



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº : 10882.003818/2003-19
Recurso nº : 102-141207
Matéria : IRPF
Recorrente : JOSEPH GEORGES FARAH
Recorrida : 2ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 11 de dezembro de 2007
Acórdão nº : CSRF/04-00.713

AUTUAÇÃO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS –
DECADÊNCIA – Inexistindo na lei ordinária que institui a incidência tributária comando expresso no sentido de que se trata de exigência isolada e definitiva, aplica-se a regra geral do Imposto de Renda Pessoa Física, que é a tributação anual, por ocasião do ajuste, considerando-se ocorrido o fato gerador em 31 de dezembro do ano-calendário.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso especial interposto por JOSEPH GEORGES FARAH,

ACORDAM os Membros da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Gonçalo Bonet Allage e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira (Substituto convocado) que deram provimento ao recurso. O Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira apresentará declaração de voto.


ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA
PRESIDENTE


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
RELATORA

Processo nº : 10882.003818/2003-19
Acórdão nº : CSRF/04-00.713

FORMALIZADO EM: 11 FEV 2008

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA, REMIS ALMEIDA ESTOL e ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS.

Processo nº : 10882.003818/2003-19
Acórdão nº : CSRF/04-00.713

Recurso nº : 102-141207
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessado : JOSEPH GEORGES FARAH

RELATÓRIO

Em sessão plenária de 22/02/2006, a Colenda Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes proferiu a decisão consubstanciada no Acórdão nº 102-47.402 (fls. 489 a 496 - Volume III), assim ementado:

“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, § 4.º do CTN), devendo o prazo decadencial ser contado do fato gerador, que ocorre em 31 de dezembro.

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - 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.

TRIBUTAÇÃO PRESUMIDA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA - O procedimento da autoridade fiscal encontra-se em conformidade com o que preceitua o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, em que se presume como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantidos em instituição financeira, cuja origem dos recursos utilizados nestas operações, em relação aos quais o titular pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, 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 utilizados para acobertar seus depósitos bancários, que não pode ser substituída por meras alegações.

Recurso parcialmente provido.”

Processo nº : 10882.003818/2003-19
Acórdão nº : CSRF/04-00.713

A decisão foi assim resumida:

“Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir 50% da base de cálculo do lançamento, em relação às contas bancárias conjuntas.”

Inconformado, o contribuinte, com fundamento no art. 32, inciso II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 1998, vigente à época, interpôs o Recurso Especial de fls. 516 a 524 – Volume III, ao qual foi dado seguimento quanto à decadência do direito de o fisco efetuar o lançamento (Despacho 102-0.021/2007, fls. 642 a 644 – Volume III).

No Recurso Especial, relativamente à matéria admitida, o contribuinte argüiu a decadência parcial, ao argumento, em síntese, de que o respectivo prazo deveria ser aferido levando-se em conta o fato gerador ocorrido mensalmente, com fundamento na Lei nº 7.713, de 1988, art. 2º, e na Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, § 4º.

Contra-razões da Fazenda Nacional às fls. 651 a 656 – Volume III.

É o relatório.

ge *A* *fn*

Processo nº : 10882.003818/2003-19
Acórdão nº : CSRF/04-00.713

VOTO

Conselheira MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Relatora

O presente Recurso Especial, interposto pelo contribuinte com fundamento no art. 32, inciso II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes vigente à época, é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Trata o recurso, de lançamento cientificado ao contribuinte em 1º/12/2003 (fls. 398 e 401 – Volume II), tendo em vista a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, efetuados no ano-calendário de 1998, com fundamento no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

No acórdão guerreado, rejeitou-se a tese de ocorrência da decadência parcial, considerando-se ocorrido o fato gerador em 31/12/1998. O contribuinte, por sua vez, entende que o prazo decadencial deveria ser aferido levando-se em conta o fato gerador ocorrido mensalmente.

Primeiramente, cabe esclarecer que, de acordo com o que está assentado na doutrina e jurisprudência, a tributação do Imposto de Renda Pessoa Física pressupõe uma regra e as exceções a esta regra, de sorte que, se o dispositivo legal que institui a incidência tributária não registra expressamente que se trata de uma exceção, deve ser aplicada a regra, inclusive no caso de lançamento de ofício.

Nesse passo, conforme será demonstrado na seqüência, a regra de tributação das Pessoas Físicas é a anual, por meio do ajuste, considerando-se ocorrido o fato gerador em 31 de dezembro do ano-calendário.

Processo nº : 10882.003818/2003-19
Acórdão nº : CSRF/04-00.713

Observe-se que tal interpretação se harmoniza integralmente com o Sistema Tributário Nacional, inclusive com os princípios que integram a Constituição Federal de 1988.

Com efeito, a Carta Magna de 1988, no capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional, assim estabelece:

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

(...)

III - renda e proventos de qualquer natureza;

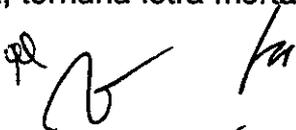
(...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;”

Ora, a combinação dos três princípios acima de plano descarta a interpretação de que a tributação parcelada constituiria a regra, enquanto que a tributação dos rendimentos em conjunto, de uma só vez, no ajuste, seria a exceção. Isto porque o critério de tributação isolada, no mês do recebimento dos rendimentos, pressupõe a pulverização da renda, o que inviabilizaria a concretização dos valores constitucionais.

Assim, considerando-se o Sistema Tributário Nacional como um todo, mormente os princípios constitucionais, verifica-se que a regra geral das Pessoas Físicas é efetivamente a tributação dos rendimentos em conjunto, computando-se o total da renda auferida no ano-calendário e sujeitando-o ao ajuste, pois somente assim podem vigorar os princípios da generalidade, universalidade e progressividade. Com efeito, a pulverização da renda, consequência direta da sistemática de tributação de valores de forma parcelada, tornaria letra morta a própria Carta Magna, o que de forma alguma pode ser admitido.



Processo nº : 10882.003818/2003-19
Acórdão nº : CSRF/04-00.713

O posicionamento aqui esposado é defendido também pela doutrina, aqui representada por Paulo Ayres Barreto ("O Imposto sobre a Renda e os Preços de Transferência", Capítulo IV, pág. 62/63), que traz inclusive o entendimento de Ricardo Mariz:

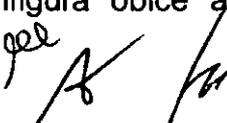
"Ricardo Mariz de Oliveira esclarece com acuidade que 'o titular do patrimônio é o único elo entre todas as coisas, direitos e obrigações do seu patrimônio, assim como entre os fatores que aumentam ou diminuem esse mesmo patrimônio'. Esclarece ainda que 'a progressividade somente se mostra eficiente se associada aos princípios da generalidade e da universalidade. Pela universalidade, aplica-se a tabela de alíquotas crescentes uma única vez sobre a totalidade do acréscimo patrimonial, e pela generalidade também se aplica a mesma tabela uma única vez, de forma indistinta, sobre todo o aumento patrimonial, quaisquer que tenham sido suas fontes produtoras'.

De nossa parte, a consideração dessa totalidade patrimonial decorre do princípio da generalidade. Nada obstante, deverá sujeitar-se inexoravelmente à aplicação, uma única vez, de alíquotas progressivas, incidentes sobre tal operação, independentemente de sua origem.

Por derradeiro, por força do princípio da progressividade, as alíquotas devem ser tanto maiores quanto mais significativa for a renda passível de tributação pelo I.R. O legislador constituinte não se satisfaz com a mera proporcionalidade. Impôs a progressividade como condição, como requisito a ser atendido pelo legislador ordinário ao instituir esse imposto.

Para que se verifique o pleno atendimento ao princípio da progressividade, todo acréscimo patrimonial deverá ser considerado, aplicando-se a esse aumento, uma única vez, alíquotas progressivas. Vale dizer, quanto maior for o aumento patrimonial maior deverá ser a alíquota aplicável. Não há como observar o princípio se a aplicação de alíquotas progressivas ocorrer sobre parcelas de renda (e não sobre a renda total).

De fato, o desrespeito aos princípios da universalidade e da generalidade configura óbice à própria verificação do princípio da progressividade." *per*



Processo nº : 10882.003818/2003-19
Acórdão nº : CSRF/04-00.713

Assim, a tributação em conjunto dos rendimentos, mediante a aplicação da tabela progressiva em um determinado momento de acerto de contas, conduz efetivamente à conclusão de que a regra do Imposto de Renda deve ser a sujeição ao ajuste anual, independentemente dos pagamentos efetuados a título de antecipação, durante o ano-calendário.

Nesse passo, poder-se-ia argumentar contrariamente apenas quanto à periodicidade deste ajuste. A esse respeito, o próprio princípio da razoabilidade conduz à confirmação de que o ajuste anual é o mais adequado, conforme reconhece a maciça doutrina, aqui novamente representada por Paulo Ayres Barreto (obra citada, pág. 80):

“... é forçoso reconhecer que o lapso temporal imanente ao conceito de renda haverá de permitir um efetivo cotejo entre receitas, custos e despesas. É dizer, sendo tal lapso exíguo, prejudicada ficará a contraposição dos valores que conformarão a base de cálculo em norma individual e concreta, podendo operar-se a desnaturação do próprio conceito de renda. Imagine-se, por exemplo, o caso de empresa que se dedique a atividade sazonal, cujas receitas estejam concentradas em um determinado trimestre, e suas despesas espalhadas durante o ano todo. Evidentemente, se o período fixado em lei, para a apuração do imposto, não for de molde a permitir o cotejo entre as despesas verificadas durante todo o ano e as receitas concentradas no trimestre, teremos distorções na base de cálculo do imposto, que poderão implicar tributação sobre o patrimônio e não sobre o acréscimo patrimonial.”

Obviamente que a regra da tributação anual e conjunta não elimina a possibilidade do estabelecimento de incidências isoladas e definitivas, caracterizadas como exceções, o que é tolerado em face das peculiaridades de certas exações.

Destarte, partindo-se da premissa de que, no caso do Imposto de Renda Pessoa Física, a regra geral é a tributação anual com previsão de ajuste, e a exceção é a tributação isolada e definitiva, resta analisar a incidência prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, a ver se ela representaria efetivamente uma exceção. 

Processo nº : 10882.003818/2003-19
Acórdão nº : CSRF/04-00.713

O dispositivo legal que ora se analisa, com as alterações da Lei nº 10.637, de 2002, tem a seguinte dicção:

“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\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

§ 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.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor

Processo nº : 10882.003818/2003-19
Acórdão nº : CSRF/04-00.713

dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.”

Como se pode verificar, em nenhum momento o dispositivo legal especifica que tratar-se-ia de tributação isolada e definitiva, e não de rendimento sujeito ao ajuste anual, como ocorre expressamente com as aplicações financeiras, o décimo-terceiro salário e os ganhos de capital, como a seguir se exemplifica.

Lei nº 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)*

Ademais, conforme acima negrito, é característica das incidências isoladas a aplicação de uma alíquota fixa ou diferenciada, e não da tabela progressiva mensal, típica dos rendimentos sujeitos ao ajuste anual.

Quanto ao § 4º, do art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, este não estabelece uma alíquota fixa, como é típico das espécies de incidências que constituem exceções, mas sim especifica que “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 esta mesma dicção se encontra nas Leis Gerais que sempre regeram as espécies de incidências que constituem a regra do Imposto de Renda Pessoa *pl*

Processo nº : 10882.003818/2003-19
Acórdão nº : CSRF/04-00.713

Física, sem que isto tornasse a tributação mensal, isolada ou definitiva, eliminando-se o ajuste anual. Confira-se:

Lei nº 8.134, de 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 art. 11.

Art. 3º O Imposto de Renda na Fonte, de que tratam os arts. 7º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, incidirá sobre os valores efetivamente pagos no mês.

Art. 4º Em relação aos rendimentos percebidos a partir de 1º de janeiro de 1991, o imposto de que trata o art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988.

I - será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês;”

Lei nº 8.383, de 1991:

“Art. 5º A partir de 1º de janeiro do ano-calendário de 1992, o imposto de renda incidente sobre os rendimentos de que tratam os arts. 7º, 8º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, será calculado de acordo com a seguinte tabela progressiva:

(tabela mensal)

Parágrafo único. O imposto de que trata este artigo será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês.

Art. 6º O imposto sobre os rendimentos de que trata o art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988:

I - será convertido em quantidade de Ufir pelo valor desta no mês em que os rendimentos forem recebidos;”

Lei nº 8.981, de 1995:

“Art. 8º O Imposto de Renda incidente sobre os rendimentos de que tratam os arts. 7º, 8º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, será calculado de acordo com a seguinte tabela progressiva em Reais: *el*

Processo nº : 10882.003818/2003-19
Acórdão nº : CSRF/04-00.713

(tabela mensal)

Parágrafo único. O imposto de que trata este artigo será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês.”

Lei nº 9.250, de 1995:

“Art. 3º O imposto de renda incidente sobre os rendimentos de que tratam os arts. 7º, 8º e 12, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, será calculado de acordo com a seguinte tabela progressiva em Reais:

(tabela mensal)

Parágrafo único. O imposto de que trata este artigo será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês.”

Ora, a menção, nos diplomas legais acima, no sentido de que seriam levados em conta os rendimentos recebidos em cada mês, inclusive a indicação da tabela progressiva mensal, nunca induziram à conclusão de que a tributação dos rendimentos ali tratados seria parcelada. Ao contrário, fica perfeitamente entendido que tal indicação visa apenas possibilitar a antecipação do imposto, por meio de retenção na fonte ou carnê-leão.

Da mesma forma, não há qualquer razão para que se entenda que seria diferente em relação ao art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, ausente comando expresso de tributação exclusiva ou definitiva, ou de alíquota específica e diferenciada, como ocorre no caso de ganhos de capital e aplicações financeiras. Logo se vê que a dificuldade, no caso do dispositivo ora analisado, advém da própria presunção nele contida, que lhe confere um caráter *sui generis*.

Com efeito, trata-se de exigência que autoriza a presunção de omissão de rendimentos, sem qualquer previsão de dedução ou abatimento, caso o contribuinte não comprove a origem dos recursos depositados em suas contas bancárias. Assim, o objetivo do dispositivo é que o contribuinte, espontaneamente, ofereça à tributação, via

Processo nº : 10882.003818/2003-19
Acórdão nº : CSRF/04-00.713

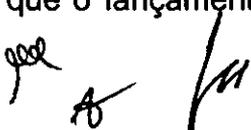
Declaração de Ajuste Anual, os valores que constituam rendimentos tributáveis, oportunidade em que poderá se beneficiar das deduções/abatimentos pertinentes.

Não obstante, se o contribuinte não quiser declarar a origem dos depósitos, e também não quiser ser surpreendido por um lançamento de ofício, nada impede que ele efetue a soma mensal dos valores, submeta-a à tabela progressiva mensal e recolha o tributo, hipótese esta que não autorizaria qualquer reprimenda por parte do Fisco.

Obviamente que tal hipótese é extremamente remota, não porque seja improvável que o contribuinte queira ocultar a origem dos valores depositados em suas contas, que pode inclusive ser ilícita. Cabe aqui lembrar caso ocorrido na Quarta Câmara, em que uma contribuinte declarou que motivos religiosos a impediriam de revelar a natureza dos depósitos. O que ocorre geralmente é que o contribuinte não quer revelar a origem dos depósitos, mas também não quer submetê-los à tributação, daí assume o risco de vir a ser fiscalizado.

Quanto a esta fiscalização, tal como a ação fiscal relativa a qualquer outro tipo de rendimento sujeito ao ajuste, é claro que ela jamais poderá ser levada a cabo durante o ano-calendário, pela simples razão de que sempre seria possível ao contribuinte alegar que teria a intenção de tributar os respectivos valores na Declaração de Ajuste Anual, mas isso só viria a ocorrer no ano seguinte, sendo impossível aos fiscais a previsão acerca de tal intenção.

Uma vez efetuado o lançamento de ofício, tal como ocorre com qualquer omissão de rendimentos que não constitua exceção ao ajuste, a exigência é formalizada, como não poderia deixar de ser, mediante a submissão do total dos valores depositados no ano-calendário à tabela anual, em respeito aos princípios da generalidade, universalidade e progressividade. Ademais, não há qualquer razão ou fundamento legal para que o lançamento de ofício desloque a data de ocorrência do fato gerador do tributo.

Handwritten signatures in black ink, appearing to be initials or names, located at the end of the text block.

Processo nº : 10882.003818/2003-19
Acórdão nº : CSRF/04-00.713

Assim, conclui-se que o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, em nada difere dos demais dispositivos legais que, regulando a tributação dos rendimentos sujeitos ao ajuste anual, mencionam que os valores devem ser considerados recebidos mês a mês, bem como submetidos à tabela progressiva mensal, sem que isto descaracterize a tributação no ajuste anual, com fato gerador aperfeiçoado em 31 de dezembro do ano-calendário.

Nesse passo, verifica-se que, no presente caso, o Auto de Infração é relativo ao ano-calendário de 1998, portanto o fato gerador considera-se ocorrido em 31/12/1998. Como o contribuinte foi cientificado da autuação em 1º/12/2003, não há que se falar em decadência, a teor do art. 150, § 4º, do CTN.

Finalmente, quanto ao art. 2º da Lei nº 7.713, de 1988, citado no Recurso Especial, importa esclarecer que dita lei realmente previa a tributação mensal, porém esta sistemática somente vigorou no exercício de 1990, ano-calendário de 1989. Logo depois, a Lei nº 8.134, de 1990, passou a prever o ajuste anual, exatamente nos termos deste voto:

“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 art. 11.” (grifei)

Diante do exposto, seguindo a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, REJEITO a argüição de decadência parcial do direito de o fisco efetuar o lançamento e NEGO provimento ao Recurso Especial, interposto pelo sujeito passivo.

Sala das Sessões - DF, em 11 de dezembro de 2007


MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Processo nº : 10882.003818/2003-19
Acórdão nº : CSRF/04-00.713

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA

Peço vênia a eminente relatora, Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, 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 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 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 regra-

Processo nº : 10882.003818/2003-19
Acórdão nº : CSRF/04-00.713

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, 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 n.º 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 anexos ao Auto de Infração, a fiscalização procedeu 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 (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:

Processo nº : 10882.003818/2003-19
Acórdão nº : CSRF/04-00.713

“§ 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.”

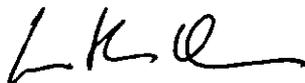
Registre-se que o Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999 (Decreto n.º 3000/1999), reproduziu no *caput* do artigo 849 e no seu § 3º os mesmos mandamentos do artigo 42 e § 4º, da Lei n.º 9.430/1996.

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 11 de dezembro 2007.



LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA