



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

---

<b>Processo nº</b>	10830.009559/2003-37
<b>Recurso nº</b>	142.006 Voluntário
<b>Matéria</b>	IRPF - Exs.: 1998 e 1999
<b>Acórdão nº</b>	102-48.315
<b>Sessão de</b>	28 de março de 2007
<b>Recorrente</b>	SUCK KEUN YOO
<b>Recorrida</b>	5ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

---

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1997, 1998

Ementa: 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, portanto o lançamento é por homologação. 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.

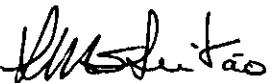
ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Cumpre ao fisco fazer prova de que o contribuinte logrou vantagem patrimonial com sua movimentação financeira, ao menos em um período de apuração para configurar a hipótese de acréscimo patrimonial a descoberto. Do contrário, e não tendo sido justificada a origem desses depósitos, ensejaria, em tese, a aplicação da presunção legal de que trata o artigo 42 da Lei 9.430/1996, com observância do parágrafo 2º da aludida norma.

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.

Preliminar rejeitada.  
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de decadência, suscitada pelo Conselheiro-Relator que fica vencido. Designado o Conselheiro Antônio José Praga de Souza para redigir o Voto Vencedor. No mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para cancelar a tributação a título de acréscimo patrimonial a descoberto, 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: 04 JUN 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

SUCK KEUN YOO recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância proferida pela 5ª. TURMA DA DRJ SÃO PAULO II/SP, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto n.º 70.235 de 1972 (PAF).

Na oportunidade, por bem narrar os fatos do processo, transcrevo o relatório da decisão recorrida, *verbis*:

*"O contribuinte, acima identificado, foi, em decorrência de ação fiscal, autuado e notificado a recolher as importâncias constantes do Auto de Infração de fls. 170 a 181, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercícios 1998 e 1999, anos-calendário 1997 e 1998, cujo valor apurado foi R\$ 82.597,68 de imposto, R\$ 78.402,20 de juros de mora (calculados até 28/11/2003) e R\$ 90.330,18 de multa proporcional, totalizando o crédito tributário de R\$ 251.330,06.*

*Com base nos documentos apresentados pelo contribuinte em resposta às intimações elencadas no minucioso Auto de Infração e nas informações obtidas através de fontes internas e externas, foi procedida a autuação das seguintes parcelas:*

**1- ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde verificou-se excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados.**

Fato Gerador	Valor Tributável	Multa (%)
31/12/1997	R\$ 166.490,24	150,00

*Enquadramento Legal -Artigos 1º a 3º e parágrafos, da Lei nº 7.713 de 22/12/1988; Artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.134/90; Artigos 1º, 3º e 11, da Lei nº 9.250/95.*

**2- OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS - Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou de investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme descrito detalhadamente no Auto de Infração.**

Fato Gerador	Valor Tributável	Multa (%)
31/10/1998	R\$ 178.455,00	75,00

*Enquadramento Legal: Fls. 180- Auto de Infração.*

*Cientificado em 24/12/2003( fl.187) e inconformado com a autuação sofrida, o contribuinte apresentou, em 21/01/2004( fl. 190), através de procurador legalmente habilitado (fl.218), a impugnação de fls. 190 a 216, alegando, em síntese:*

*1) que, relativamente aos fatos, cabe esclarecer que a fiscalização realizada quanto ao período de 1997 pela SRF foi primeiramente promovida junto aos contribuintes Sr. Yang Sup Choi e a Sra. Odete Oliveira Santos, em razão dos depósitos em questão terem sido feitos através de sua contas bancárias;*

*2) que ambos esclareceram à autoridade fiscal que tais depósitos decorreram do fato de que mantinham relacionamento profissional com o Sr. Suck Keun Yoo, de modo que como na data de 20 de janeiro de 1997(depósitos) o Sr. Yoo estaria impedido de realizar tais operações em razão de sua ausência, foi solicitado ao Sr. Choi e a Sra. Oliveira que procedessem aos referidos depósitos;*

11

- 3) que foi com base na declaração feita por ele mesmo ao esclarecer que tais valores eram de sua titularidade que a fiscalização pautou-se para lavrar o Auto de infração ora impugnado referente ao período de 1997;
- 4) que foi intimado a justificar e apresentar documentação hábil e idônea a fim de comprovar a origem dos recursos que possibilitaram o depósito realizado no dia 22 de outubro de 1998, não tendo sido todavia acolhidas as razões apresentadas, pelo que foi autuado também em relação ao período de 1998;
- 5) que em relação ao direito, deve ser acolhida a decadência referente aos períodos dos anos-calendário de 1997 e 1998;
- 6) que a autuação foi feita quanto ao IRPF, tributo no qual a sistemática de apuração e recolhimento é feita mensalmente pelo próprio contribuinte, na modalidade de lançamento por homologação, restando ao órgão fiscalizador a verificação dos recolhimentos realizados aos cofres públicos;
- 7) que efetuados de maneira regular, tem a Administração o prazo de 5(cinco) anos para homologar expressa ou tacitamente o valor recolhido, conforme o art. 150, parágrafos 1º e 4º do CTN;
- 8) que, quanto ao período de 1997, além da falta de verificação quanto a situação patrimonial do contribuinte em 31 de dezembro de 1996, o prazo somente poderia ser deslocado para o artigo 173, inciso I, na hipótese de se estar plenamente provada a ocorrência da fraude atribuída ao contribuinte;
- 9) que a justificativa dada pelo agente fiscal a fim de determinar a aplicação do artigo mencionado, mostra-se vazia de elemento capaz de sustentar as exigências que o trabalho fiscal requer, visto que não há qualquer amparo na justificativa do "intuito de fraude" do contribuinte "comprovado" por um inquérito policial, no qual ele nem ao menos figura;
- 10) que o período de 1998 também foi alcançado pela decadência, isto porque o IRPF por ter apuração mensal e ser um tributo sujeito ao lançamento por homologação, aplica-se a regra do artigo 150, parágrafos 1º e 4º do CTN, ou seja, a fiscalização teria a data limite para a realização do lançamento o dia 22 de outubro de 2003( data do referido depósito);
- 11) que, contudo, o lançamento foi realizado pela fiscalização na data de 18 de dezembro de 2003 e postado ao contribuinte na data de 22 de dezembro de 2003 e, em razão disso, trata-se também de período decaído;
- 12) que ainda que não de observe a decadência ocorrida quanto aos períodos ora impugnados, há que se reconhecer as situações fáticas que motivaram as realizações dos depósitos bancários na data de 20 de janeiro de 1997 e na data de 22 outubro de 1998;
- 13) que os depósitos realizados na data de 20 de janeiro de 1997, através das contas bancárias do Sr. Yang Sup Choi e da Sra. Odete Oliveira Santos, na conta bancária do Sr. João Leal, foram motivados por uma operação comercial , na qual houve aquisição de matéria-prima pela empresa Flamingo Toys Importação e Exportação Ltda, sendo que na data de 05 de agosto de 1998, ocorreu um incêndio na empresa, destruindo a documentação que daria respaldo às justificativas apresentadas pelo contribuinte;
- 14) que, no entanto, apesar de ter sido apresentada toda a documentação emitida pelo Poder Público( Laudo do Instituto de Criminalística e Boletim de Ocorrência) quanto ao evento ocorrido na empresa, não houve qualquer ponderação pelo agente fiscal, restando prejudicada a produção de provas;

M

15) que quanto ao valor depositado em conta de sua titularidade na agência do Cal Center Bank LA, conta nº 1272250, no valor de U\$ 150.000,00 ou o equivalente a R\$ 176.970,00, na data de 22 de outubro de 1998, pela empresa Nenê Pneus, sua origem foi de cunho indenizatório;

16) que em razão do incêndio ocorrido na empresa, o contribuinte Suck Keun Yoo recebeu parte da indenização, no valor de R\$ 200.000,00, da Itaú Seguros S.A. e apesar de ter sido um terceiro o depositante, não há razão que desqualifique o fato de que se trata do mesmo valor, fazendo prova disso, aliás, a proximidade das datas entre o recebimento da indenização (20 de outubro de 1998) e da transferência (22 de outubro de 1998);

17) que para comprovar alegação de que se tratam dos mesmos valores foi requisitado à gerência do Banco Itaú a documentação necessária, conforme cópia do pedido ora anexado, protestando desde já pela juntada posterior de documentos, nos termos do artigo 16, § 4º, alínea "a", do Decreto 70.235/72;

18) que, portanto, o montante recebido teve como origem a indenização recebida, descabendo qualquer autuação pelo Fisco, conforme o disposto no artigo 70, § 5 da Lei 9.430/96.

O fiscal autuante formalizou a competente Representação Fiscal para Fins Penais (Processo nº 10830.009558/2003-92, em anexo), para cumprimento do disposto no art. 1º do Decreto nº 2.730, de 10 de agosto de 1998 e no art. 1º da Portaria SRF nº 2.752, de 11 de outubro de 2001, e nº 1.279, de 13 de novembro de 2002."

A DRJ proferiu em 18/03/2004 o Acórdão n.º 6368 (fls. 245-259), assim entendido:

**"DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.** A Lei nº 9.430/1996, no seu art. 42, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.** A tributação de valores omitidos apurados em ato de fiscalização, consoante legislação pertinente, somente pode ser elidida mediante a apresentação de prova inequívoca de que tais valores refiram-se a rendimentos tributáveis, não tributáveis ou isentos e tributados exclusivamente na fonte.

**DECADÊNCIA. NATUREZA DO LANÇAMENTO.** Tendo havido recolhimento a menor do tributo, ensejando lançamento de ofício, o início da contagem do prazo decadencial terá efeito no primeiro dia do exercício seguinte àquele previsto para a entrega da declaração de ajuste anual, conforme o disposto no art. 173, I do CTN.

Ademais, presente o dolo, ainda que se trate de tributo sujeito ao lançamento por homologação, aplica-se a regra geral do art. 173, inciso I, do CTN.

**MULTA QUALIFICADA.** Configurado o intuito de fraude, impõe-se ao infrator a aplicação da multa qualificada, prevista na legislação de regência.

#### **LANÇAMENTO PROCEDENTE"**

Aludida decisão foi científica em 08/04/2006 (fl. 271), sendo que no recurso voluntário, interposto em 06/05/2004 (fl. 272 e seguintes), o recorrente repisa as alegações da peça impugnativa, especialmente quanto à decadência referente aos períodos dos anos-

/m

calendário de 1997 (conforme artigo 173, inciso I do CTN) e 1998 (conforme artigo 150, parágrafos 1º e 4º, do CTN e artigo 70, § 5º da Lei 9.430/1996). Ainda quanto ao fato gerador do ano de 1998, assevera o recorrente, *in verbis*:

*"(..) Quanto ao valor depositado na data 22 de outubro de 1998, sua origem foi de cunho indenizatório. Conforme mencionado anteriormente, em razão do incêndio ocorrido na empresa, o contribuinte Suck Keun Yoo recebeu parte da indenização no valor de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) da Itaú Seguros SA. Apesar de ter sido um terceiro o depositante, não há razão que desqualifique o fato de que se trata do mesmo valor. Aliás, prova disso é a proximidade das datas entre o recebimento da indenização (20 de outubro de 1998) o DOC realizado (21 de outubro de 1998) e o depósito em questão (22 de outubro de 1998), conforme anexo extrato.*

*Portanto, o montante recebido teve como origem a indenização recebida pelo contribuinte, descabendo qualquer autuação pelo Fisco. Conforme o disposto no artigo 70, § 5º da Lei 9.430/96, as indenizações destinadas a reparar danos patrimoniais não figuram no campo de incidência tributária, descabendo qualquer crédito de natureza tributária quanto a esse valor.(..)".*

A unidade da Receita Federal responsável pelo preparo do processo, efetuou o encaminhamento dos autos a este Conselho em 10/08/2004, tendo sido verificado atendimento à Instrução Normativa SRF nº 264/2002 (arrolamento de bens).

É o Relatório.

A handwritten signature consisting of a stylized lowercase 'h' or 'n' with a vertical stroke through it.

## Voto Vencido

Conselheiro LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA, Relator

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

Conforme relatado, contra o contribuinte (profissional liberal – advogado), foram lavrados autos de infração, em face de rendimentos omitidos apurados com base em acréscimo patrimonial a descoberto no ano-calendário de 1997, com multa qualificada de 150%, e depósitos bancários de origem não comprovada no ano de 1998.

### Do acréscimo patrimonial a descoberto (APD) em 1997

Pela análise dos autos verifica-se, de plano, que o ilustre auditor-fiscal equivocou-se ao considerar que os depósitos bancários realizados pelo contribuinte em contas de interpostas pessoas, ensejaria a tributação a título de omissão de rendimentos por acréscimo patrimonial a descoberto.

Inexistem quaisquer provas nos autos que tais recursos permaneceram em contas-corrente ou aplicações financeiras em nome do contribuinte, ou mesmo de interpostas pessoas no Brasil ou no exterior.

É certo que o contribuinte admitiu, já durante a auditoria fiscal, que os recursos movimentados eram de sua responsabilidade, fls. 57 e 75. Certo é, também, que o contribuinte afirmou que tais recursos destinaram à operações de sua empresa Flamingo Toys Ltda..

A presunção legal de que os acréscimos patrimoniais não justificados por rendimentos tributados, isentos ou não tributáveis constituem receitas omitidas (artigo 3º, § 1º, da Lei 7.713/1988) é absolutamente pacífica e consagrada no direito tributário brasileiro. Todavia, no caso presente, a fiscalização além de presumir que os recursos depositados seriam rendimentos do contribuinte, presumiu, também, que esses mesmos valores compunham o patrimônio do autuado. Porém, não há prova disso nos autos. Não foi apurada nem a origem nem a destinação dos recursos, apenas sua movimentação.

Nesse cenário, o correto seria aplicar a presunção legal do artigo 42 da Lei 9.430 de 1996, já em vigor no ano de 1997, tal qual foi feito no ano de 1998.

Mais a mais, tendo o contribuinte admitido que os recursos eram oriundos de suas atividades empresariais, fato corroborado pelas interpostas pessoas em seus esclarecimentos, a tributação deveria observar o disposto inciso II, do artigo 150 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) em consonância com o parágrafo 2º do artigo 42 da Lei 9.430/1996, quer seja equiparação à pessoa jurídica e exigência do IRPJ e Contribuições sobre o lucro arbitrado com base nesses depósitos.

Assim, o lançamento quanto ao ano de 1997 deve ser cancelado, por erro na forma de tributação dos valores, em que pese o fato de não ter ocorrido a decadência, uma vez

fm

que restou configurado o evidente intuito de fraude pelo contribuinte, que se utilizou de interpostas pessoas em suas operações, hipótese que subsumi-se ao disposto no artigo 71 da Lei 4.502/1964. Registre-se que configurado o dolo, a contagem do prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do ano seguinte, conforme jurisprudência sedimentada na Câmara Superior de Recursos Fiscais (a exemplo do Acórdão CSRF n.º 01-04.856, proferido na sessão de 16/02/2004).

Rejeito, pois, a preliminar de decadência, mas cancelo a tributação por não ter sido suficientemente comprovado, ou caracterizado, o acréscimo patrimonial a descoberto.

Da omissão de rendimentos com base em depósito bancário, ano de 1998

Trata-se de um depósito no valor de U\$ 150.000,00 (cento e cinqüenta mil dólares americanos) efetuado em conta-bancária do contribuinte no exterior em 22/10/1998.

Desde a auditoria fiscal o contribuinte alega que esse valor tem origem numa indenização paga pela Itaú Seguros S/A em face de sinistro (incêndio) na empresa Flamingo Toys, já comprovado.

Todavia, a justificativa não foi aceita por insuficiência de comprovação, haja vista que a remessa dos recursos (depósito) foi realizada por uma empresa chamada Nenê Pneus.

Junto ao recurso voluntário o contribuinte apresentou o extrato de fl. 300, de sua conta no Banco Itaú, para fazer prova de sua alegação.

Pois bem, uma análise atenta ao extrato de fl. 300 autoriza concluir que o depósito de R\$ 200.000,00, cujo histórico é “TEC DEPOSITO DINHEIRO”, na conta do contribuinte em 20/02/1998, não foi realizado pela empresa Itaú Seguros S/A. Isso porque os créditos da Itaú Seguros estão identificados com o histórico “PAGTO ITAU SEGUROS” (vide dias 1 e 5, nos valores de R\$ 120,00, 15.568,00 e 28.700,00). Definitivamente uma seguradora do porte da Itaú Seguros não faria um depósito em dinheiro para um segurado, ainda mais no próprio Banco Itaú. A forma de pagamento, mediante cheque ou transferências, é justamente uma das garantias da empresa.

Aliás, o contribuinte não trouxe aos autos um documento fidedigno emitido pela Itaú Seguros. Tem-se o formulário de fl. 241, uma cópia do que seria um recibo de quitação, no valor exato dos R\$ 200.000,00, o qual sequer identifica o responsável pela autorização do pagamento. Ora, se o valor seria exatamente R\$ 200.000,00, por qual motivo a Itaú Seguros teria realizado os outros depósitos na conta do contribuinte, perfeitamente identificados, que somam mais R\$ 44.388,00 ?

É mais, sendo um valor de origem lícita e comprovada, o que levaria o contribuinte a fazer uma triangulação com terceiros para enviar esse dinheiro ao exterior. Aliás, essa triangulação também não foi provada, haja vista que o contribuinte não apresentou cópia do DOC no valor de R\$ 189.000,00, que teria sido enviado para a empresa Nenê Pneus.

À luz do artigo 29 do Decreto 70.235/1972, na apreciação das provas o julgador forma livremente sua convicção. No caso presente, estou absolutamente convencido de que o extrato de fl. 300, aliado ao documento de fl. 241, ao invés de fazer prova da alegação do

contribuinte, reforça o entendimento fiscal de que os U\$ 150.000,00 depositados em conta-corrente do contribuinte no exterior não tem sua origem comprovada.

Todavia, cabe dar razão ao recorrente, no que tange a alegação de a tributação desse valor, no mês de outubro/1998, também teria sido atingido pela decadência, considerando-se o fato gerador ocorrido mensalmente, uma vez que a ciência do lançamento ocorreu em dezembro de 2003. Isso porque, tenho entendido que o lançamento com base na movimentação de valores em instituição bancária deve, consoante preceitua a lei (artigo 42, § 4º, da Lei n.º 9.430/1996), 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."*

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 regrametriz 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.

*fm*

Neste contexto, sobreleva o princípio da legalidade que, como um dos fundamentos do Estado de Direito eleito pelo 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, imparcialidade, 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.

De fato, compulsando os autos verifica-se que a fiscalização procedeu a apuração individualizada da omissão.

No entanto, ao invés de exigir o tributo com base no fato gerador do mês que foi identificado 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 1998.

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.*”

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 de forma anual, conforme o procedido nos presentes autos, evidente a transgressão dos fundamentos constitucionais, acima referidos, notadamente o princípio da legalidade.

/m

À vista do exposto, resta patente a ilegitimidade do feito fiscal também nessa parte, 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 e também pela decadência.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de ACOLHER em parte a preliminar de decadência e, no mérito, DAR provimento ao Recurso.

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

  
LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA

## Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Redator Designado

De início assevero que o voto proferido pelo ilustre Conselheiro Relator, Leonardo Henrique M. Oliveira não merece qualquer reparo quanto à apreciação da exigência acréscimo patrimonial a descoberto, que deve mesmo ser afastada.

No que tange a omissão de receitas em face dos depósitos bancários, também considero correta a apreciação das provas pelo Conselheiro Relator, que concluiu pela não comprovação da origem dos depósitos. 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 nº 9.430, de 1996.*

*APLICAÇÃO DA NORMA NO TEMPO - RETROATIVIDADE DA LEI Nº 10.174, de 2001 - Ao suprimir a vedação existente no art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, a Lei nº 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 vénia, 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 apurados com base em depósitos para o ajuste anual (31 de dezembro).

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. 20-26;
- durante a auditoria, o contribuinte foi intimado, e re-intimado, para comprovar a origem dos recursos utilizados nesses depósitos (fls. 58-63);



- 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. 6.

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. 6). Veja-se também que no demonstrativo de apuração e consolidação do ajuste anual do imposto de renda devido pelo contribuinte, fl.8, as infrações tributadas foram mais uma vez totalizadas mensalmente.

Ocorre que o artigo 42 da Lei 9.430 de 1996, bem assim 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 aqueles 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:*

A

*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 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 N° 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 - ACRESCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - E 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.*

Diante do exposto, voto no sentido de REJEITAR a preliminar de erro no critério temporal na constituição do crédito tributário, suscitada pelo Conselheiro Relator, bem como a preliminar de decadência e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para cancelar a tributação a título de acréscimo patrimonial a descoberto.

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

ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA