



MINISTÉRIO DA FAZENDA

WEF

Sessão de 07 de março de 1980

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.063

Recurso nº RP/102-0.020

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido 2a. CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: ARNOBIS MENDES DE SOUZA

MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. Não ocorre modificação de critério jurídico adotado no lançamento anteriormente efetuado, quando, no que se lhe se guir, for alterada a situação fática que serviu de base para a efetivação daquele primeiro lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, dar provimento, em parte, ao recurso especial, para, reformando o acórdão recorrido, devolver os autos à Câmara recorrida para a apreciação do mérito.

Sala das Sessões (DF), em 07 de março de 1980

AMADOR GUTERRELO FERNANDEZ

PRESIDENTE

PEDRO MARTINS FERNANDES

RELATOR

ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO

PROCURADOR DA FAZENDA
NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FERNANDO CÍCERO VELLOSO, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, URGEL PEREIRA LOPES, LUIZ MIRANDA, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausente o Conse-

lheiro CARLOS DANILO BARBUTO CABRAL DE MENDONÇA (Suplente Convocado



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0820/06.177/75

RECURSO N.º: RP/102-0.020

ACÓRDÃO N.º: CSRF/01-0.063

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: 2a. CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: ARNOBIS MENDES DE SOUZA

R E L A T Ó R I O

Recorre a FAZENDA NACIONAL, por intermédio de seu Procurador- Representante junto à Egrégia Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 126/128), da decisão prolatada pelo referido Colegiado em sessão de 06.06.77, consubstanciada no Acórdão nº 16.555 (fls. 119/124), do qual aquele Procurador-Representante teve vista em sessão de 06.08.77 (fls.126).

Na decisão supra, aludida Câmara, então integrada também por este Relator, por maioria de votos deu provimento ao recurso interposto pelo sujeito passivo (fls. 110/117), com base no relatório e voto da lavra do Conselheiro Alceu de Azevedo Fonseca Pinto, de seguinte teor:

"ARNOBIS MENDES DE SOUZA, jurisdicionado da Delegacia da Receita Federal em Araçatuba, tempestivamente, recorre para este Conselho da decisão de primeira instância que, julgando improcedente a impugnação oferecida ao lançamento suplementar para os exercícios financeiros de 1970 e 1971, manteve a inclusão de novos valores na matéria tributável e a cobrança do imposto dela decorrente.

O lançamento "sub judice" decorreu da apuração de omissão de rendimentos através de depósitos bancários sem comprovação da origem do numerário utilizado, porém, levada a efeito numa segunda ação fiscal, onde os esclarecimentos e a matéria de fato manipulados foram os mesmos do primeiro

ro procedimento fiscalizador.

Em seu arrazoadado, alega o Recorrente, em síntese, que esse segundo lançamento, alterando o primeiro lançamento cujo crédito tributário por ele declarado já se encontrava extinto pelo pagamento, violou as disposições do artigo 146 do CTN (Lei nº 5.172/66), visto nada haver nos autos do processo que autorizasse nova revisão do lançamento, nos termos do artigo 149 do CTN.

Fundamentando sua decisão, alega a autoridade recorrida que "as irregularidades apuradas justificam a alteração procedida, na forma do que dispõe o inciso IX do artigo 149 do C.T.N."

Reverendo as peças do processo, temos os fatos, postos cronologicamente, assim desenvolvidos:

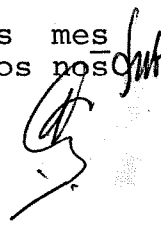
Em 27.03.1973, por intermédio de auto de infração e notificação fiscal para os exercícios financeiros de 1970 e 1971, lavrados nos processos 040/73 e 041/73, em decorrência de ação fiscal revisora das declarações de rendimentos e bens, mediante prestação de esclarecimentos, inclusive exame de todos os extratos de contas bancárias, foram suplementarmente constituídos os respectivos créditos tributários nas importâncias de Cr\$369,00 de imposto e Cr\$184,00 de multa para o exercício de 1970 e Cr\$1.381,00 de imposto e Cr\$690,00 de multa para o exercício de 1971.

Em 27.04.1973, conforme guias em anexo, os mesmos créditos foram extintos pelo pagamento.

Em 24.10.1974, novo pedido de esclarecimentos é entregue ao contribuinte, por onde se exige, novamente, os extratos bancários dos anos de 1967 a 1970. E em atenção ao pedido ficou dito que já tendo sofrido fiscalização nos exercícios em causa, os elementos solicitados já foram entregues ao fiscal autuando, na devida época.

Em 23.10.1975, depois de obtidos diretamente nos bancos os extratos solicitados (na maioria correspondentes aos em anexo aos processos 040 e 041, de 1973), novo auto de infração e notificação fiscal é lavrado, agora pelas importâncias de Cr\$149.371,00 de imposto e Cr\$ 74.685,00 de multa para o exercício de 1970 e Cr\$ 368.088,00 de imposto e Cr\$184.044,00 de multa para o exercício de 1971, em virtude da inclusão na matéria tributável do somatório de todos os depósitos bancários no período base efetuados.

Impugnados esses lançamentos, foram os mesmos mantidos, quanto ao mérito, e retificados nos



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0820/06.177/75
Acórdão nº-CSRF/01-0.063

seus valores pelo desconto das importâncias relativas aos impostos já pagos.

Da decisão acima é que se interpõe o recurso em julgamento.

É o Relatório.

V O T O

Como se depreende do relatório, contra o Recorrente foram efetuados dois lançamentos em decorrência de duas revisões classificadas, nos termos da legislação de regência, cada uma, como revisão definitiva.

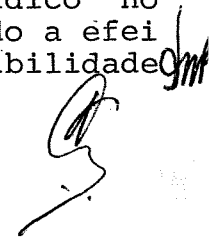
As duas revisões usaram a mesma matéria e os mesmos elementos na formação da base de cálculo do imposto.

Em se tratando, porém de omissão de rendimento revelada por depósitos bancários incompatíveis com a capacidade financeira do contribuinte, a determinação da matéria tributável, nas duas revisões, orientou-se por valores subjetivos distintos. Na primeira revisão, no exercício de atividade vinculada e obrigatória, a autoridade administrativa competente quantificou o rendimento omitido, pelos saldos das contas bancárias. (Doc. a fls. 02 do processo 040/73 e fls. 32 do processo 041/73). Já na segunda revisão o rendimento foi quantificado pelo valor dos depósitos efetuados.

Fosse objetivo o valor determinante a matéria impositiva, e estaríamos frente à hipótese do item IX, do artigo 149, do C.T.N., pois, evidenciaria-se a falta funcional. Em sendo subjetivo, o certo é que no primeiro procedimento revisional definitivo e na constituição do crédito tributário dele decorrente, o Fisco conheceu e examinou os fatos considerados causa da obrigação tributária, e pelo lançamento suplementar a declarou.

E, repetindo o autorizado Conselheiro Francisco de Assis Praxedes, em voto recente sobre matéria idêntica: "Se esses fatos compõem a hipótese de incidência da regra jurídica de tributação e aconteceram realmente em dado momento, estabelecido em lei, a obrigação tributária já existia ao ser produzido o ato administrativo. Mas neste não foi declarada, conquanto fossem os fatos conhecidos e provados. Assim, sem dúvida, o lançador adotou critério jurídico."

Implícita a adoção de critério jurídico no exercício do lançamento suplementar levado a efeito através da primeira revisão, a impossibilidade



Acórdão nº-CSRF/01-0.063

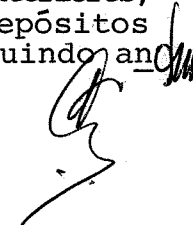
de modificá-lo subsume-se na regra do artigo 146 do C.T.N. (LEI Nº 5.172, de 25.10.1966). Por tudo acima exposto, VOTO pelo provimento do recurso".

Em voto vencido, assim se pronunciou o ex-Conseheiro Harry Conrado Schüller, então Presidente daquele Colegiado:

"Entendo ser decorrente de exame e raciocínio apressados a decisão da maioria que viu modificação de critério jurídico no segundo lançamento de ofício, de 23.10.75, (fls. 55 a 58), face aos lançamentos também de ofício de 27.03.73 (cópias de fls. 73 a 81 e originais de fls. 1 a 4 de apenso Processo nº 0820/PNI/06.001/73 e fls 1 a 4 do apenso Processo nº 0820/PNI/06.002/73).

No primeiro exame fiscal, para o exercício de 1970, apenas foi glosada a dedução cedular de Cr\$68,00 e o imposto descontado como retido na fonte, de Cr\$361,00, ambas as parcelas por falta de comprovação (fls. 1 a 4 de apenso Processo nº 0820/PNI/06.001/73). O saldo bancário de início do ano-base, de Cr\$12.569,03 foi incluído entre os recursos disponíveis do contribuinte para considerar justificado o acréscimo patrimonial apurado de Cr\$23.319,07. Para o exercício de 1971 foi tributada uma renda líquida omitida de Cr\$13.332,50, classificada na cédula "H", correspondente a acréscimo patrimonial não coberto por rendimentos declarados ou isentos. Também aqui em nada influuiu o movimento bancário do contribuinte, eis que o saldo bancário de 31.12.69, início do ano-base, foi, em benefício do contribuinte, incluído entre os recursos disponíveis e não tributáveis, além do que era de apenas Cr\$319,07. O incremento patrimonial tributado resultou da diferença entre o acréscimo total, de Cr\$40.071,57, e os rendimentos declarados ou isentos, de Cr\$26.739,07.

No lançamento de 23.10.75, foram tributados como rendimentos omitidos os depósitos bancários de que o contribuinte não conseguiu provar a origem. Apesar de o autuante dos lançamentos de 1973 ter chegado a intimar o contribuinte a provar documentalmente a origem da receita depositada nos bancos (fls. 82 e 83) por razões inexplicadas deixou de tributar os equivalentes rendimentos e irregularmente não incluiu no processo esses documentos e os esclarecimentos juntados por cópia sob fls. 86 a 91. Daí resultou a nova ação fiscal de 1975, para complementar os lançamentos anteriores, tributando como rendimentos omitidos os depósitos bancários sem comprovação de origem, excluindo an-



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0820/06.177/75
Acórdão nº-CSRF/01-0.063

tes os depósitos explicados, segundo tradicional procedimento fiscal e repetida jurisprudência deste Tribunal Fazendário.

Portanto, no primeiro exame fiscal sequer foram tributados quaisquer valores bancários como rendimentos omitidos, quer se refiram a depósitos inexplicados quer correspondam apenas aos saldos de fim de ano incluídos em aumentos patrimoniais, ao contrário da indução do nobre Relator.

Dessa forma, a Administração Tributária não modificou, no lançamento de ofício de 1975, os critérios jurídicos adotados para os lançamentos de ofício efetuados em 1973. Ao contrário, os confirmou, inclusive através da determinação do Sr. DELEGADO DA RECEITA FEDERAL para refeitura dos cálculos do imposto devido, a fim de compensar o imposto lançado nas anteriores autuações (fls. 43 e 47/48 do apenso Processo nº 0820/PNI/06.002/73).

Não fosse isso, a revisão de ofício do lançamento está resguardada, quando se comprove a ocorrência de falta funcional da autoridade fiscal que o efetuou ou omissão, pela mesma, de ato ou formalidade essencial, segundo previsão expressa do art. 149, inciso IX, do Código Tributário Nacional. E a falta funcional cometida pelo primeiro autuante para favorecer ilegalmente o recorrente foi uma das causas determinantes da demissão daquele, por se ter valido do cargo para lograr proveito pessoal, em detrimento da dignidade da função, conforme Decreto de 2 de outubro de 1975 do Exmo. Sr. PRESIDENTE DA REPÚBLICA, publicado no Diário Oficial da União do dia subsequente, página 13.253 de cópia agora integrada aos autos.

No que diz respeito ao pagamento efetuado pelo Recorrente dos créditos tributários lançados com base em suas declarações de rendimento ou exigidos nos lançamentos de ofício de 1973, evidentemente extinguem tão somente aqueles créditos mas não a obrigação tributária de que se originaram, a qual pode ser, como provavelmente é neste caso, bem maior. O fisco, ao descobrir as sonegações dos contribuintes, fará tantos lançamentos de ofício quantos necessários de forma a, se possível, igualar o crédito tributário à obrigação tributária, desde que antes de transcorrido o prazo decadencial.

Tendo a Autoridade Julgadora de 1ª Instância mandado diminuir o imposto anteriormente lançado, não há reparos a fazer em sua minuciosa e judiciosa decisão de fls. 39 a 48 do apenso Processo nº.. 0820/PNI/06.002/73.

Face ao exposto, NEGO provimento ao recurso voluntário. "gmr" 

A peça recursal que devolveu a matéria ao exame desta Câmara Superior está assim redigida:

"Tenho a honra de dirigir-me a V.Exa. para, com base no § 1º do artigo 37 do Decreto nº.... 70.235, de 6 de março de 1972, recorrer do acórdão nº16.555, proferido por maioria de votos, pela 2a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes.

É que o Acórdão em epígrafe considerou inalterada a matéria de fato base de lançamento efetivado através de ato revisional.

Entendeu o ilustrado Relator que haveria impossibilidade de novo lançamento, por envolver mudanças de critério jurídico.

Data venia, parece-me juridicamente irrefutável o ponto de vista sustentado pelo duto voto vencido, proferido pelo Conselheiro HARRY CONRADO SCHÜLER, segundo o qual a Administração Tributária não modificou, no lançamento de ofício de 1975, os critérios jurídicos adotados para os lançamentos de ofício efetuados em 1973.

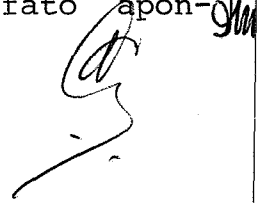
No primeiro exame fiscal, não foram tributados quaisquer valores bancários como rendimentos omitidos, quer referentes a depósitos inexplicados, quer correspondentes aos saldos do fim de ano incluídos em aumentos patrimoniais contrariamente ao que entendeu o ilustre Relator.

A decisão nº 0820/0092/76 do Sr. Delegado da Receita Federal entendeu que "o pagamento extingue o crédito tributário formalizado pelo lançamento, mas não obsta a revisão deste, quando cabível".

A revisão de ofício do lançamento está resguardada, desde que ocorra falta funcional da autoridade fiscal que o efetuou ou omitiu ato ou formalidade essencial, na forma do que dispõe o inciso IV do artigo 149 do Código Tributário Nacional.

É o caso. O agente fiscalizador que lavrou os autos de infração e notificação fiscal nºsl3/73 e 14/73, José Roberto Silva, foi demitido por decreto de 2 de outubro de 1975, do Exmo. Sr. Presidente da República em virtude de ter se valido do cargo para lograr proveito pessoal, em detrimento da dignidade da função.

A revisão do lançamento feita em 1975, foi por determinação do Sr. Superintendente Regional da Receita Federal, em decorrência do fato apon-



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0820/06.177/75
Acórdão nº-CSRF/01-0.063

tado acima, visando resguardar a Administração da omissão ocorrida.

Nestas condições, vem esta Procuradoria na forma e no prazo regimentais interpor perante V. Exa. o presente recurso hierarquico visando a reforma do Acórdão em questão, da E. Segunda Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, através do restabelecimento da decisão da instância singular, como de Direito".

Às fls. 129, certifica-se a publicação, no Diário Oficial da União de 13.09.77, do aviso de interposição de recurso pela Fazenda Nacional e que não foram apresentadas contra-razões pelo sujeito passivo.

Às fls. 130, encontra-se ofício de encaminhamento do processo ao Ministro da Fazenda, então competente para julgar o recurso interposto.

Por sucessivos despachos do Secretário-Geral do Ministério da Fazenda (fls. 133,145/146 e 160), o processo foi baixado em diligências das quais resultou a anexação de informações fiscais (fls. 134/135, 156/158 e 222/225), esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo (fls. 137/138), e de comprovantes trazidos aos autos por este (fls. 139/140), e pela administração tributária (fls. 142/143 verso, 153/155, 172/208 e 210/220).

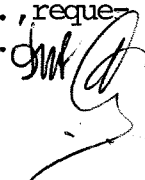
Encaminhado o processo a esta Câmara Superior, foi o mesmo objeto do parecer do Procurador-Representante da Fazenda Nacional junto à mesma (fls. 228/231), a seguir transcrito, dado em cumprimento ao disposto no artigo 8º do Regimento Interno aprovado pela Portaria nº 434, de 03.05.79, do Ministro da Fazenda:

"Preliminarmente

Da Competência

O Procurador da Fazenda Nacional junto à 2a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, não se conformando "data venia", com a decisão desta Colenda Câmara, recorreu ao Senhor Ministro da Fazenda.

O Senhor Assessor, em parecer, a fls., requereu se baixassem os autos para diligências.



Acórdão nº-CSRF/01-0.063

Retornando, com as diligências solicitadas, face à competência delineada pelo Decreto nº..... 83.304, de 28.03.79, veio ter este processo ao recém-criado Colegiado.

Em inúmeros pareceres, sustentamos que cabe à Câmara Superior de Recursos Fiscais apreciar os recursos, porquanto essa competência passou de imediato para este Órgão Superior, consolidando-se esse entendimento, consoante torrencial jurisprudência, liderada pelo Processo nº RP 102-0.002 - Acórdão nº-CSRF/01-0.008.

No mérito

O sujeito passivo foi autuado pela Fiscalização, por não ter computado, na determinação da base do imposto dos exercícios de 1970 e 1971, anos bases de 1969 e 1970, rendimentos auferidos e que estiveram jurídica e economicamente à sua disposição nos citados anos, conforme comprovamos valores depositados nos diversos bancos, tendo sido enquadrado nos artigos 432, 433, 483, "b" e "c", e 485, "c" do RIR.

Instado a comprovar a origem dos rendimentos, não passou de meras alegações, fixando-se em preliminar que não encontrou qualquer apoio, despresando, outrossim, a impugnação a matéria substantiva propriamente dita.

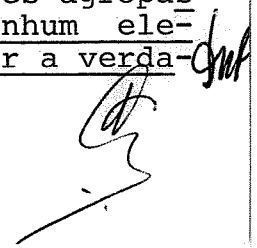
O julgador de primeira instância em substancial decisão, pulverizou suas alegações, para manter a exigência tributária.

Contudo, a Câmara "a quo", sem embargo do lúcido voto vencido do Conselheiro Harry Conrado Schüller, seguindo a linha adotada pelo Conselheiro Alceu de Azevedo Pinto, deu provimento ao recurso, para descalçar a tributação imposta pelo Fisco, com o que se não conformou o Procurador da Fazenda Nacional.

As diligências levadas a cabo por solicitação da Secretaria-Geral, em verdade, em nada alteraram a situação primitiva, consoante aliás informações, a fls. 79/80. Diz o Fiscal:

"Pelo exposto, entendemos ser a propriedade dos sítios acima citados, insuficiente para caracterizar o exercício de atividade outra que não a do comércio de imóveis.

"Por outro lado, o interessado, não obstante, preocupado em atribuir, às atividades agropastoris, a origem de seus rendimentos, nenhum elemento apresentou que pudesse identificar a verda-



deira origem de todos os recursos" (grifamos).

A seu turno, em sua manifestação, a fls. 82, o devedor, após uma série de alegações, diz não ter como fazer a comprovação e que teve extraviados ou destruídos os documentos. Sugere que "demonstrada a condição de proprietário rural", terá satisfeito a exigência fiscal (fls. 83).

Todavia, o eminente Assessor daquela Secretaria-Geral opina, mais uma vez, pela baixa do processo à Repartição de origem.

Não atende ao pedido de informações da Fiscalização, com o que é lavrado o termo, a fls. 101/102.

Não convencem tampouco os dados fornecidos pelos Bancos, de sorte que os documentos não conseguiram embasar a origem do numerário.

Esta Egrégia Câmara Superior já firmou jurisprudência pacífica e iterativa no sentido de que:

"Não comprovado, com documentos idôneos, a origem dos depósitos bancários, frente a sua disponibilidade de rendimentos, fica caracterizada a omissão de receita, sujeitando-se o contribuinte sua tributação (AC. nº CRSF/01-0.005 e outros)".

O sujeito passivo, em verdade, não destruiu a imposição fazendária. Instado a fazê-lo, omitiu-se, não comprovando, como lhe foi permitido, a fonte de onde provinham os rendimentos.

Assim, doutos julgadores, deve o presente recurso ser provido, para a restauração da decisão de primeira instância."

É o relatório.

V O T O

Conselheiro PEDRO MARTINS FERNANDES, Relator:

O recurso foi interposto com fundamento no § 1º do artigo 37 do Decreto nº 70.235, de 06.03.72, tendo sido cumprido o prazo nele fixado, na forma do artigo 27 do Regi

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0820/06.177/75
Acórdão nº-CSRF/01-0.063

mento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria nº 182, de 13.04.77, do Excelentíssimo Senhor Ministro da Fazenda, publicada no D.O.U. de 22.04.77.

DA COMPETÊNCIA

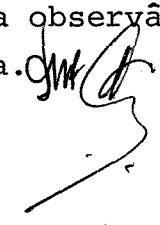
Os presentes autos foram encaminhados a esta Câmara Superior, face à superveniência do Decreto nº 83.304, de 28.03.79, que a instituiu, e lhe atribuiu competência para o julgamento do feito.

A competência do Excelentíssimo Senhor Ministro da Fazenda, para julgar os recursos interpostos pelos Procuradores Representantes da Fazenda junto às Câmaras, de decisões não unânimes destas, quando aqueles a entendessem contrárias à lei ou à evidência da prova, estava prevista no mencionado § 1º, do artigo 37, do Decreto nº 70.235, de 06.03.72, dispositivo este revogado expressamente pelo artigo 8º do citado Decreto nº 83.304, de 28.03.79.

O artigo 1º deste último Decreto instituiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais, e o parágrafo único desse dispositivo atribuiu-lhe a competência para julgar recurso especial, estabelecendo o artigo 3º que esse recurso caberá "de decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova".

Vê-se, pois, que o recurso de que tratava a norma revogada foi mantido pela nova, que atribuiu a competência para o julgamento daquele ao novo órgão criado por esta.

Como toda norma processual - e de norma dessa natureza é a de se trata - que dispõe sobre competência, rege-a o princípio da imediatidade eficaz, ponto em que a doutrina e a jurisprudência são acordes e pacíficas, razão por que cabe a esta Câmara o julgamento dos recursos pendentes, sobre os quais a nova norma não dispõe especificamente, não só por que o recurso foi mantido nesta, como também pelo direito adquirido pelo recorrente de vê-lo julgado, uma vez que interposto com estrita observância das condições e prazo estabelecidos na norma revogada.



D O M É R I T O

O Acórdão recorrido deu provimento ao recurso do sujeito passivo, acolhendo um de seus fundamentos (o outro foi o de que a tributação sobre depósitos bancários é improcedente), isto é, o de que ocorreu modificação do critério jurídico que presidiu o primeiro lançamento de ofício (fls. 1 e 1 verso dos processos 0820/06.001/73 e 0820/06.003/73, apensos), entendendo segundo o teor de sua ementa, que se transcreve, que

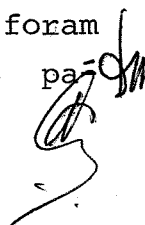
"Inalterada a matéria de fato base de lançamento efetivado através de ato revisional definitivo, há a impossibilidade de novo lançamento, por envolver mudança de critério jurídico".

Ver-se-á, entretanto, que a matéria de fato base não se manteve inalterada como faz supor aludida ementa.

De efeito, intimado a apresentar "fotocópias dos extratos bancários" relativos aos anos bases de 1966 a 1970, (fls. 5 verso de cada um dos citados processos apensos), consta que os entregou ao fiscal autuante (fls. 6 idem, idem), encontrando-se a nexadas 10 páginas no primeiro (fls. 15 a 23), e 14 páginas no segundo (fls. 20 a 30), dos processos citados, sendo que 5 páginas daquele estão em duplicata neste, o que reduz o total de páginas de extratos, nos dois processos a 19, não consideradas as referentes ao Banco Federal Itaú Sul Americano S.A. (fls. 15/16 do primeiro e fls. 20/21 do segundo dos processos citados), que não foram fornecidas pelo Banco por ocasião do lançamento do crédito tributário ora objeto de julgamento nesta Câmara Superior (fls. 10 destes autos do processo nº 0820/06.177/75).

Pois bem, nos autos do presente processo encontram-se 52 páginas de extratos bancários, obtidas diretamente dos Bancos pela fiscalização.

Logo, no primeiro lançamento de ofício não foram consideradas, porque inexistem nos respectivos processos, 33 paginas



ginas de extratos bancários, que a ser verdade a informação do contribuinte de que entregou referidas cópias ao fiscal autuante, não foram por este anexadas aos autos.

Ocorrida essa hipótese ou seja, a de o contribuinte ter entregue todos os extratos completos, parte destes seguramente, não foi anexada aos autos pelo fiscal autuante, e a revisão de ofício do lançamento estaria amparada pelo disposto no artigo 145 e seu inciso III, combinado com o artigo 149 e seu inciso IX do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.66), caracteriza a ocorrência de

"fraude ou falta funcional da autoridade de que o efetivou, ou omissão pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial."

Verificada, porém, a outra hipótese, isto é, a de que o contribuinte tenha sonegado esses documentos à fiscalização, também a revisão de ofício do lançamento seria permitida pelas disposições do artigo 145 e seu inciso III, combinado com o artigo 149 e seu inciso IV do mesmo Código, configurada a ocorrência de

"falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária, como sendo de declaração obrigatória."

Esta a conclusão natural a que se chega pela exegese dos artigos 145, 146 e 149 do Código Tributário Nacional, a seguir transcritos:

"Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I- impugnação do sujeito passivo;

II- recurso de ofício;

III- iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Art. 146. A modificação introduzida de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurí



dicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente a sua introdução.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I- quando a lei assim o determine;

II- quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III- quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV- quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária, como sendo de declaração obrigatória;

V- quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

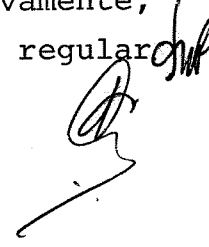
VI- quando se comprove ação, ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII- quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII- quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX- quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial."

Pelo artigo 145, temos enumeradas, taxativamente, as hipóteses em que o lançamento, após a sua notificação regular



ao sujeito passivo, pode ser alterado, elencadas as previstas expressamente no artigo 149.

O artigo 146 somente permite a modificação dos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente a sua introdução, vedando essa modificação no que se refere a um mesmo fato gerador.

De um lado, temos pois, o artigo 145, que regula os casos em que é permitido a alteração do lançamento regularmente notificado, complementado pela discriminação constante do artigo 149, sem qualquer limitação numérica à atividade da autoridade administrativa, sujeita apenas ao prazo de decadência do direito de efetuar o lançamento.

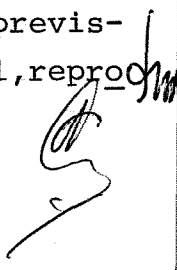
De outro lado, o artigo 146, que veda a modificação dos critérios jurídicos adotados no lançamento, em relação a um mesmo sujeito passivo e a um mesmo fato gerador.

De logo se percebe que o legislador pretendeu retirar da autoridade administrativa a possibilidade de, na aplicação da lei, alterar o seu entendimento para, numa oportunidade interpretar como não tributável "e noutra como tributável" um mesmo fato.

Para que haja modificação de critério jurídico é, pois, necessário que tenha havido primeiramente a aplicação de um critério jurídico na atividade de lançamento, e que esse critério seja posteriormente modificado.

De outra parte, é também condição necessária, para ocorrer modificação de critério jurídico, que permaneça inalterável a situação fática, à qual foi ele aplicado, ou seja, mudada a situação fática, não há falar em modificação de critério jurídico.

Analisando-se, detidamente, as hipóteses previstas nos incisos do artigo 149 do Código Tributário Nacional, reprod



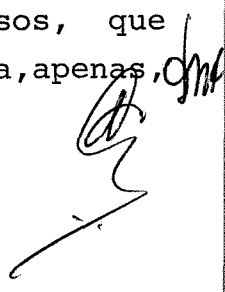
duzido anteriormente, verifica-se que, exceptuando-se o I, todos os demais tratam de casos de dolo, erro, falsidade, fraude, inexactidão, infração, ou omissão, por parte do contribuinte na prestação de declarações ou informações de atos do interesse da administração tributária, ou por parte da autoridade administrativa, de falta funcional, fraude ou omissão de ato ou formalidade essencial, todas estas também configurando situações de fato.

O legislador revela, nesse texto, nitidamente, a intenção de ter um lançamento "limpo", isto é, escoimado de quaisquer nós, quer da parte do contribuinte, quer da parte da administração tributária.

Logo, pode-se concluir, com toda a segurança, aliado na lógica, que, a revisão de ofício do lançamento, nas hipóteses previstas nos incisos II a IX do artigo 149 do Código Tributário Nacional, não implica em modificação de critério jurídico adotado na atividade de lançamento.

No caso destes autos, como já se frizou, só existem duas alternativas: ou o contribuinte entregou todos os extratos completos e o fiscal autuante não os anexou aos processos apenas nos lançamentos anteriores, e houve, se não fraude ou falta funcional, pelo menos omissão de formalidade essencial, qual seja a anexação dos referidos extratos, e está assim configurada a hipótese do inciso IX do artigo 149 do Código Tributário Nacional; ou o contribuinte entregou incompletos esses extratos, e está, desta forma, configurada a hipótese de que trata o inciso IV do mesmo dispositivo legal, se não de falsidade ou erro, ao menos de omissão do contribuinte quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária, como sendo de declaração obrigatória.

Num ou noutro caso, a atividade administrativa que culminou com o segundo lançamento de ofício, o de que aqui se trata, está plenamente amparada pela legislação tributária.

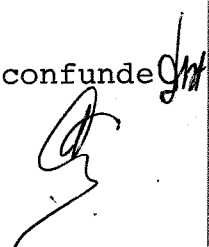
Fato inconteste é que nos processos apenas, que lastrearam os lançamentos anteriores, a regra é a juntada, apenas, 

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº0820/06.177/75
Acórdão nº-CSRF/01-0.063

da primeira e da última página ou folha dos extratos referentes a cada ano, como se pode ver nos seguintes casos: no processo nº... 0820/06.001/73, às fls. 17/18, extratos do Banco Bandeirantes relativos aos períodos de 02.01 a 19.02 e de 24 a 29.12.69, e às fls. 19/20, extratos do Banco Bradesco de 02.01 a 05.02 e de 24.11 a 30.12.69; no processo nº 0820/06.002/73, às fls. 22/23, extratos do Banco Bandeirantes de 05.01 a 02.04 e de 27.11 a 31.12.70; às fls. 24/25, extratos do Banco Bradesco de 05 a 19.01 e de 21 a 31.12.70; e às fls. 29/30, extratos do Banco do Estado de São Paulo de 16.03. a 24.04 e de 06.11 a 23.12.70. No primeiro desses processos estão faltando os extratos relativos ao período de 20.02 a 23.12.69 e de 06.02 a 23.11.69, respectivamente do Banco Bandeirantes e do Banco Bradesco; no segundo processo, estão faltando os extratos referentes aos períodos de 03.04 a 26.11.70, de 20.01 a 20.12.70, e de 25.04 a 05.11.70, respectivamente dos Bancos Bandeirantes, Bradesco e do Estado de São Paulo. Esses extratos, entretanto, se encontram completos às fls. 15/25 verso, 28/36 verso e 41/46 dos presentes autos, requisitados que foram diretamente pela administração tributária aos Bancos.

Outro fato inconteste é o de que o fiscal autuante não anexou aos citados processos apenas os documentos de fls. 82/83 destes autos, carreados aos mesmos na impugnação pelo próprio contribuinte, relativos a termos de intimação lavrados pelo referido fiscal, para o contribuinte "justificar comprovando documentalmente a origem da receita depositada em Bancos durante o ano-base de 1969 e de 1970", relacionando os Bancos e respectivos montantes de depósitos, nem os esclarecimentos e comprovantes que teriam sido entregues pelo contribuinte, que, aliás, não fez prova disso.

O terceiro fato inconteste é que o fiscal que atuou nos referidos processos apenas foi demitido "por se ter va lido do cargo para lograr proveito pessoal, em detrimento da dignidade da função", (fls. 105).

De outra parte, cabe destacar que não se confunde 

com a revisão de ofício do lançamento, de que trata o artigo 149 do Código Tributário Nacional, a revisão preliminar ou definitiva da declaração de rendimentos, sobre a qual versam os artigos 334 e 335 do RIR/66, aprovado pelo Decreto nº 58.400, de 10.04.66, e reproduzidos no artigo 412 do RIR/75, baixado com o Decreto nº.. 76.186, de 02.09.75.

Em primeiro lugar, porque pode haver revisão de declaração sem lançamento de ofício e lançamento de ofício sem revisão de declaração, neste último caso quando esta não é prestada.

Em segundo lugar, porque na revisão da declaração, evidentemente somente se revisa o que foi declarado, enquanto que a revisão ou efetivação do lançamento de ofício pode ter por objeto justamente o que foi omitido na declaração.

Logo, não há falar em revisão definitiva da declaração como óbice à revisão de ofício de lançamento, nas hipóteses arroladas no artigo 149 do Código Tributário Nacional que, nos incisos II a VIII tratam exatamente de casos de dolo, erro, falidade, fraude, infração, inexatidão ou omissão por parte do declarante de elemento de declaração obrigatória, e, portanto, omitido na respectiva declaração de rendimentos.

Cabe observar, com relação à matéria tratada nestes autos, que a arguição de modificação do critério jurídico funcionou como prejudicial da apreciação do mérito (tributação de rendimentos omitidos apurados com base em depósitos bancários), e que, com as diligências solicitadas pela anterior Instância Especial, foram juntados alguns documentos que comprovam depósitos efetuados com cheques de emissão do próprio contribuinte que, por essa razão, tem a sua origem plenamente justificada.

Dest'arte, a Egrégia Câmara recorrida não apreciou o segundo fundamento do recurso então interposto pelo contribuinte, ou seja, a procedência ou não da tributação de rendimentos omitidos apurados com base em depósitos bancários, ou seja a matéria de mérito processual, nem as provas posteriormente juntadas em virtude das referidas diligências.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0820/06.177/75
Acórdão nº-CSRF/01-0.063

Diante de todo o exposto, e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de se conhecer do recurso para reformar a decisão "a quo", a fim de declarar não ocorrida a modificação de critério jurídico adotado nos lançamentos anteriores, e para determinar o encaminhamento dos autos à Egrégia Câmara recorrente, a fim de que aprecie e decida a matéria de mérito processual.

Brasília, DF., em 07 de março de 1980.



PEDRO MARTINS FERNANDES - RELATOR.