contra o contribuinte, acima identificado, foi lavrado Auto de Infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, fls. 71/75, relativo ao ano-calendário de 1999, exercício de 2000, para formalização de exigência e cobrança de crédito tributário no valor total de R\$ 499.150,49, incluído multa de ofício e juros de mora calculados até 30/09/2004.

2.A infração apurada pela fiscalização, relatada na Descrição dos Fatos e Enquadramentos Legais, fls. 72, foi omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada.

3.Os dispositivos legais infringidos e a penalidade aplicável encontram-se detalhados às fls. 73 e 75 do Auto de Infração.

4.Inconformado com a exigência, da qual tomou ciência em 05/11/2004, fls. 82, o contribuinte apresentou impugnação em 07/12/2004, fls. 84/95, mediante instrumento procuratório, fls. 96, trazendo as alegações a seguir resumidas:

4.1.A comodidade, com que hoje em dia age o Fisco, faz com que a autoridade fiscal malfira ou negue vigência à própria legislação de regência, in casu, o próprio Regulamento do Imposto de Renda invocado.

4.2.Diz o art. 927 do RIR/99, que todas as pessoas físicas ou jurídicas são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções, sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º).

4.3.Segundo o mesmo Regulamento, nenhuma pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não, poderá eximir-se de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Receita Federal (art. 928) e, se as exigências não forem atendidas, a autoridade fiscal cientificará desde logo o infrator da multa que lhe foi imposta (art. 968), fixando novo prazo para cumprimento da exigência (§ 2º) e, se as exigências forem novamente desatendidas o infrator ficará sujeito à penalidade máxima, além de outras medidas legais (§ 3º), devendo a autoridade fiscal, na última hipótese, designar funcionário para colher a informação de que necessitar.

4.4.Obsérve que o descumprimento das solicitações ou requisições implica na aplicação de multa, graduada na hipótese de desatendimento, culminando com a designação de um funcionário para obter diretamente a informação. Nunca no lançamento do próprio imposto.

4.5.Assim, jamais o legislador classificou o descumprimento da intimação administrativa para prestar informações, quando regularmente intimado o contribuinte em seu domicílio fiscal, como hipótese de confissão ficta para arbitramento de Imposto de Renda, mas para sujeitar o contribuinte, gradualmente, ao pagamento de multa.

/M

4.6. Todavia, fazendo uma leitura apressada das disposições do art. 42 da Lei n.º 9.430/96, quer o Fisco, aferrando-se única e exclusivamente aos depósitos bancários, tributá-los como omissão de receita ou rendimento, tudo como se renda ou acréscimo patrimonial fosse.

4.7. Mas depósito bancário per se não é renda ou provento, portanto, não se sujeita ao Imposto de Renda, qualquer que seja a sua modalidade, diz a doutrina jurídica e jurisprudência pátrias.

4.8. Ora, no sistema jurídica brasileiro, a expressão renda e proventos de qualquer natureza só abrange os fatos que possam ser considerados como acréscimo patrimonial e o legislador ordinário não pode definir como acréscimo patrimonial aquilo que efetivamente não seja, na linguagem comum, e finalmente, cabe ao Poder Judiciário, e em última instância ao Supremo Tribunal Federal, dizer o que se há de entender como acréscimo patrimonial, declarando a inconstitucionalidade do dispositivo de lei que estabelecer conceito diverso.

4.9. No passado, a questão da tributação dos depósitos bancários teve repulsa do Judiciário ao ponto de sua proibição ter merecido a edição da Súmula n.º 182, do extinto Tribunal Federal de Recursos, ainda hoje em vigor, e que foi assentada nos seguintes termos: "Súmula 182. É ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários".

4.10. Aliás, tantos e abusivos foram os lançamentos fiscais com base exclusivamente em depósitos bancários, que foi editado o Decreto-lei n.º 2.471/88, que cancelou os débitos para com a Fazenda Nacional de processos administrativos que tiveram origem na cobrança do imposto de renda arbitrado exclusivamente sobre depósitos bancários. Conclui-se, portanto, que a presunção legal, ora restabelecida pelo art. 42 da Lei n.º 9.430/96, colide com as diretrizes do processo de criação das presunções legais, pois a experiência haurida com os casos anteriores evidenciou que entre esses dois fatos não havia nexo causal, vale dizer, constatou-se não haver liame absoluto entre o depósito bancário e o rendimento omitido.

4.11. Significa que essa presunção não está estribada na experiência, não está esteada, para usar as palavras do mestre Becker, no "acontecer dos fatos segundo a ordem natural das coisas".

4.12. Além desse vício de origem, essa presunção, encontra sérios obstáculos de ordem técnica.

4.13. Para Aires Fernandino e Clêber Giordino a caracterização do sinal de riqueza, para fins de descoberta do sinal exterior de riqueza, depende de vários requisitos, que o depósito bancário, por si só, não satisfaz, a saber: perfeita identificação do sinal; fixação da renda tributável relacionada com o sinal; demonstração da natureza tributável do rendimento; demonstração de que tal renda já não foi tributada.

4.14. Por essas razões, quer o contribuinte que se decreta a nulidade do auto de infração, uma vez que a Secretaria da Receita Federal aferra-se única e exclusivamente em depósitos bancários para proceder ao lançamento de ofício objeto do presente feito, tão-somente para que o exercício fiscalizado não viesse a quedar por ocorrência do fenômeno da decadência, conforme admite o próprio Fisco, quando deveria partir desses depósitos, se fosse o caso, para demonstrar efetivo acréscimo patrimonial ou de renda, ou seja, deveria usar os depósitos como ponto de partida para a auditoria fiscal.

LM

5. Cumpre, ainda, observar que o contribuinte citou em reforço às suas alegações jurisprudências dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda e da Justiça Federal, assim como doutrina de renomados autores."

A DRJ proferiu em 09/05/2005 o Acórdão nº 6210 (fls. 99-108), assim ementado:

"Omissão de rendimentos. Lançamento com base em depósitos bancários. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

Ônus da prova. Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários.

Exame da legalidade e da constitucionalidade das leis. Não compete à autoridade administrativa o exame da legalidade/constitucionalidade das leis, porque prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

Sentenças judiciais e decisões administrativas. Efeitos. As decisões administrativas e as judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.

LANÇAMENTO PROCEDENTE"

Aludida decisão foi cientificada em 07/06/2005 (AR de fl. 113), sendo que o contribuinte apresentou o recurso voluntário de fls. 114-126, no qual repisa as alegações da peça impugnatória.

A unidade da Receita Federal responsável pelo preparo do processo, efetuou o encaminhamento dos autos em 07/07/2005, tendo sido verificado atendimento à Instrução Normativa SRF nº 264/2002 (arrolamento de bens).

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA, Relator.

O recurso é tempestivo e assente em lei, devendo ser conhecido.

Omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada.
Aplicação do artigo 42 da Lei 9.430 de 1996.

Em seu recurso voluntário o contribuinte afirma, em síntese, que os depósitos bancários não podem ser tomados como rendimentos tributáveis, e sim indícios, merecendo aprofundamento na apuração de acréscimo patrimonial ou de renda.

Quanto à possibilidade de se exigir o imposto de renda, com base exclusivamente em depósitos bancários, deve-se esclarecer que os argumentos da recorrente estão compatíveis com os lançamentos de depósitos bancários sem origem comprovada antes de 01/01/1997; haja vista que 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)."

fr

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 inquire 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 ou artigo 5º da CF/88. Isso porque não cabe em sede administrativa discutir-se sobre a constitucionalidade ou legalidade de uma lei em vigor. Desde 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.

Pois bem, consoante asseverado na decisão recorrida, "(...)Durante o procedimento fiscal o contribuinte foi intimado por duas vezes, mediante Termo de Intimação, fls. 64, e Termo de Reintimação Fiscal, fls. 69, dos quais foi cientificado em 30/08/2004 e

11/10/2004, respectivamente, AR - fls. 68 e 70, a comprovar a origem dos recursos depositados em suas contas-correntes. Entretanto, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal, fls. 76/77, o contribuinte optou por silenciar, não apresentando respostas aos mencionados termos. (...) Já em sua impugnação, o contribuinte não traz nenhuma justificativa para a origem dos recursos movimentados em suas contas-correntes. Todavia, questiona que a Fiscalização deveria ter prosseguido suas investigações, na busca das informações solicitadas ao contribuinte e por ele não fornecidas, conforme estabelecido nos arts. 927 e 928 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999).”

De fato, não se pode mesmo obrigar o Fisco a substituir o impugnante no fornecimento de prova que a este competia em decorrência da apuração de omissão de rendimentos por presunção legal, que tem o poder de inverter o ônus da prova. Assim, a ausência de esclarecimentos por parte do recorrente quanto à origem dos recursos movimentados em suas contas-correntes, ensejou a aplicação da presunção legal.

Não obstante o exposto até aqui, tenho entendido que o lançamento com base na 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 próprio mês 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 1988, 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.”

LM

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 regra-matriz 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, sobleva 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 existência de fatos geradores com intuito de exigir tributos foi o artigo 42 da Lei n.º 9430/1996, supra transcrito.

De fato, compulsando os autos verifica-se que nos demonstrativos anexos ao Auto de Infração, a fiscalização procedeu a apuração individualizada das supostas omissões e, ao final de cada mês, efetuou a totalização 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 ano-calendário de 1999.

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.

14

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.”

Registre-se que o Regulamento do Imposto de Renda - RIR/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.

Logo, 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.

Além disso, os fatos geradores até o mês de outubro de 1999 foram alçados pela decadência, uma vez que o auto de infração foi cientificado em 04/11/2004 (fl.82). Isso porque, à luz da jurisprudência dominante nesta Câmara e também no Primeiro Conselho de Contribuintes, na contagem do prazo decadencial do IRPF deve ser observado o artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional.

Relevante destacar que nos julgamentos da Colenda 4ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, quanto a decadência no IRPF, as decisões tem confirmado a contagem do prazo pela aplicação do art. 150, §4º do CTN, por unanimidade de votos. A título ilustrativo, transcrevo a ementa de um desses acórdãos, n.º CSRF/04-00.090, prolatado na sessão de 22/09/2005:

Decisão: *“Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso.”*

Ementa: *“IRPF - GANHO DE CAPITAL - DECADÊNCIA - Sendo a tributação sobre o ganho de capital definitiva, não sujeita a ajuste na declaração e independente de prévio exame da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação (art. 150, § 4º do CTN), devendo o prazo decadencial ser contado do fato gerador.”*

Não por acaso selecionei a ementa da decisão de um recurso versando sobre a tributação do ganho de capital na pessoa física. A meu ver, dentre as modalidades de incidência do IRPF a tributação sobre os ganhos de capital é uma das que mais se assemelha à da omissão de rendimentos com base em depósitos bancários: apuração mensal e tributação definitiva.

Conclusão: no presente processo, o lançamento com base em depósitos bancários deve ser cancelado até os fatos geradores do mês de novembro/1999, por erro no critério temporal na constituição do crédito tributário, sendo que os fatos geradores mensais até outubro/1999 foram atingidos pelo transcurso do prazo decadencial.

hm

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 18 de outubro de 2006.



LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA

Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Redator Designado

De início assevero que voto proferido pelo ilustre Conselheiro Leonardo Henrique M. Oliveira não merece qualquer reparo quanto a apreciação do mérito, haja vista que seus fundamentos estão em consonância com a melhor interpretação do artigo 42 da Lei 9.430 de 1996 e da jurisprudência deste Conselho. Nesse sentido vem decidindo a Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ementa a seguir transcrita:

Sessão: 21/06/2005

Acórdão: CSRF/04-00.051

Ementa: *DEPÓSITO BANCÁRIO – OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Caracterizam omissão de rendimentos valores creditados em conta bancária mantida junto a instituição financeira quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, nos termos do art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996.*

APLICAÇÃO DA NORMA NO TEMPO - RETROATIVIDADE DA LEI N.º 10.174, de 2001 - Ao suprimir a vedação existente no art. 11 da Lei n.º 9.311, de 1996, a Lei n.º 10.174, de 2001 nada mais fez do que ampliar os poderes de investigação do Fisco, sendo aplicável essa legislação, por força do disposto no § 1º, do art. 144 do Código Tributário Nacional.

Recurso especial negado.

Todavia, máxima data vênia, não compartilho de seu entendimento quanto ao erro no critério temporal (data da ocorrência do fato gerador) que a fiscalização teria incorrido ao levar a tributação dos rendimentos para ajuste anual (31/12/1999).

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. 65-67;
- durante a auditoria, o contribuinte foi intimado, e re-intimado, para comprovar a origem dos recursos utilizados nesses depósitos (fls. 64 e 68-70);
- 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. 72.



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. 72). Veja-se também que no demonstrativo de apuração e consolidação do ajuste anual do imposto de renda devido pelo contribuinte, fl.74, 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 nº 7.713, de 1988, art. 8º, e Lei nº 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 nº 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);

A

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 nº 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 Nº 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 nº 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. 1º da IN - SRF nº 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 Nº 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 nº 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.*

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas de ofício pelo Conselheiro Relator e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 18 de outubro de 2006.


ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA