



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10120.000372/90-71
Recurso nº. : RD/106-0.200
Matéria : IRPF
Recorrente : ALBERTO RASSI
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : SEXTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 16 de março de 1998
Acórdão nº. : CSRF/01-02.391

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTO - LANÇAMENTO COM BASE EXCLUSIVAMENTE EM DEPÓSITO BANCÁRIO - CANCELAMENTO - Estão cancelados, pelo artigo 9º, inciso VII, do Decreto-lei nº 2.471, de 1988, os débitos de imposto de renda que tenham por base a renda presumida através de arbitramento sobre os valores de extratos ou de comprovantes bancários, exclusivamente.

Os depósitos bancários não constituem, por si só, fato gerador do imposto de renda pois não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos. O lançamento baseado em depósitos bancários só é admissível quando ficar comprovado o nexos causal entre o depósito e o fato que representa omissão de rendimento.

SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA - LEI Nº 8.021, DE 1990 - APLICAÇÃO - No arbitramento, em procedimento de ofício, efetuado com base em depósito bancário, nos termos do parágrafo 5º do artigo 6º da Lei nº 8.021, de 1990, é imprescindível que seja comprovada a utilização dos valores depositados como renda consumida, evidenciando sinais exteriores de riqueza.

IRRETROATIVIDADE DA LEI Nº 8.021, DE 1990 - A lei tributária que torna mais gravosa a tributação somente entra em vigor e tem eficácia, a partir do exercício financeiro seguinte àquele em que for publicada. O § 5º do art. 6º da Lei nº 8.021, de 12/04/90 (D.O de 13/04/90), por ensejar aumento de imposto não tem aplicação ao ano-base de 1990."

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto

ALBERTO RASSI.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10120.000372/90-71
Acórdão nº. : CSRF/01-02.391

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passa a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 29 ABR 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA, ANTONIO DE FREITAS DUTRA, FRANCISCO DE PAULA CORREA CARNEIRO GIFFONI, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, REMIS ALMEIDA ESTOL, VERINALDO HENRIQUE DA SILVA, AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO, DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS E LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10120.000372/90-71
Acórdão nº. : CSRF/01-02.391

Recurso nº. : RD/106-0.200
Recorrente : ALBERTO RASSI
Interessada : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Inconformada com o decidido no Acórdão nº 106-6.891, de 07.11.94 (fls. 89/96), prolatado pela Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, o contribuinte ALBETO RASSI, recorre à Câmara Superior de Recursos Fiscais, objetivando a reforma do referido Acórdão em relação à matéria consubstanciada, na seguinte ementa:

“NORMAS GERAIS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A partir da edição da Medida Provisória nº 165, de 15.03.90, convalidada pela Lei nº 8.021, de 12.04.90, ficou revogado, por incompatível com o art. 6º, parágrafo 5º da nova lei, o art. 9º, VII do ato legal anterior (DL 2.471/88), pois o novo dispositivo autoriza o arbitramento por sinais exteriores de riqueza, com base na análise de extratos bancários.”

Assevera a recorrente que esta decisão diverge do entendimento manifesto nos Acórdãos 106-05.279 e 102-29.883, que espelham as ementas transcritas a seguir, respectivamente:

“NORMAS GERAIS - CANCELAMENTO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Por determinação legal. Foram cancelados os débitos para com a Fazenda Nacional, que tiveram origem em rendimento arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários, a teor do disposto no artigo 9º, inciso VII, do DL nº 2.471/88.”

“IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS - O artigo 6º da Lei nº 8.021/90 autoriza o arbitramento dos rendimentos com base



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10120.000372/90-71
Acórdão nº. : CSRF/01-02.391

em depósitos bancários ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações e o Fisco demonstrar indícios de sinais exteriores de riqueza, caracterizados pela realização de gastos incompatíveis com a renda disponível.”

Argumenta a recorrente que, embora a fiscalização tenha se iniciado após a publicação do Decreto-lei nº 2.471/88, não afasta a possibilidade de sua aplicação, uma vez que o fato gerador do tributo questionado refere-se ao ano-base de 1987 e mesmo com a vigência do art. 6º da Lei nº 8.021, de 1990, não houve derrogação da Súmula 182 do extinto TFR, que considera ilegítimo o lançamento de imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários, que é o caso dos autos.

Pede provimento ao recurso especial alegando ser matéria prequestionada, desde a defesa inicial.

O recurso especial de divergência foi admitido, segundo despacho de fls. 129/130, do ilustre presidente da Colenda Sexta Câmara, que caracterizou a divergência tão somente quanto ao Acórdão 102-29.883, não conhecendo do Acórdão 106-05.279 por se tratar de decisão proferida pela mesma Câmara, nos termos do inciso II, do art. 30 do Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Contra-razões da Procuradoria da Fazenda Nacional, fls. 131, argumentando que o acórdão recorrido não se encontra no campo de invalidade apontado pelo contribuinte mas sim amparado em sólida base legal e documental, requerendo a improcedência do recurso especial e a manutenção do “decisum a quo”.

É o Relatório



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10120.000372/90-71
Acórdão nº. : CSRF/01-02.391

VOTO

Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, Relatora

Presentes os pressupostos legais de admissibilidade estatuídos no Decreto nº 83.304/76, o recurso especial deve ser conhecido.

A questão trazida ao deslinde deste Colegiado refere-se a lançamento de imposto de renda com base exclusivamente em depósitos bancários.

A afirmação contida no Acórdão recorrido de que o § 5º do art. 6º da Lei nº 8.021, de 1990 “autoriza o arbitramento por sinais exteriores de riqueza, com base na análise de extratos de depósitos bancários”, data vênua, improcede, posto que não se trouxe aos autos nenhuma prova ou sequer fortes indícios de que o autuado realizara operações cujos resultados omitira ao fisco, depositando-os em sua conta corrente bancária. Tudo não passou de presunção. E, no campo tributário, não cabe presunção de omissão de rendimentos sem que texto de lei expressamente a estabeleça.

Nesse sentido, bem firmado o entendimento constante no Acórdão paradigma (102-29.883) ao analisar o § 5º do art. 6º da Lei nº 8.021, a seguir transcrito:

“Verifica-se, pois que a própria lei veio a definir que o montante dos depósitos bancários ou aplicações junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não consegue provar a origem dos recursos utilizados nessas operações, podem, servir como medida de quantificação para arbitramento



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10120.000372/90-71
Acórdão nº. : CSRF/01-02.391

da renda presumida e para que haja renda presumida, o Fisco deve mostrar, de forma inequívoca, que o contribuinte revela sinais exteriores de riqueza.

.....

... e, não restando comprovados nos presentes autos sinais exteriores de riqueza caracterizados por gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte, Voto no sentido de dar-se provimento ao recurso.” (Grifou-se).

No caso, compulsada a legislação que rege a matéria, não vislumbro qualquer ato legal que autorize o fisco a presumir que os valores depositados em instituição financeira constituem, por si só, rendimentos passíveis de tributação.

Para maior objetividade e clareza, passarei à análise da matéria sob dois aspectos, ou seja, antes e após a vigência da Lei nº 8.021, de 1990.

E de notório saber que a omissão de rendimentos, caracterizada por depósitos bancários, vem merecendo sérias restrições, seja na esfera administrativa, seja no Judiciário.

Comungo com o entendimento do contribuinte ao afirmar ser ilegítimo o lançamento de imposto de renda com base exclusivamente em extratos ou depósitos bancários. Aliás, essa é a orientação emanada do Colendo Tribunal Federal de Recursos, através da Súmula nº 182, já citada pelo contribuinte em sua defesa inicial e ratificada em seu recurso voluntário.

Atento ao reiterado entendimento daquela Corte, o legislador ordinário, através do inciso VII do artigo 9º do Decreto-lei nº 2.471, de 1988, determinou o cancelamento de débitos tributários constituídos exclusivamente com base em depósitos bancários.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10120.000372/90-71
Acórdão nº. : CSRF/01-02.391

O Poder Executivo, na Exposição de Motivos nº 292, de 1988, que originou o DL 2.471, é bastante elucidativo em seu posicionamento:

“A medida preconizada no art. 9º do projeto pretende concretizar o princípio constitucional da colaboração e harmonia dos Poderes, contribuindo, outrossim, para o desafogo do Poder Judiciário, ao determinar o cancelamento dos processos administrativos e das correspondentes execuções fiscais em hipótese que, à luz da reiterada Jurisprudência do Colendo Supremo Tribunal Federal e do Tribunal Federal de Recursos, não são passíveis da menor perspectiva de êxito, o que, S.M.J., evita dispêndio de recursos do Tesouro Nacional, à conta de custas processuais e do ônus de sucumbência.”

Este Colegiado em diversas oportunidades já se manifestou a respeito, tendo firmado pacífica jurisprudência, podendo-se citar os Acórdãos CSRF/01-1.898 e 01-1.911, tendo por Relator o ilustre Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Reporto-me aos brilhantes fundamentos do voto em que se baseou o referido Conselheiro, a quem peço vênica para reproduzi-lo nesta assentada:

“Inicialmente, cabe consignar que o Direito Tributário Brasileiro consagra o princípio da reserva legal CTN, arts. 3º, 97 e 142, de modo que descabe o lançamento de imposto com base em presunção que não seja expressamente autorizada por lei.

Por outro lado, o mesmo código estabelece em seu artigo 43 que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.

Ora, o depósito bancário em si mesmo não é fato gerador do imposto, sendo necessário que o fisco demonstre a existência da renda auferida pelo contribuinte.

A prova da aquisição de renda não declarada pelo contribuinte cabe, portanto, ao fisco, salvo quando por expressa disposição, a lei



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10120.000372/90-71
Acórdão nº. : CSRF/01-02.391

impuser ao contribuinte a comprovação de um determinado fato sem o que a autoridade administrativa poderá presumir a percepção do rendimento.

Neste caso, o artigo 39 do RIR/80 que autorizava o arbitramento dos rendimentos com base em sinais exteriores de riqueza.

Por longo tempo, a Administração recorreu a esse dispositivo para lançar o imposto.

Todavia, não raro, utilizava os depósitos bancários como prova bastante de omissão de rendimentos e não apenas como um indício a ser devidamente investigado e corroborado com outros elementos probatórios que autorizassem, em seu conjunto, a formação dessa convicção.

Dessa forma, inúmeros foram os lançamentos feitos com base exclusivamente em depósitos bancários, infringindo princípios e regras do direito tributário, fato que levou o Poder Judiciário e também a jurisprudência administrativa a pronunciar-se contra o procedimento, manifestações essas que culminaram na Súmula 182 do Tribunal Federal de Recursos, citada e transcrita ao final do relatório.

Em resumo, a administração estava lançando imposto com base em presunção não autorizada em lei.

E foi exatamente por reconhecer a inexistência da obrigação tributária, que autorizaria o fisco a lançar o imposto, que o Poder Executivo, valendo-se da prerrogativa constitucional de baixar decretos-leis, cancelou os débitos para com a Fazenda Nacional a esse título, através do art. 9º e seu inciso VII, do Decreto-Lei nº. 2.471, de 1/09/88, assim redigidos:

“Art. 9º. - Ficam cancelados, arquivando-se, conforme o caso, os respectivos processos administrativos, os débitos para com a Fazenda Nacional, inscritos ou não como Dívida Ativa da União, ajuizados ou não, que tenham tido origem na cobrança:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10120.000372/90-71
Acórdão nº. : CSRF/01-02.391

VII - do imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de débitos bancários.”

O Poder Executivo assim motivou a expedição desse dispositivo:

“A medida preconizada no art. 9º. do projeto, pretende concretizar o princípio constitucional da colaboração e harmonia dos Poderes, contribuindo, outrossim, para o desafogo do Poder Judiciário, ao determinar o cancelamento dos processos administrativos e das correspondentes execuções fiscais em hipótese que, à luz da reiterada Jurisprudência do Colendo Supremo Tribunal Federal e do Tribunal Federal de Recursos, não são passíveis da menor perspectiva de êxito, o que, s.m.j., evita dispêndio de recursos do Tesouro Nacional, à conta de custas processuais e do ônus de sucumbência.”

Abra-se parêntese para realçar que a vontade do legislador era por cobro a pretensões fiscais que não tinham a menor chance de sucesso, dentre elas as arbitradas com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de débitos bancários; evitar dispêndio de recursos do Tesouro Nacional, à conta de custas processuais e do ônus da sucumbência, e colaboração e harmonia dos Poderes, contribuindo, também, para o desafogo do Poder Judiciário.

Resta saber, à luz das regras de interpretação da lei, se alcançou o seu objetivo, ou seja, se essa é a vontade da lei.

É verdade que a lei tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário deve ser interpretada literalmente (CTN, art. 111, inciso I).

Mas é ledó engano supor que, por isso, estejam afastadas as demais regras de hermenêutica e aplicação do direito, dentre as quais a interpretação teleológica.

É preciso ter em vista os fins sociais a que a lei se destina (Lei de Introdução ao Código Civil, art. 5º.). E não se esquecer, tampouco, que ela deve ser interpretada dentro da sistemática em que se insere, com destaque para as normas constitucionais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10120.000372/90-71
Acórdão nº. : CSRF/01-02.391

Fechando parêntese, e voltando ao pensamento interrompido, o ilustre Conselheiro KAZUKI SHIOBARA alertou, com muita propriedade, para o fato de que subjacente em todo crédito tributário está a obrigação tributária que lhe dá suporte e razão de existência.

O crédito tributário tem lugar com o lançamento, tornando exigível o débito do contribuinte conseqüente da materialização da hipótese em abstrato prevista na lei tributária.

De modo que, a prevalecer o entendimento de que apenas os débitos objetos de cobrança e, portanto, de lançamento estariam alcançados pelo cancelamento, a finalidade da lei estaria profundamente comprometida pelos absurdos que geraria, como exemplifica o voto vencedor. E o que é pior, configurando uma interpretação contrária a princípio da isonomia estabelecendo no inciso II do art. 150, da Constituição Federal de 1988, como limitação do poder de tributar, assim expresso:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - “omissis”

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

Haveria tratamento desigual entre iguais, na medida em que contribuintes na mesma situação tivessem tratamentos antagônicos em função da época do lançamento. Quem fosse alvo de lançamento anterior ao referido decreto-lei, teria o seu débito cancelado; quem sofressem lançamento após esse mandamento legal, não.

Por outro lado, pergunta-se, passaria a ter mais êxito o lançamento com base nos mesmos fundamentos que o Poder Judiciário proclamava improcedentes, só pelo fato de ter sido efetuada após o referido decreto-lei? E estar-se-ia contribuindo, assim, para o desafogo do Poder Judiciário e das próprias repartições fiscais, ao se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10120.000372/90-71
Acórdão nº. : CSRF/01-02.391

lançar imposto sabidamente indevido? E os custos por acaso deixaram de ser desnecessários, onerando os contribuintes de um modo geral?

É certo que não, pois o que se pretende é cancelar o débito que o fisco entendia existir como decorrência da presunção de omissão de rendimentos, adotada sem autorização legal, procedimento que não pode ser repetido.

Digo o débito que o fisco entendia haver, porque, a rigor, nem existia, posto que a obrigação tributária tem origem na lei e na ocorrência do fato gerador nela previsto. Estando a pretensão em desacordo com o disposto no art. 43 do CTN, pois não houve percepção de disponibilidade econômica ou jurídica, nem se pode afirmar a existência desse débito. Se o próprio débito era ilícito porque a lei iria cancelar apenas os débitos lançados?

No voto condutor do Acórdão nº. 101-86.129, de 22/02/94, aprovado por unanimidade, a ilustre Conselheira Mariam Seif, relatora do Recurso nº. 105-343, tratou com muito acerto essa questão, merecendo atenção especial os seguintes excertos:

“Como se vê dos autos, dois dos exercícios objeto da autuação (1988 e 1989) estão alcançados pelo cancelamento estabelecido no mencionado dispositivo legal, e o terceiro, isto é, 1990, refere-se a período-base (1989) no qual inexistia autoridade legal para arbitrar-se o imposto de renda com base em depósito bancário, uma vez que tal autorização só veio a ser restabelecida em abril de 1990, com o advento da Lei nº. 8.021/90.

Nem se argumente que o cancelamento só alcançou os débitos cujos lançamentos tenham ocorrido até setembro de 1989, data da edição do Decreto-lei nº. 2.471/88, pois tanto a doutrina como a jurisprudência são uníssonas no entendimento de que o lançamento tributário é de natureza declaratório: NÃO CRIA DIREITO. Assim seus efeitos retroagem à data do fato gerador.

Professor RUBEN GOMES DE SOUSA, sem dúvida o maior pilar do Direito Tributário Brasileiro, no conhecido COMPÊNDIO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, consignou que as fontes da OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA são:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10120.000372/90-71
Acórdão nº. : CSRF/01-02.391

- a lei, o fato gerador e o lançamento, os quais segundo ele correspondem às fases da:

- soberania, direito objetivo e direito subjetivo, sendo obrigação nessas fases:

- abstrata, concreta e individualizada, e, referindo-se a cada uma delas, vale recordar o que ele escreveu, verbis:

"A Lei é a fonte da obrigação tributária no sentido de que, para que possa surgir tal obrigação em um caso concreto, é preciso que haja lei criando um tributo e definido as hipóteses em que é devido ...

O fato gerador, é justamente a hipótese prevista na Lei tributária em abstrato, isto é, origem à obrigação de pagar o tributo.

A função do lançamento é individualizar a obrigação prevista em abstrato pela lei e surgida em concreto com a ocorrência do fato gerador." (grifamos)

Igualmente outro jurista festejado e estudioso da matéria, o Sr. AA CONTREIRAS DE CARVALHO, na obra Doutrina da Aplicação do Direito Tributário, conceitua essas três fases do tributo como: previsto, devido ou exigível."

Conceituando-se, diz que se "configura a primeira hipótese, quanto, instituindo-o lhe atribui a lei existência jurídica, isto é, estabelece apenas, a sua previsão"..... "Dá-se a segunda, isto é, é devido o tributo, desde o momento em que ocorre o pressuposto de fato"... "Verifica-se a terceira hipótese, quando promove a autoridade administrativa o seu lançamento e, dele dá ciência ao contribuinte, notificando-o."

Do mesmo modo, também o Professor FABIO FANUCCHI, em seu "Curso de Direito Tributário Brasileiro" Ed. Resenha Tributária, S.P., escreveu:

"O lançamento, de fato constitui o crédito, mas através da declaração da existência de um direito anterior de cobrança tributária. Então, em relação ao crédito, o lançamento é constitutivo, porém, em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10120.000372/90-71
Acórdão nº. : CSRF/01-02.391

relação ao direito creditício, ele é declaratório. E é em relação ao direito, apenas, que se deve estabelecer os efeitos de um ato jurídico".

Portanto, o débito já existe desde o momento da ocorrência do pressuposto fato, previsto em abstrato na lei, o lançamento acrescenta-lhe apenas o atributo da exigibilidade, isto é, todos os efeitos se reportam à ocorrência daquele pressuposto fático, que a doutrina intitula de fato gerador, como se depreende do texto do próprio Código Tributário Nacional, quanto o artigo 144 estabelece:

"O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada."

Quer dizer, o direito da Fazenda Pública surge com a prática do ato previsto em lei para a sua ocorrência e não do ato administrativo de lançamento.

Da teoria dualista adotada pelo nosso Código Tributário Nacional, retira-se uma consequência inafastável, que nem precisava estar expressamente regulada (mas está no transcrito art. 144): a de que a referência a débito deve entender-se a estrutura (montante, base de cálculo, alíquota, sujeito passivo, data do vencimento, consequências do seu inadimplemento) constante da legislação vigente à data do seu nascimento.

Assim, quando o artigo 9, inciso VII, do Decreto-lei no. 2.471/88 cancela os débitos com o imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos e comprovantes bancários, ele o faz independentemente do imposto estar lançado ou não. A estrutura do imposto está configurada com a prática da infração, e qualquer anistia, cancelamento ou outro efeito dado pela lei tributária anterior atinge a todos os fatos já ocorridos, sendo irrelevantes ter havido ou ter deixado de haver lançamento do imposto correspondente a esses fatos."

Salienta-se que o legislador do Decreto-lei no. 2.471/88, a exemplo do que fizera em outros diplomas legais, utilizou o termo "cancelamento" abrangendo, assim, duas figuras jurídicas:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10120.000372/90-71
Acórdão nº. : CSRF/01-02.391

a) A Remissão, prevista no CTN, nos artigos 156, IV, e 172, que extingue o crédito tributário, portanto, pressupõe a existência de um lançamento, e;

b) a Anistia, prevista no mesmo CTN, nos artigos 175 e 180, que a exemplo da isenção, exclui o crédito tributário, isto é, exclui a possibilidade do próprio lançamento.

Sem dúvida, em todos os casos que o legislador utiliza a expressão "cancelamento de débitos, tem querido abranger os débitos com atributo da exigibilidade (lançados) e sem esse atributo, ou seja, o que o nosso legislador conceitua como obrigação tributária e o débito não individualizado pelo lançamento."

Por todo o exposto, conclui-se que o legislador, apesar da redação dada ao art. 9º. e seu inciso VII, que gerou interpretações contraditórias, não deixou de atingir os objetivos a que se propusera.

Daí, ter razão o sujeito passivo quando afirmou no final de suas contra razões que "A lei ao determinar o arquivamento dos processos administrativos em andamento, contém implícita uma determinação de não abrir novos processos sobre a mesma matéria."

Pelo menos, enquanto o legislador não autorizasse o arbitramento de rendimentos com base na renda presumida mediante utilização de depósitos bancários, o que somente veio a acontecer com o advento da Lei 8.021/90, nas condições nela previstas.

A edição desta lei veio confirmar o entendimento de que não havia previsão legal que justificasse a incidência do imposto de renda com base em arbitramento de rendimentos sobre os valores de extratos e de comprovantes bancários, exclusivamente."

Por isso, mandou cancelar os débitos, lançados ou não.

Em síntese: Estão cancelados, pelo artigo 9º., inciso VII, do Decreto-lei no. 2.471/88, os débitos de imposto de renda que tenham por base a renda presumida através de arbitramento sobre os valores de extratos ou de comprovantes bancários, exclusivamente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10120.000372/90-71
Acórdão nº. : CSRF/01-02.391

Resta agora examinar a licitude da aplicação do art. 6º., parágrafo 5º., da Lei no. 8.021, de 12/04/90 (DOU 13/04/90), ao caso sob julgamento, pois, como já se disse anteriormente, embora sem se manifestar expressamente nesse sentido, o relator do acórdão guerreado deixou implícito esse juízo. E também porque a ilustre Procuradoria, em suas contra-razões (fls. 104), sem aprofundar-se no exame da questão, segue os passos do relator, por cento, pela mesma razão (fragilidade do fundamento legal invocado no lançamento para lastrear a exigência), ao asseverar que, em se tratando de lei posterior o referido dispositivo (art. 6º., parágrafo 5º., da Lei no. 8.021, de 12/04/90) tinha efeitos derogatórios ao Decreto-lei no. 2.471/88.

Concorda este relator que houve essa derrogação. Só que os seus efeitos são "ex nunc" (de agora). Na verdade, nem a referida lei teve pretensão contrária, posto que, em seu artigo 12, declara entrar em vigor na data da sua publicação, o que ocorreu em 13/04/90.

Ora, como já se disse anteriormente, não foi provada pelo fisco a existência de renda a tributar. E, nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional, a percepção de disponibilidade econômica ou jurídica é essencial à cobrança do imposto de renda, seu fato gerador, e não havia previsão legal para que o rendimento fosse considerado presumido.

Somente após o advento da Lei no. 8.021/90, através de seu art. 6º. e parágrafos, é que foi legalmente autorizada a tributação com base na renda presumida, mediante sinais exteriores de riqueza, através de depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessa operação.

O emprego dessa presunção legal, enseja em relação ao tratamento anterior, aumento da carga tributária.

Em sendo assim, essa lei somente produz efeitos sobre os fatos geradores ocorridos a partir de primeiro de janeiro de 1991, por força de vedação inserta no artigo 150, inciso III, "a", da Constituição Federal de 1988, que tem o seguinte teor;

"Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios (grifei).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10120.000372/90-71
Acórdão nº. : CSRF/01-02.391

I - "omissis"

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado." (grifei).

O Código Tributário Nacional, complementa essa norma constitucional, ao dispor:

"Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

I - que instituem ou majoram tais impostos;"

"Art. 105 - A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do art. 116."

"Art. 144. O lançamento reporta-se à data do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada."

A Súmula nº 584, do Supremo Tribunal Federal, foi erigida sobre legislação que considerava a renda auferida no ano-base tão-somente um "padrão de estimativa" da renda ganha no exercício financeiro, ao passo que, com o Código Tributário Nacional, a renda auferida no período-base passou a ser o próprio fato gerador do tributo.

Nesse sentido, esclarece José Luiz Bulhões Pedreira, em sua consagrada obra Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas, Justec-Editora Ltda., 1979, pág. 110:

"Antes do CTN, o regime legal do imposto anual das pessoas jurídicas e físicas baseava-se na idéia de que os contribuintes eram tributados, em cada exercício financeiro da União pela renda ganha no



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10120.000372/90-71
Acórdão nº. : CSRF/01-02.391

próprio exercício da tributação; e, para poder cobrar o imposto em função da renda do exercício em curso, a lei presumia que o contribuinte auferia, em cada exercício financeiro, renda em montante igual à percebida no ano anterior. Daí a noção de ano-base do imposto. A renda ganha no ano anterior não era um fato gerador nem base de cálculo (segundo os conceitos do CTN), mas base para estimativa da renda que a lei presumia como ganha no exercício em que o imposto era devido. Essa noção foi expressamente enunciada no art. 42 do RIR de 1926 (Dec. 17.390, de 26.7.1926): (o grifo não é do original).

O imposto devido em um exercício será calculado tomando-se por base de avaliação rendimentos ou renda global no ano anterior, supostos iguais aos do exercício em que tiver de ser feito o lançamento.”

Coerente com esse princípio, a lei não tributava a renda auferida pelas pessoas físicas no ano em que transferiam residência para o exterior nem o lucro das pessoas jurídicas no ano da extinção. Além disso, até 1939 o imposto das companhias tinha como “base de avaliação” o lucro apurado em balanço encerrado até 30 de junho do mesmo exercício financeiro em que o imposto era devido.

7. Legislação aplicável no Lançamento do Crédito Tributário. - A definição de fato gerador do imposto adotada pelo CTN tornou insustentável a idéia original de que a renda auferida no ano-base é apenas “padrão de estimativa” da renda ganha no exercício ...”.

Esses ensinamentos foram acolhidos pela nossa Jurisprudência, como se verifica da decisão unânime da 5ª. Turma do Tribunal Federal de Recursos, Ap. 82.686-PR, D.J.U. de 3/05/84.

Portanto, a referida lei (Lei nº. 8.021/90), que fundamenta o lançamento do imposto exigido e questionado, por força do dispositivo constitucional e da lei complementar, somente passou a ter eficácia, para efeito de majoração do tributo, no exercício financeiro da União iniciado em 1º de janeiro de 1991, alcançando o exercício social das empresas principiado nessa data. Em outras palavras, alcançando os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/91, nos termos do artigo 144 do Código Tributário Nacional.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10120.000372/90-71
Acórdão nº. : CSRF/01-02.391

Em resumo:

A lei tributária que torna mais gravosa a tributação somente entra em vigor e tem eficácia, a partir do exercício financeiro seguinte àquele em que for publicada. O § 5º do art. 6º da Lei nº 8.021, de 12/04/90 (D.O. de 13/04/90), por ensejar aumento de imposto, não tem aplicação ao ano-base do 1990."

Em face do exposto, voto no sentido de se prover o recurso especial, cancelando-se o lançamento, com base no artigo 9º, inciso VII, do Decreto-lei nº 2.471, de 1988, uma vez constituído com base exclusivamente em extratos de depósitos bancários, não tendo sido provado os efetivos gastos do contribuinte que pudessem evidenciar sinais exteriores de riqueza..

É o meu voto.

Brasília - DF, em 16 de março de 1998


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO