



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.001544/94-74
Recurso nº. : 13.350
Matéria : IRPF - Ex: 1990
Recorrente : ROQUE PIRES MACATRÃO
Recorrida : DRJ em FORTALEZA - CE
Sessão de : 14 de maio de 1998
Acórdão nº. : 104-16.294

IRPF - DEPÓSITO BANCÁRIO - 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 nexo causal entre o depósito e o fato que representa omissão de rendimento. É de se cancelar a exigência mormente quando comprovado não se tratar de disponibilidade econômica ou jurídica do autuado.

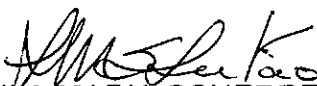
SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA - LEI Nº 8.021, DE 1990 - APLICAÇÃO - No arbitramento, em procedimento de ofício, efetuado com base em depósito bancário, nos termos do parágrafo 5º do artigo 6º da Lei nº 8.021, de 1990, é imprescindível que seja comprovada a utilização dos valores depositados como renda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

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE E RELATORA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.001544/94-74
Acórdão nº. : 104-16.294

FORMALIZADO EM: 05 JUN 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN, MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ELIZABETO CARREIRO VARÃO, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e REMIS ALMEIDA ESTOL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.001544/94-74
Acórdão nº. : 104-16.294
Recurso nº. : 13.350
Recorrente : ROQUE PIRES MACATRÃO

RELATÓRIO

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração de fl. 1, exigindo-se o imposto de renda da pessoa física, no exercício financeiro de 1990, em montante equivalente a 7.423,53 UFIR e acréscimos legais cabíveis.

A infração descrita pela fiscalização decorre de "Omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, recebido de pessoa física", caracterizados por depósitos bancários efetuados em conta corrente bancária do contribuinte, "... considerando que o fiscalizado foi o destinatário dos referidos valores e nenhum documento existe provando não ser ele o beneficiário, a legislação presume tratar-se de rendimento tributável omissso na Declaração de Rendimento do período em que foi recebido, ...".

Na impugnação de fls. 31/34, alega o contribuinte as seguintes razões de defesa, assim resumidas pela ilustre autoridade de primeiro grau, a quem peço vênia para aqui reproduzi-la:

"1. DO TERMO DE INTIMAÇÃO QUE ANTECEDEU O AUTO DE INFRAÇÃO SOB RESPOSTA (fls. 09)

O impugnante foi intimado a justificar a origem das importâncias de NCz\$500.000,00; NCz\$59.950,00 e NCz\$ 1.000.000,00, transferidas em 13/11/89; 05/12/89 e 12/12/89, respectivamente, levadas a crédito em sua conta nº 4.871-9, no Banco da Amazônia S.A, remetidas por ALBERTO ALVES MIRANDA, através da Agência do Banco BMC S/A em Brasília (fls. 11).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.001544/94-74
Acórdão nº. : 104-16.294

Dentro do prazo legal concedido, não sem antes mostrar ao fiscal JOSÉ DOMETÍLIO BRAGA, portador daquela notificação, uma caixa cheia de comprovantes de pagamentos e outros documentos alusivos ao assunto, esclarecendo sua participação como coordenador estadual de fiscalização das eleições presidenciais de 1990, respondendo naquela oportunidade (fls. 18/19) QUE TAIS VALORES FORAM APLICADOS NA DESTINAÇÃO ESPECÍFICA (TREINAMENTO E PAGAMENTO DE PESSOAL DA FISCALIZAÇÃO DE SÃO LUÍS E DO INTERIOR, INCLUSIVE ADVOGADOS, COMPRA DE MATERIAIS DE EXPEDIENTE, TELEFONES, PAGAMENTO DE TRANSPORTE DE PESSOAL, ALIMENTAÇÃO, ETC., ETC.).

2. DOS DOCUMENTOS QUE COMPROVAM A INDICAÇÃO DO IMPUGNANTE COMO COORDENADOR ESTADUAL DA FISCALIZAÇÃO PARA AS ELEIÇÕES PRESIDENCIAIS DE 1989.

Conforme documentos e justificativas apresentadas, o impugnante foi escolhido, em meados de 1989, através da indicação de amigos políticos locais, para coordenar, neste Estado (Maranhão), a equipe de fiscalização das eleições presidenciais do mesmo ano.

Para confirmar sua assertiva junto cópia da Nota Fiscal nº 0182 (fls. 38), cópia do Programa Nacional de Fiscalização para as eleições de 1989 (fls. 39/49), e cópia de memorando recebido do Coordenador Nacional da Fiscalização para as eleições de 1989 (fls. 50), e põe a disposição dessa Receita Federal, vários outros.

3. DOS COMPROVANTES DE SOLICITAÇÃO E RECEBIMENTO DOS VALORES MENCIONADOS NA INTIMAÇÃO SOB RESPOSTA.

Conforme dito e provado anteriormente, ao impugnante, como Coordenador Estadual de Fiscalização, competia-lhe, dentre outras atribuições, RECEBER E PAGAR VALORES.

Essa movimentação financeira era feita da seguinte forma:

- a) O impugnante mandava periodicamente, para a Coordenação Nacional de Brasília, os orçamentos de despesas previstas para cada mês (fls. 51/53);
- b) A Coordenação Nacional de Fiscalização de Brasília, por seu turno, transferia para o impugnante, os valores pedidos, exatos ou



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.001544/94-74
Acórdão nº. : 104-16.294

aproximados, constantes de tais orçamentos, como foi o caso das remessas dos valores de NCz\$ 500.000,00, NCz\$ 59.950,00 e NCz\$ 1.000.000,00.

Por seu turno, a Coordenação Estadual de Fiscalização empregava tais valores nos fins a que se destinavam, conforme fazem prova os documentos anexos (fls. 54/71) e, muitos outros que ficam em poder do impugnante e que não são anexados, dada a grande quantidade e volume.

OS FATOS NARRADOS NESTE TÓPICO E OS DOCUMENTOS APRESENTADOS, TAMBÉM NÃO DEIXAM QUALQUER DÚVIDA DE QUE O DINHEIRO RECEBIDO VEIO COM FIM ESPECÍFICO, E EM TAL FOI APLICADO, FATO QUE DESCARACTERIZA, SUMARIAMENTE, QUALQUER RENDIMENTO DE TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO, RECEBIDO DE PESSOA FÍSICA.

4. DA PESSOA DO REMETENTE DAS ORDENS DE PAGAMENTO,
SR. ALBERTO ALVES DE MIRANDA.

O fato de ter sido o remetente das ordens de pagamento, Sr. Alberto Alves de Miranda, REAL ou FANTASMA, nunca passou pela cabeça do impugnante, até porque essa figura de FANTASMA só veio a ser revelada à Nação por ocasião das investigações que culminaram com a derrubada do Sr. Collor de Mello, que ludibriou a grande maioria da população brasileira, entre a qual se incluiu o impugnante.

5. DA TRIBUTAÇÃO COM BASE EM PRESUNÇÃO

Da vinculação entre si, dos seguintes elementos: orçamentos, ordens de pagamentos, Coordenador Estadual de Fiscalização (autuado), Despesas Eleitorais, Pagas, Documentação anexa e arquivada, EMERGE A VERDADE MATERIAL DOS FATOS, AFASTANDO A PRESUNÇÃO PESSOAL DO AUTOR DE QUE OS NUMERÁRIOS TENHAM SIDO RECEBIDOS EM PAGAMENTO DE SERVIÇOS PRESTADOS À PESSOA FÍSICA DE ALBERTO ALVES DE MIRANDA.

Com estes esclarecimentos, fica afastada a presunção do autor de que o autuado omitiu rendimentos pagos por Alberto Aves de Miranda, por serviços prestados, na sua declaração de rendimentos relativa ao ano-base de 1989.

6. DA JURISPRUDÊNCIA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.001544/94-74
Acórdão nº. : 104-16.294

"Insustentável a tributação decorrente de simples presunção". (1º C.C. Ac. 63.961 de 07.06.1972)

"A presunção de infração é figura jurídico-fiscal imaginária. A presunção em matéria fiscal se assemelha à suspeita em matéria penal é uma simples presunção *juris tantum*, que pode ser desfeita pela prova contrária. O direito fiscal é de interpretação estrita. O ilícito fiscal deve constituir-se em um fato perfeitamente definido na Lei tributária ou fiscal, sem o que não nasce o fato gerador da infração, a tipicidade." (TJ-RJ, Ac. Ap. 90.944- Capital, de 22.04.1975, relator RL. Des. Roque Batista).

"A tributação com base em presunção somente é cabível quando expressamente prevista em Lei. Diante de eventuais indícios de omissão de receita, a fiscalização deve aprofundar os trabalhos de modo a comprovar ou não a ocorrência de irregularidades" (Ac. 101-78997, DOU de 112.04.90, p. 7031, Rel. Cons. Cândido Rodrigues Neuber).

"A tributação com base em presunção somente é cabível quando expressamente prevista em Lei" No caso o autor não citou dispositivo legal autorizante.

7. DO NÃO LANÇAMENTO DOS VALORES RECEBIDOS E PAGOS NA DECLARAÇÃO DE 1990, DO IMPUGNANTE.

O fato do impugnante não ter lançado os recebimento e pagamento feitos em sua Declaração de Imposto de Renda, relativo ao ano-base de 1989, ocorreu em decorrência do mesmo ser apenas mero repassador das quantias que lhe foram enviadas, as quais foram recebidas e pagas, APENAS TRANSITANDO PELA CONTA CORRENTE DO IMPUGNANTE, NUNCA PORÉM SE INTEGRANDO AOS RENDIMENTOS E PATRIMÔNIO.

A descrição dos fatos, por si só já seria suficiente para afastar qualquer presunção de que o impugnante foi BENEFICIÁRIO dos valores remetidos, posto que não passou de mero DESTINATÁRIO das ordens emitidas.

8. DOS COMPROVANTES DOS PAGAMENTOS FEITOS COM O PRODUTO DAS ORDENS DE PAGAMENTO SOB QUESTÃO (fls. 54/71)

Se nada do acima exposto servir para provar que os valores recebidos não se constituíram rendimentos omissos na Declaração de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.001544/94-74
Acórdão nº. : 104-16.294

Rendimentos do período em que foram recebidos, sujeitos portanto a tributação na forma da legislação do Imposto de Renda, O IMPUGNANTE PÕE À DISPOSIÇÃO DESSA RECEITA FEDERAL, MAIS DE 400 COMPROVANTES DE PAGAMENTOS, QUE, COMO DITO, NÃO SÃO ANEXADOS À PRESENTE, DADO SEU GRANDE NÚMERO E VOLUME.

OUTROSSIM, AINDA COM O MESMO OBJETIVO, PEDE O IMPUGNANTE QUE ESSA RECEITA MANDE FAZER, NA FORMA DA LEI, RIGOROSA PERÍCIA, NOS DOCUMENTOS QUE FICAM EM SEU PODER, COM VISTAS AO AFASTAMENTO DE QUALQUER DÚVIDA OU SUSPEITA, SE, POR QUALQUER RAZÃO, A PRESENTE DEFESA NÃO FOR ACATADA.

9. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Isto posto, pelo que está dito e provado, não resta a menor dúvida de que o impugnante não recebeu qualquer valor para si, que foi mero repassador de recursos, como Coordenador Estadual de Fiscalização e como integrante de um Partido Político, que formava coligação com o PRN e outros, para as eleições presidenciais e que não omitiu rendimento tributável em sua Declaração.

Finalizando, ressalta, que sempre teve conduta ilibada, que é um profissional do direito inatacável, que o seu patrimônio é futuro de seu trabalho ou proveito de herança dos seus pais, que nunca cometeu indignidade, que goza do respeito e admiração dos seus colegas e da sociedade em que vive modestamente, a custa única e exclusiva do seu trabalho diuturno, árduo e honesto, por isso não se julga merecedor de juízo comprometedor de sua honorabilidade."

A autoridade de primeira instância, não vislumbrando motivação para a realização de perícia, conclui pela prescindibilidade da mesma, na forma dos artigos 18 e 28 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748m de 1993.

Refuga aquela autoridade a extensão da jurisprudência judicial e administrativa ao julgamento, afirmando que o decreto nº 70.529, de 1974, veda a extensão de julgados judiciais no âmbito administrativo quando contrária a orientação administrativa e,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.001544/94-74
Acórdão nº. : 104-16.294

ainda, que inexistindo norma legal que atribua às decisões administrativas tal efeito, tem as mesmas eficácia restrita aos casos em que proferidas.

Quanto ao mérito, afirma não estar o fisco tributando por mera presunção, argumentando, para tanto, que a autuação decorreu de aquisição de disponibilidade de renda auferida proveniente de depósitos efetuados através de conta corrente "fria".

Decide, ainda, que a autuação com base em depósito bancário encontra suporte legal no art. 6º e seu § 5º da lei nº 8.021, de 1990, sendo esta aplicável a fatos geradores anterior, em face do disposto no § 1º do art. 144 do CTN, que transcreve.

Concluindo, tendo por base o § 1º do art. 144 do CTN, afirma ser aplicável ao lançamento quanto aos aspectos formais a lei em vigor na data do lançamento, aplicando-se, pois, a depósitos bancários efetuados em novembro/89 e dezembro/89 as disposições da Lei nº 8.021, de 1990.

Ciente em 13.08.96, interpõe o contribuinte o recurso voluntário de fls. 87/93, protocolizado em 12.09.96.

Como razões recursais, o recorrente, além de atacar o mérito, apresenta defesa suscitando preliminar de "nulidade do processo por cerceamento de defesa" e de "nulidade pela "prova obtida por meio ilícito". Para maior objetividade e clareza, passo a ler, em sessão, as razões de defesa aos ilustres pares (lido na íntegra).

As contra-razões da Fazenda Nacional encontram-se às fls. 96/97. Manifesta-se a Procuradoria quanto à procedência da perícia fiscal, considerando que a comprovação da origem e da destinação dos recursos é essencial para que possa haver



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.001544/94-74
Acórdão nº. : 104-16.294

tributação de IRPF. Alega, o ilustre Representante da Fazenda Nacional que se não houve efetiva aquisição de disponibilidade econômica, não há que se cogitar em ocorrência do fato gerador do IR.

Retornaram os autos à Delegacia da Receita Federal em São Luiz - MA, tendo sido o contribuinte intimado a apresentar, em oito dias, "Livro Caixa em que estejam escriturados os documentos comprobatórios da aplicação das parcelas ..." objeto da autuação e, ainda, "Relação dos documentos objeto da comprovação, indicando data de emissão, fornecedor ou prestador do serviço e valor, ..."

Em atendimento, comparece o contribuinte aos autos, informando estar passando às mãos do autuante o Livro Caixa, Relação dos documentos objeto da comprovação bem como documentos referentes a todos os pagamentos, em número de 1.065.

Da Informação Fiscal de fls. 101/102, transcreve-se o seguinte excerto:

"Consta da escrituração, o recebimento de 3 (três) parcelas, remetidas nas seguintes datas e valores:

14.11.89	NCZ\$500.000,00
07.12.89	59.950,00
13.12.89	1.000.000,00

As despesas, no mesmo valor das receitas, foram realizadas e escrituradas entre 01.11.89 e 31.01.90 e pela descrição dos tipos de serviços e mercadorias comparados, trata-se de pagamentos feitos a fiscais do PRN, advogados, ajuda de custo, alimentação, passagens aéreas e terrestres, locação de veículo, combustíveis, fretes, aluguéis, materiais de escritório, etc.

Os documentos, por serem de pequeno e em grande quantidade, deixaram de ser reproduzidos e juntados ao processo, no entanto, foram



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.001544/94-74
Acórdão nº. : 104-16.294

examinados e estão todos no original, com características de envelhecimento compatível com o tempo decorrido, com exceção daqueles lançados em 31.01.90, no valor de NCz\$ 53.971,84, que segundo o histórico do lançamento e informações prestadas pelo diligenciado, trata-se de despesa realizada sem a documentação comprobatória da mesma.

Está sendo anexado cópia do Livro Caixa contendo a escrituração das parcelas recebidas pelo contribuinte, no valor de NCz\$ 1.559.950,00, bem como, a despesa comprobatória de sua aplicação.”

Convém ressaltar, que a despesa escriturada no referido Livro Caixa, documentalmente comprovada, pela sua natureza, guarda correlação com campanha eleitoral, tendo em vista tratar-se de pagamentos de prestação de serviços eventuais ao PRN, fornecimento de alimentação, passagens, locação de veículos, aluguéis, materiais e expediente e etc.”

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.001544/94-74
Acórdão nº. : 104-16.294

VOTO

Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, Relatora

O recurso é tempestivo. Dele, portanto, conheço.

Quanto às preliminares suscitadas pelo recorrente, deixo de apreciá-las em face do disposto no § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, acrescentado pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, que assim estatui, *in verbis*:

"Art. 59.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta."

No mérito, entendo assistir razão ao recorrente.

A matéria já foi amplamente analisada e discutida por este Colegiado, assim como pela E. Câmara Superior de Recursos Fiscais.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.001544/94-74
Acórdão nº. : 104-16.294

Em inúmeros julgados, este Colegiado acordou, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso em casos como tais. Para exemplificar, é de citar o Acórdão nº 104-11.636, de 22.08.94, cujo entendimento encontra-se consubstanciado na ementa a seguir transcrita:

"IRPF - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Não logrando o contribuinte devidamente intimado comprovar a origem dos depósitos bancários em suas contas correntes nesses estabelecimentos, excluem-se os valores já por ele declarados como receita e tributa-se a diferença por evidente omissão de receita."

Entretanto, referido acórdão foi objeto de recurso especial, tendo a Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais reformado tal entendimento, conforme Acórdão nº CSRF/01-1.911, de 1995, conforme espelha a sua ementa a seguir transcrita:

"CANCELAMENTO DE DÉBITOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - 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."

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 vênias 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.001544/94-74
Acórdão nº. : 104-16.294

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 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.001544/94-74
Acórdão nº. : 104-16.294

"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:

.....

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.001544/94-74
Acórdão nº. : 104-16.294

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.

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 sofresse lançamento após esse mandamento legal, não.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.001544/94-74
Acórdão nº. : 104-16.294

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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.001544/94-74
Acórdão nº. : 104-16.294

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:

- 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 FÁBIO FANUCCHI, em seu "Curso de Direito Tributário Brasileiro" Ed. Resenha Tributária, S.P., escreveu:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.001544/94-74
Acórdão nº. : 104-16.294

"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 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
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.001544/94-74
Acórdão nº. : 104-16.294

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.

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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.001544/94-74
Acórdão nº. : 104-16.294

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).

I - "omissis"

.....



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.001544/94-74
Acórdão nº. : 104-16.294

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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.001544/94-74
Acórdão nº. : 104-16.294

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.

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."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.001544/94-74
Acórdão nº. : 104-16.294

Reconhece-se que os valores de depósitos bancários, por si só, não podem constituir em lançamento pelo simples fato de não serem fato gerador de imposto de renda.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, define em seu artigo 43 que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza.

De uma análise com mais acuidade dos termos que definem o fato gerador do imposto de renda tem-se:

a) Disponibilidade econômica ou jurídica que são duas espécies distintas e independentes de disponibilidade: a econômica, que se traduziria na percepção efetiva do rendimento, e a jurídica, assim entendida o direito de receber um crédito na forma de um rendimento a realizar;

b) renda e proventos de qualquer natureza que seria o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e proventos de qualquer natureza e os acréscimos patrimoniais que não sejam renda.

Dessa análise, constata-se que na definição do fato gerador de renda (artigo 43 do CTN) com a idéia, implícita, da existência necessária de um acréscimo patrimonial, leva-nos a concluir que a ocorrência do fato gerador está condicionada à disponibilidade efetiva de acréscimo patrimonial. Assim, certo é que se trata de uma realidade e não de uma presunção.

Assim é que, como já dito anteriormente, com o advento do DL nº 2.471, de 1988, a utilização do depósito bancário, de "per si", como base de arbitramento, para



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.001544/94-74
Acórdão nº. : 104-16.294

lançamento do imposto de renda, a partir de então passou a ser considerado insuficiente, vindo a ser restabelecido comente a partir de abril de 1990, com a edição da Lei nº 8.021 (art. 6º, § 5º).

Pode-se concluir que depósitos bancários podem se constituir em valiosos indícios mas não prova de omissão de rendimentos e não caracterizam, por si só, disponibilidade econômica de renda e proventos, nem podem ser tomados como valores representativos de acréscimos patrimoniais. Para amparar o lançamento, mister que se estabeleça um nexu causal entre cada depósito e o rendimento omitido, não devendo, pois, prevalecer o lançamento sob este aspecto.

Em face do exposto, vê-se que a atuação encontra-se eivada de vícios que nos levam a prover o recurso. Senão vejamos. Baseia-se a autuação exclusivamente em depósitos bancários; não ser aplicável a Lei nº 8.021, de 1990, pois ainda não vigente quando da ocorrência do fato gerador; ainda que fosse aplicável esse diploma legal, não foi realizado o comparativo e a adoção do critério mais favorável ao contribuinte, em obediência ao § 6º do art. 6º da Lei nº 8.021, de 1990. Não obstante essas falhas, é de se destacar que, efetivamente, os valores depositados não constituíram disponibilidade econômica ou jurídica do contribuinte, o que de início, é suficiente para descaracterizar o lançamento, conforme constatado após realização da diligência sugerida pela douta Procuradoria da Fazenda Nacional.

Em face do exposto, voto no sentido de se prover o recurso para cancelar o crédito constituído com base exclusivamente em extratos bancários.

É o meu voto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.001544/94-74
Acórdão nº. : 104-16.294

Sala das Sessões - DF, em 14 de maio de 1998


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO