



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Handwritten signature and mark

Processo nº. : 10384.002371/95-10
Recurso nº. : 15.481
Matéria : IRPF - Exs: 1991 a 1993
Recorrente : JOSÉ LUIZ MARTINS MAIA
Recorrida : DRJ em FORTALEZA - CE
Sessão de : 15 de abril de 1999
Acórdão nº. : 104-17.001

IRPF - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - O Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/89, será apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovados pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planilhamento financeiro ("fluxo de caixa"), onde são considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês pelo contribuinte.

IRPF - CANCELAMENTO DE DÉBITOS - VALORES CONSTANTES DE EXTRATOS BANCÁRIOS - Estão cancelados pelo artigo 9º, inciso VII, do Decreto-lei n.º 2.471/88, os débitos de imposto de renda que tenham por base a renda presumida através de arbitramento com base, exclusivamente, sobre valores constantes de extratos ou comprovantes bancários.

IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA - 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 parágrafo 5º do artigo 6º da Lei n.º 8.021, de 12/04/90 (D.O.U de 13/04/90), por ensejar aumento de imposto não tem aplicação ao ano-base de 1990.

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA - LANÇAMENTO COM BASE EM EXTRATOS BANCÁRIOS - No arbitramento, em procedimento de ofício, efetuado com base em depósito bancário ou cheque emitido, nos termos do parágrafo 5º do artigo 6º da Lei n.º 8.021, de 12/04/90, é imprescindível que seja comprovada a utilização dos valores depositados como renda consumida, evidenciando sinais exteriores de riqueza, visto que, por si só, depósitos bancários não constituem fato gerador do imposto de renda pois não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos. O Lançamento assim constituído só é admissível quando ficar comprovado o nexo causal entre os depósitos e o fato que represente omissão de rendimento. Devendo, ainda, neste caso (comparação entre os depósitos bancários e a renda consumida), ser levada a efeito a modalidade que mais favorecer o contribuinte.

Recurso provido.

Handwritten signature

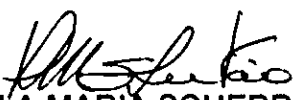


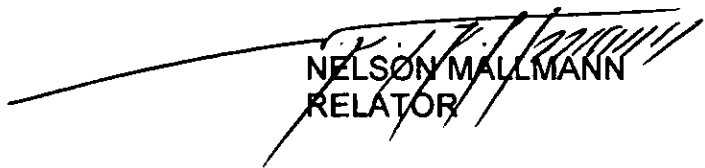
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10384.002371/95-10
Acórdão nº. : 104-17.001

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
JOSÉ LUIZ MARTINS MAIA.

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


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 14 MAI 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros 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. : 10384.002371/95-10
Acórdão nº. : 104-17.001
Recurso n. : 15.481
Recorrente : JOSÉ LUIZ MARTINS MAIA

RELATÓRIO

JOSÉ LUIZ MARTINS MAIA, contribuinte inscrito no CPF/MF 011.313.033-34, residente e domiciliado na cidade de Teresina, Estado do Piauí, à Av. Frei Serafim, n.º 2.436 - Bairro Centro, jurisdicionado à DRF/TSA/PI, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 691/718, prolatada pela DRJ em Fortaleza - CE, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 727/734.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 14/08/95, o Auto de Infração - Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 01/24, com ciência em 14/08/95, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 922.449,75 UFIR (referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da TRD acumulada como juros de mora no período de 04/02/91 a 02/01/92; da multa de lançamento de ofício de 50%, para os fatos geradores até mai/91; de 80% para fatos geradores de jun/91 e de 100% para os fatos geradores a partir de jul/91; e dos juros de mora de 1% ao mês, excluído o período de incidência da TRD, calculados sobre o valor do imposto, referente aos exercícios de 1991 a 1993, correspondente, respectivamente, aos anos-base de 1990 a 1992.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10384.002371/95-10
Acórdão nº. : 104-17.001

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde o Fisco analisando suas declarações de IRPF, inclusive Anexos da Atividade Rural relativo aos anos de 1990/1992, bem como as declarações de IRPJ das empresas Agropecuária Mucambo S/A e Mepal, das quais o autuado participa; analisando também os extratos bancários das contas correntes nos Banco do Brasil S/A, conta-2673266, agência-3596; Banco Bradesco S/A, conta-28305, agência-405; Banco Banespa S/A, conta-185895, agência-100; Banco Citibank, conta-9601423, agência-008; Banco do Nordeste do Brasil, conta-097848, agência-056; Bamerindus S/A, conta-0417294346, agência-0417, fornecidos pelo próprio contribuinte, quando da entrega dos documentos elencados no Termo de Início de Fiscalização, a fiscalização verificou que durante esses anos, foram registrados vários depósitos de grande vulto, nessas contas, que mereceram uma análise detalhada.

A fiscalização montou com base nos extratos bancários um conjunto de planilhas com o objetivo de verificar se houve ou não transação interbancária. Para melhor visualização, cada planilha foi elaborada com um intervalo de cinco dias antes e cinco dias depois em relação a cada depósito, sendo feita a circularização em todas as contas com movimento no período do depósito, além de uma análise individual para os mesmos e análises dos depósitos.

Intimado o contribuinte a informar e comprovar a origem de tais depósitos através da intimação datada de 28/06/94, o mesmo não respondeu satisfatoriamente a este questionamento. Desta forma procedeu-se ao levantamento das variações patrimoniais do contribuinte, nos anos-base de 1990, 1991 e 1992, onde a fiscalização constatou nesses anos o ingresso de depósitos de origem desconhecida.

Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos e 8º da Lei n.º 7.713/88, art. 1º ao 4º da Lei 8.134/90 e art. 6º da Lei n.º 8.021/90.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10384.002371/95-10
Acórdão nº. : 104-17.001

Irresignado com o lançamento, o autuado, apresenta, tempestivamente, em 13/09/95, a sua peça impugnatória de fls. 509/524, solicitando que seja acolhida a impugnação e julgado improcedente o Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que os extratos bancários foram obtidos por meios ilícitos, porquanto grande parte deles foram colhidos diretamente junto às instituições bancárias, o que ocasionou a quebra do sigilo bancário do contribuinte, contrariando a Carta Magna haja vista inexistir requisição judicial;

- que já é assunto sedimentado que os eventuais depósitos bancários de origem não comprovada representam apenas indícios, cabendo ao fisco provar que houve a omissão de renda tributável. Neste sentido, propõe o cancelamento previsto no artigo 9º do Decreto-lei nº 2.471/88 e a Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos, a qual continua em vigor mesmo após a edição da Lei nº 8.021/90, conforme entendem os julgadores administrativos e os órgãos judicantes;

- que o auto de infração é nulo haja vista que o processo fiscalizatório se prolongou por vinte meses, e, por várias vezes foram vencidos os prazos legais para continuidade da fiscalização;

- que a fiscalização afirma que os depósitos bancários têm "origem desconhecida", porém, enquadra-os na figura de fato gerador do imposto, sem qualquer indício, tampouco apresenta prova concreta de que tais depósitos provinham da percepção de rendimentos sujeitos à tributação e a ela sonegados;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10384.002371/95-10
Acórdão nº. : 104-17.001

- que as planilhas elaboradas pelos auditores, com base nos extratos bancários, não têm qualquer embasamento legal ou técnico, a fim de provar a tipificação legal de acréscimo patrimonial a descoberto;

- que também, não é crível que passados dois, três ou quatro anos, a pessoa física pudesse conservar memória do destino ou despesa de cada um dos cheques que emitiu ou da origem dos recursos de cada um dos depósitos que efetuou, em uma ou mais contas bancárias;

- que a variação patrimonial do contribuinte deve ser apurada entre os saldos dos valores agregados ao seu patrimônio dentro do período compreendido entre 01/01 e 31/12/ de um determinado ano-base, não sendo admissível o método utilizado pelo fisco;

- que examinando o quadro demonstrativo de origens e aplicações de recursos do contribuinte, embasador do auto de infração, verifica-se que foram omitidos entre as origens e aplicações, no ano-base de 1990 diversos valores, verificando-se que o quadro não obedece aos princípios de consistência e confiabilidade que se exige de uma demonstração contábil, sendo absolutamente imprestável como prova;

- que a variação patrimonial demonstrada no quadro demonstrativo relativo à DIRFF/92 padece do mesmo vício insanável ao elencar valores por critério de caixa e por critério de competência, sem qualquer vinculação com os critérios e métodos de apuração convencionais;

- que está plenamente demonstrado que o auto de infração em epígrafe não tem qualquer embasamento factual ou legal para ser mantido, pelos insanáveis vícios de forma, conteúdo, legalidade e até de conformidade com as provas documentais que elenca.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10384.002371/95-10
Acórdão nº. : 104-17.001

Consta às fls. 601/603 o despacho decisório aprovando o Parecer nº 252/96, solicitando diligência à DRF – Teresina – PI, com a finalidade de melhor formar o convencimento da autoridade julgadora.

Consta às fls. 653/656 o Relatório de Diligência Fiscal emitido pela DRF de Teresina – PI.

Consta às fls. 657/681 Termo Complementar ao Auto de Infração, emitido pela DRF – Teresina – PI, agravando a exigência tributária inicial.

Consta às fls. 685/688 a peça impugnatória ao Auto de Infração Complementar.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a autoridade singular conclui pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção em parte do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que o contribuinte em sua defesa de fls. 685/688, alega como preliminar, que o Auto de Infração originado pela FM 00039, de 14/08/95, deve ser considerado nulo e sumariamente arquivado, haja vista que este foi substituído pelo Auto de Infração iniciado pela FM 00021, de 01/04/97, exigindo o montante de 996.476,62 UFIR, entendendo que não houve lançamento suplementar;

- que neste particular não há como se concordar com o contribuinte quando propugna pela nulidade do auto de infração original, já que da análise dos autos, vê-se que a fiscalização apenas corrigiu meras falhas materiais existentes no auto de infração



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10384.002371/95-10
Acórdão nº. : 104-17.001

originalmente lavrado. No denominado auto de infração complementar não foi trazido nenhum fato novo que alterasse a essência do lançamento original; o que houve foram apenas ajustes nos valores, em atenção às alegações apresentadas pelo contribuinte e aos esclarecimentos solicitados por esta DRJ quando da diligência deferida;

- que ocorre que o imposto de renda pessoa física conforme apurado nos presentes autos, utilizou-se de uma gama de operações efetuadas durante todo o ano-base, de forma globalizada, implicando que a alteração de determinado valor implica em modificação do valor final apurado, haja vista o cotejamento entre os diversos recursos e aplicações;

- que porém, não há qualquer justificativa legal para a lavratura do segundo auto de infração, nem, tampouco, pode-se perquirir sobre a nulidade do primeiro auto de infração lavrado, o qual foi tempestivamente impugnado, devendo merecer a apreciação do litígio pela autoridade julgadora competente. Ressalte-se que, também, não há que se falar em prazo decadencial no presente momento, tendo em vista que o lançamento foi efetivado em 14/08/95, quando da ciência do contribuinte ao auto de infração original;

- que em virtude do exposto e da declaração de nulidade proclamada, passa-se ao julgamento da lide, objeto do auto de infração original, observando-se todos os elementos de argumentação, contra-argumentação e provas materiais constantes dos presentes autos, de tal forma a não resultar em qualquer prejuízo para o sujeito passivo, inclusive quanto ao seu direito ao contraditório e ampla defesa;

- que alega o contribuinte que os extratos bancários foram obtidos por meios ilícitos, haja vista inexistir requisição judicial. Argüi, também, que a Súmula 182 do extinto TFR continua em vigor, mesmo após a edição da Lei nº 8.021/90, devendo ser cancelado o lançamento efetuado com base exclusivamente em valores extraídos de extratos bancários;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10384.002371/95-10
Acórdão nº. : 104-17.001

- que inicialmente, mister se esclarecer que a presente autuação não efetivou-se na análise exclusiva de extratos bancários; a variação patrimonial a descoberto apurada pelo fisco teve por base as declarações IRPF, exercícios de 1991 a 1993, inclusive anexos da atividade rural;

- que os extratos bancários de contas correntes do contribuinte, foram fornecidos, inicialmente, pelo próprio contribuinte, quando da entrega dos documentos elencados no Termo de Início de Fiscalização, conforme relação de documentos de fls. 266/271;

- que ademais, embora não conste dos autos a solicitação aos estabelecimentos bancários aduzida pelo contribuinte, ao fisco é autorizado o acesso a contas correntes bancárias dos contribuinte, por expressa determinação legal, conforme pode-se inferir da Lei nº 4.595/64, artigo 38, §§ 5º e 6º, da Lei nº 5.172/66, artigo 197 e Lei nº 8.021/90, artigo 8º;

- que a Súmula nº 182 do extinto Tribunal Federal de Recurso, citada pelo contribuinte em sua defesa, não se aplica para o presente caso, visto que tal decisão foi prolatada sob vigência de legislação anterior a em vigor na data do lançamento (Lei nº 8.021/90);

- que quanto ao Decreto-lei nº 2.471/88, têm-se que é pacífico o entendimento da jurisprudência de que o citado dispositivo legal se referiu aos processos administrativos protocolizados até a data em que o Decreto-lei entrou em vigor, não se aplicando às ações fiscais posteriores a sua vigência;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10384.002371/95-10
Acórdão nº. : 104-17.001

- que portanto, não se pode considerar as arguições do contribuinte quanto ao Decreto-lei nº 2.471/88, tendo em vista a inaplicabilidade do citado diploma legal ao presente caso, mormente nas situações em que não se constata a exclusividade da ação fiscal com base em extratos bancários, para a apuração da base imponible;

- que não houve quebra ilegal de sigilo bancário, haja vista que o fisco agiu dentro dos limites estabelecidos em lei, ficando as informações fornecidas pelo contribuinte e/ou pelas instituições financeiras ao abrigo do determinado "sigilo fiscal" nos termos do disposto no artigo 198 CTN;

- que quanto às decisões judiciais citadas pelo contribuinte, mister se ressaltar que o CTN não se arrola a jurisprudência judicial dentre as fontes de Direito Tributário. Ademais, é pacificado o entendimento de que as decisões judiciais produzem os seus efeitos apenas em relação às partes que integram o processo judicial, e com estrita observância do conteúdo dos julgados;

- que ademais, a matéria de que trata os autos não se enquadra no disposto no art. 77 da Lei nº 9.430/96, combinado com o parágrafo único do art. 4º do Decreto nº 2.346/97, uma vez que o art. 8º da Lei nº 8.021/90 não foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, única hipótese de afastamento de aplicação de norma legal autorizada aos órgãos julgadores da Administração Fazendária;

- que relativamente ao tempo de duração da ação fiscal, e ao vencimento dos prazos legais para continuidade da fiscalização, esta matéria é tratada pelo artigo 7º do Decreto nº 70.235/72, o qual prevê as formas de se iniciar o procedimento fiscal, com a conseqüente exclusão da espontaneidade do sujeito passivo. Porém, como o contribuinte não deve esperar indefinidamente pelo fisco, o § 2º do citado artigo dispõe que se a repartição fiscal não der continuidade à sua ação, o contribuinte readquirirá a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10384.002371/95-10
Acórdão nº. : 104-17.001

espontaneidade, passados sessenta dias, sem que haja a prorrogação, sucessiva, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos;

- que relativamente à origem dos recursos utilizados nos depósitos bancários deve-se ressaltar que o propósito fiscal é unicamente o de receber o tributo devido, não se perquirindo sobre os meios pelos quais o contribuinte tenha adquirido a disponibilidade econômica. Nesta hipótese, é que cabe ao fisco identificar a aquisição da disponibilidade econômica e o momento da ocorrência do fato gerador "situação de fato" (data da efetivação de cada um dos depósitos com recursos de "origem desconhecida".;

- que para o cálculo da variação patrimonial, os autuantes efetuaram o cotejamento entre os "recursos" e "aplicações" relativos a cada ano-base, utilizando o período anual, não se vislumbrando nenhum vício no método adotado pelo fisco. A partir desta apuração é que foi analisado se os depósitos considerados de "origem desconhecida" estariam cobertos pelos saldos positivos da variação patrimonial apurada, efetuando-se a tributação dos valores a descoberto, com base na sistemática de recolhimento mensal obrigatório, determinada pelo artigo 52 da Lei nº 4.069, corroborada pelo novo sistema de apuração do imposto de renda das pessoas físicas a partir de 01/01/89, introduzido pela Lei nº 7.713/88;

- que diante os ajustes realizados as variações patrimoniais apuradas para os exercícios de 1991 passa a ser Cr\$ 8.595.239,02 positivo; para o exercício de 1992 passa a ser Cr\$ 14.000.138,79 positivo e para o exercício de 1993 passa a ser 295.646,95 negativo;

- que observe-se, no entanto, que para o exercício de 1993, após o saneamento efetuado nos recursos e dispêndios apurados, incorre-se no agravamento da exigência inicial relativamente ao ano-calendário de 1992, devendo ser observado o disposto



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10384.002371/95-10
Acórdão nº. : 104-17.001

no parágrafo único do artigo 15 do Decreto nº 70.235/72, com a adoção dos procedimentos na Portaria SRF nº 4.980/94;

- que quanto à existência de depósitos bancários em nome da pessoa física, cuja origem não esteja devidamente justificada, deve ser tomada como indício conducente à presunção legal de tratar-se de renda pessoal auferida e não declarada, configurando acréscimo patrimonial não justificado, ou sinais exteriores de riqueza, completando-se a prova quando corroborada por outras circunstâncias verificadas em cada caso. A comprovação da veracidade do fato e da proveniência do numerário deve ser feita pelo contribuinte, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, para fins de elidir a tributação;

- que no presente caso, o contribuinte intimado, fls. 272/275, a comprovar, de forma individualizada, a origem dos depósitos bancários, não logrou justificar tais recursos, fls. 276/278, argüindo simplesmente sobre a existência de recursos declarados superiores aos depósitos efetuados, sem preocupar-se com as demais aplicações realizadas;

- que as planilhas de fls. 332/489, ao detalhar a movimentação financeira, mês a mês, com todas as entradas e saídas de numerário das contas correntes do contribuinte, constatou que a maioria dos depósitos não provinha dos rendimentos declarados, nem tampouco de transações interbancárias, confirmando, desta forma, que houve ingresso de recursos de origem desconhecida;

- que assim, da análise dos documentos probatórios acostados aos autos, forçoso reconhecer que o contribuinte não consegue comprovar, de modo irrefutável, que os recursos depositados provêm dos rendimentos declarados. Portanto, com base no disposto no parágrafo 5º do artigo 6º da Lei nº 8.021/90, em vigor à data da autuação, os valores dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10384.002371/95-10
Acórdão nº. : 104-17.001

depósitos bancários que o contribuinte não logrou comprovar a origem dos recursos neles utilizados, devem ser submetidos à devida tributação, por configurarem-se em recursos mantidos à margem do crivo do imposto. Porém, nos exercícios onde apurou-se "variação patrimonial positiva" deve a sobra de "recursos" ser mantida para cobrir os depósitos bancários cujas origens não foram comprovadas;

- que também, observa-se pelos demonstrativos de fls. 672/678 que o imposto de renda devido a título de carnê-leão foi calculado com base em "Rendimentos Sujeitos a Recolhimento Mensal Obrigatório". Ocorre que, conforme entendimento traduzido na Instrução Normativa SRF nº 046, de 13/05/97, no caso de imposto de renda devido pelas pessoas físicas sob a forma de recolhimento mensal não pago, quando corresponderem a rendimentos percebidos até 31/12/96, serão computados na determinação da base de cálculo anual do tributo, lançando-se o imposto suplementar daí resultante com o acréscimo de multa de ofício de 75%, nos termos do inciso I, do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, e de juros de mora na forma da legislação aplicável;

- que por fim, haja vista o disposto no artigo 1º da Instrução Normativa SRF nº 032, de 09/04/97, deve ser cancelada a parte relativa à existência da TRD, como juros de mora, no período compreendido entre 04/02/91 a 29/07/91.

A ementa que consubstancia os fundamentos da decisão da autoridade julgadora singular é a seguinte:

**"IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA
NULIDADE – LAVRATURA DE SEGUNDO AUTO DE INFRAÇÃO**

- É ilegítimo o procedimento fiscal que efetuar novo lançamento sobre os mesmos fatos materiais e fundamentos jurídico dispostos em auto de infração, constante dos autos, tempestivamente impugnado, e ainda não apreciado pela autoridade julgadora competente, devendo ser reconhecida e proclamada a nulidade do segundo auto de infração indevidamente lavrado.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10384.002371/95-10
Acórdão nº. : 104-17.001

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

- A partir de 01/01/1989 o imposto de renda das pessoas físicas passou a ser devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital fossem percebidos. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer formas e a qualquer título.

- Tributam-se as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis na declaração, por rendimentos isentos ou não tributáveis ou por rendimentos tributados exclusivamente na fonte.

- Tributam-se os rendimentos apurados com base em depósitos realizados junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não logre comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações.

RENDIMENTOS DO TRABALHO PARLAMENTAR – AJUDA DE CUSTO

- Classificam-se como tributáveis, os rendimentos percebidos pelo exercício de atividade parlamentar, junto à Câmara Federal, que não satisfaçam à condição prevista no artigo 6º, inciso XX, da Lei nº 7.713/88, devendo estes compor os recursos disponíveis para comprovar a variação patrimonial do contribuinte.

AGRAVAMENTO DA EXIGÊNCIA INICIAL

- Na hipótese de agravamento da exigência inicial decorrente de decisão de primeira instância, será reaberto o prazo de 30 (trinta) dias para a apresentação de defesa a partir da ciência desta, nos termos no disposto no parágrafo único do artigo 15 do Decreto nº 70.235/72.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO DO IMPOSTO DEVIDO SOBRE RENDIMENTOS SUJEITOS AO RECOLHIMENTO MENSAL – CARNÊ-LEÃO

Conforme entendimento traduzido na Instrução Normativa SRF nº 046, de 13/05/97, no caso de imposto de renda devido pelas pessoas físicas sob a forma de recolhimento mensal (carnê-leão) não pago, quando correspondente a rendimentos recebidos até 31/12/96, serão estes computados na determinação da base de cálculo anual do tributo, lançando-se o imposto suplementar daí resultante com o acréscimo de multa de ofício e de juros de mora.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10384.002371/95-10
Acórdão nº. : 104-17.001

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Aplicação retroativa da multa menos gravosa – A multa de lançamento de ofício de que trata o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, equivalente a 75% (setenta e cinco por cento) do imposto, sendo menos gravosa que a vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador, aplica-se retroativamente, tendo em vista o disposto no artigo 106, inciso II, alínea "c" do Código Tributário Nacional.

JUROS DE MORA – TAXA REFERENCIAL DIÁRIA (TRD)

- Conforme Instrução Normativa SRF nº 32/97, é incabível a cobrança de juros de mora com base na TRD no período que medeia 04 de fevereiro de 1991 a 29 de julho de 1991.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 30/04/98, conforme Termo constante às folhas 718/720, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (18/05/98), o recurso voluntário de fls. 727/734, instruído pelos documentos de fls. 721/726, no qual demonstra total irresignação contra a decisão supra ementada, baseado nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado, em síntese, pelos seguintes argumentos:

- que o contribuinte entende que o julgador, ao anular o auto de infração de fls. 658/681, extinguiu o processo, uma vez que o auto anterior já havia sido anulado pela autoridade lançadora, estando o processo alicerçado em dois autos de infração, ambos anulados por duas autoridades distintas;

- que tendo em vista o incidente processual, requer o contribuinte que esse Colendo Conselho, declare anti-jurídico tal procedimento, considerando extinto o processo uma vez que os dois autos de infração em que o mesmo se baseia foram anulados por autoridades competentes para tal;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10384.002371/95-10
Acórdão nº. : 104-17.001

- que o exame do mérito do presente processo não demanda ou necessita de grandes elucubrações ou profunda exegese para o seu deslinde; resume-se todo o caso em uma única e exclusiva questão de direito: depósitos bancários, por si só, constituem de per si e isoladamente prova bastante de rendimentos auferidos e tributáveis, ou são apenas indícios, exigindo para a imposição do tributo que o Fisco os vincule a renda sonegada a tributação?.

Consta às fls. 724/726, Medida Liminar em Mandado de Segurança, expedida pelo juiz da 3ª Vara Federal, para que a autoridade coatora receba o recurso administrativo sem a exigência de depósito prévio.

É o Relatório.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10384.002371/95-10
Acórdão nº. : 104-17.001

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O recurso é tempestivo e preenche as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

O litígio em discussão nestes autos versa, de acordo com a fiscalização, sobre acréscimo patrimonial a descoberto, originado pela falta de recursos com origem justificada para acobertar os depósitos realizados em contas correntes de sua titularidade, bem como, no ano-calendário de 1992, acréscimo patrimonial a descoberto com base no levantamento anual de origens e aplicações de recursos.

Da análise dos autos constata-se que parte da matéria lançada tem suporte exclusivamente em depósitos bancários, ou seja, foi considerando omissão de rendimentos a soma dos valores lançados em extratos bancários cuja origem não tenha sido satisfatoriamente esclarecida, nem comprovada tratar-se de importâncias já oferecidas à tributação ou que sejam não tributáveis ou tributadas exclusivamente na fonte.

O lançamento de crédito tributário baseado exclusivamente em cheques emitidos, depósitos bancários e/ou de extratos bancários, sempre teve sérias restrições, seja na esfera administrativa, seja no judiciário.

O próprio legislador ordinário, através do inciso VII do artigo 9º do Decreto-lei n.º 2.471/88, determinou o cancelamento de débitos tributários constituídos exclusivamente com base em depósitos bancários não comprovados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10384.002371/95-10
Acórdão nº. : 104-17.001

O Poder Executivo, na Exposição de Motivos para esse dispositivo assim se manifestou:

"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."

A propósito, é de se destacar o voto condutor do Acórdão n.º 101-86.129, de 22/02/94, de lavra da ilustre Conselheira Mariam Seif, merecendo destaque 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 enexistia autorização 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 n.º 8.021/90.

Nem se argumente que o cancelamento só alcançou os débitos cujos lançamentos tenham ocorrido até setembro de 1988, data da edição do Decreto-lei n.º 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."

Por sua vez, do Acórdão da CSRF n.º 01-1.898, de 21 de agosto de 1995, que analisa a matéria, tendo por Relator o ilustre Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes, merece destaque o seguinte trecho, a seguir transcrito:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10384.002371/95-10
Acórdão nº. : 104-17.001

"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 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 n.º 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 n.º 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."

Do Acórdão da CSRF n.º 01-1.911, de 06 de novembro de 1995, que analisa a matéria, tendo por Relator o ilustre Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes, merece destaque o seguinte trecho, a seguir transcrito:

"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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10384.002371/95-10
Acórdão nº. : 104-17.001

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.

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 ao princípio da isonomia estabelecido 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: (grifei).
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;”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10384.002371/95-10
Acórdão nº. : 104-17.001

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."

Nem se poderia afirmar de que o lançamento no caso concreto não se baseara exclusivamente em extratos bancários (emissão de cheques, depósitos bancários), posto que não foi trazida aos autos nenhuma prova, ou sequer fortes indícios, de que o contribuinte realizara operações cujos resultados omitira ao fisco, depositados em sua conta corrente bancária. Tudo não passou de presunção. E de presunção não autorizada por lei.

De qualquer sorte, afigura-se inegável que o arbitramento da base de cálculo do tributo tomou exclusivamente como objeto de apuração os depósitos bancários como renda consumida. Ora, tal procedimento que já não encontrava respaldo na jurisprudência do Egrégio Tribunal Federal de Recursos, foi definitivamente afastado pelo Decreto-lei n.º 2.471/88.

Verifica-se, pois, que depósitos bancários, emissão de cheques, extratos de contas bancárias, podem, eventualmente, estar sugerindo possível existência de sinais de riqueza não coincidente com a renda oferecida à tributação. Isto quer dizer que embora os depósitos bancários possam refletir sinais exteriores de riqueza, não caracterizam, por si só, rendimentos tributáveis.

Embora os elementos colhidos pela fiscalização em confronto com os constantes das declarações respectivas, autorizem a conclusão de que, na espécie, possa ter ocorrido ocultação de rendimentos percebidos pelo autuado. O método de apuração, no entanto, baseado apenas em extratos bancários (depósitos), não oferece adequação técnica e consistência material de ordem a afastar a conjectura de simples presunção, com vista à identificação e quantificação do fato gerador, em particular, embora possam induzir omissão



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10384.002371/95-10
Acórdão nº. : 104-17.001

de receitas, aumento patrimonial ou sinal exterior de riqueza, no entanto, não são em si mesmo, exigíveis em hipótese de incidência, para efeito de imposto de renda, particularmente em se tratando de rendimento com vista à “acréscimo patrimonial a descoberto”, quando o fato gerador deve oferecer consistência suficiente em ordem à afastar a conjectura ou a simples presunção, para segurança do contribuinte e observância dos princípios de legalidade e da tipicidade.

A fiscalização deve, em casos como o presente, aprofundar suas investigações, procurando demonstrar o efetivo aumento de patrimônio e/ou consumo do contribuinte, através de outros sinais exteriores de riqueza, a exemplo do levantamento dos gastos efetuados através dos cheques emitidos. Não basta que o contribuinte não esclareça convenientemente a origem dos depósitos ou dos cheques emitidos. Embora tal fato possa ser um valioso indício de omissão de receita, não é suficiente por si mesmo para amparar o lançamento, tendo em vista o disposto na lei.

Nenhuma outra diligência foi realizada no sentido de corroborar o trabalho fiscal no que tange aos depósitos bancários. Mesmo assim o fisco resolveu lavrar o lançamento, tendo como suporte os extratos bancários. Vê-se que realmente o lançamento do crédito tributário está lastreado somente em presunção. E ela é inaceitável neste caso.

Os depósitos bancários e/ou cheques emitidos, como fato isolado, não autorizam o lançamento do imposto de renda, pois não configura o fato gerador desse imposto. O fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza conforme esta previsto no art. 43 do Código Tributário Nacional.

O lançamento do imposto de renda realizado com base em simples extratos bancários, sem a demonstração de que o movimento bancário deu origem a uma



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10384.002371/95-10
Acórdão nº. : 104-17.001

disponibilidade econômica, e por conseguinte, a um enriquecimento do contribuinte, o qual deveria ser tributado e não foi, não pode prosperar.

Como é cediço, e tal fato já foi exaustivamente demonstrado, os extratos bancários só se prestam a autorizar uma investigação profunda sobre a pessoa física ou jurídica, com o escopo de associar o movimento bancário a um aumento de patrimônio, a um consumo, a uma riqueza nova; enfim à uma disponibilidade financeira tributável.

É óbvio que qualquer levantamento fiscal realizado a partir de informações constantes nos extratos bancários, concluirá pela existência de inúmeros depósitos, cujas origens impescindem de uma averiguação mais minudente por parte da fiscalização, para embasarem a instauração do procedimento fiscal e o lançamento do tributo correspondente, o que não ocorreu no caso vertente.

Resta examinar a litude da aplicação do artigo 6º da Lei n.º 8.021, de 12/04/90, ao caso sob julgamento.

Inicialmente se faz necessário ressaltar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais já se pronunciou, através do Acórdão nº CSRF/01-1.911, de 06 de novembro de 1995, que artigo 6º da Lei nº 8.021/90, só se aplica a fatos geradores ocorridos a partir do ano-base de 1991, merecendo destaque os seguintes excertos:

"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, alcançado os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/91, nos termos do artigo 144 do Código Tributário Nacional.

Em resumo:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10384.002371/95-10
Acórdão nº. : 104-17.001

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 parágrafo 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."

Diz a Lei n.º 8.021/90:

"Art. 6º - O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

Parágrafo 1º - Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

.....
Parágrafo 5º - O arbitramento poderá ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Parágrafo 6º - Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte."

Da norma supra, pode-se concluir o seguinte:

- que não há qualquer dúvida quanto à possibilidade de arbitrar-se o rendimento em procedimento de ofício, desde que o arbitramento se dê com base na renda presumida, mediante a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte. É óbvio, pois, que tal procedimento permite caracterizar a disponibilidade econômica uma vez que, para o contribuinte deixar margem a evidentes sinais exteriores de riqueza é porque houve renda auferida e consumida, passível, portanto, de tributação por constituir fato gerador de imposto de renda nos termos do art. 43 do CTN;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10384.002371/95-10
Acórdão nº. : 104-17.001

- que para o arbitramento levado a efeito com base em depósitos bancários, nos termos do parágrafo 5º, é imprescindível que seja realizado também com base na demonstração de gastos realizados, em relação a cada crédito em conta corrente. Pois a essa conclusão se chega visto que o disposto no parágrafo 5º não é um ordenamento jurídico isolado mas parte integrante do artigo 6º e a ele vinculado, o que necessariamente levaria a autoridade fiscal a realizar o rastreamento dos cheques levados a débito para comprovar que os créditos imediatamente anteriores caracterizassem, sem qualquer dúvida, renda consumida e passível de tributação;

- que se o arbitramento levado a efeito fosse apenas com base em valores de depósitos bancários e/ou cheques emitidos, sem a comprovação efetiva de renda consumida, estar-se-ia voltando à situação anterior, a qual foi amplamente rechaçada pelo Poder Judiciário, levando o legislador ordinário a determinar o cancelamento dos débitos assim constituídos (Decreto-lei n.º 2.471/88).

Enfim pode-se concluir que depósitos bancários e/ou emissão de cheques 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 nexo causal entre os depósitos e o rendimento omitido.

Ainda sobre a matéria, há de se destacar a jurisprudência formada na Egrégia Segunda Câmara deste Conselho, conforme Acórdãos 102-29.685 e 102-29.883, dando-se destaque aos Acórdãos 102-28.526 e 102-29.693, dos quais transcrevo as ementas, respectivamente:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10384.002371/95-10
Acórdão n.º : 104-17.001

“IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - O artigo 6º da Lei n.º 8.021/90 autoriza o arbitramento dos rendimentos com base 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, caracterizada pela realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.”

No voto condutor do Acórdão n.º 102-28.526, o insigne relator, Conselheiro Kazuki Shiobara, assim concluiu sua argumentação:

“Verifica-se, pois, que a própria lei veio 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 ou quantificação para arbitramento da renda presumida e para que haja renda presumida, o Fisco deve mostrar, de forma inequívoca, que o contribuinte revela sinais exteriores de riqueza.

No presente processo, não ficou demonstrado qualquer sinal exterior de riqueza do contribuinte, pela autoridade lançadora. Não procede a afirmação contida na decisão recorrida de que o arbitramento foi feito com base na renda presumida mediante a utilização dos sinais exteriores de riqueza, no caso, os excessos de créditos bancários sem a devida cobertura dos recursos declarados visto que o parágrafo 1º do artigo 6º da Lei n.º 8.021/90 define com meridiana clareza que “considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte”.

Restando improvado indício de sinal exterior de riqueza, caracterizado por realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte, não há como manter o arbitramento com base em depósitos e aplicações financeiras, cuja origem não foi comprovada pelo contribuinte.

De todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário interposto.”

Assim, é entendimento pacífico nesta Câmara que no arbitramento, em procedimento de ofício, efetuado com base em depósito bancário, nos termos do parágrafo 5º do artigo 6º da Lei n.º 8.021, de 12/04/90, é imprescindível que seja comprovada a utilização dos valores depositados como renda consumida, evidenciando sinais exteriores de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10384.002371/95-10
Acórdão nº. : 104-17.001

riqueza, visto que, por si só, depósitos bancários não constituem fato gerador do imposto de renda pois não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos. O Lançamento assim constituído só é admissível quando ficar comprovado o nexo causal entre os depósitos e o fato que represente omissão de rendimento.

Também é entendimento pacífico, nesta Câmara, que quando a fiscalização promove o “fluxo financeiro - fluxo de caixa” do contribuinte, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos devem ser considerados todos os ingressos e todos os dispêndios, ou seja, devem ser considerados todos os rendimentos (já tributados, não tributados, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte) declarados ou não, bem como todos os dispêndios possíveis de se apurar (despesas bancárias, água, luz, telefone, empregada doméstica, cartões de crédito, juros pagos, pagamentos diversos, etc.).

Se faz necessário ressaltar, ainda, que nos levantamentos através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos - “fluxo financeiro” ou “fluxo de caixa”, para se demonstrar que determinado contribuinte efetuou gastos além da disponibilidade de recursos declarados, tem-se que o ônus da prova cabe ao fisco e que estes levantamentos, a partir de 01/01/89, devem ser mensais.

Quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto apurado, mister se faz esclarecer que cabe ao contribuinte, quando intimado, o ônus da prova da real percepção dos rendimentos lançados na declaração como sendo não tributáveis, bem como da existência de dívidas e ônus reais. Assim, a simples alegação do contribuinte, sem qualquer comprovação, que estes rendimentos são de fato não tributáveis, é inadmissível, principalmente quando os rendimentos declarados servem para acobertar acréscimo patrimonial a descoberto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10384.002371/95-10
Acórdão nº. : 104-17.001

Sobre este acréscimo patrimonial a descoberto cabe tecer algumas considerações. Sem dúvida, sempre que se apura de forma inequívoca um acréscimo patrimonial a descoberto, na acepção do termo, é lícita a presunção de que tal acréscimo foi construído com recursos não indicados na declaração de rendimentos do contribuinte.

A situação patrimonial do contribuinte é medida em dois momentos distintos. No início do período considerado e no seu final, pela apropriação dos valores constantes de sua declaração de bens. O eventual acréscimo na situação patrimonial constatada na posição do final do período em comparação da mesma situação no seu início é considerada como acréscimo patrimonial. Para haver equilíbrio fiscal deve corresponder, tal acréscimo (que leva em consideração os bens, direitos e obrigações do contribuinte) deve estar respaldado em receitas auferidas (tributadas, não tributadas ou tributadas exclusivamente na fonte).

No caso em questão, a tributação decorreu do comparativo entre as situações patrimoniais do contribuinte ao final e início do período. Não pode se tratada, portanto, como "acrécimo patrimonial mensal".

Por outro lado, é entendimento manso e pacífico nesta Câmara que o Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/89, deverá ser apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovados pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planilhamento financeiro ("fluxo de caixa mensal" - "acrécimo patrimonial a descoberto mensal"), onde são considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês pelo contribuinte. Senão vejamos:

Ocorrendo o fato gerador, compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10384.002371/95-10
Acórdão nº. : 104-17.001

verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (CTN, art. 142).

Ainda, segundo o parágrafo único, deste artigo, a atividade administrativa do lançamento é vinculada, ou seja, constitui procedimento vinculado à norma legal. Os princípios da legalidade estrita e da tipicidade são fundamentais para delinear que a exigência tributária se dê exclusivamente de acordo com a lei e os preceitos constitucionais.

Assim, o imposto de renda somente pode ser exigido se efetivamente ocorrer o fato gerador, ou, o lançamento será constituído quando se constatar que concretamente houve a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

Desta forma, podemos concluir que o lançamento somente poderá ser constituído a partir de fatos comprovadamente existentes, ou quando os esclarecimentos prestados forem impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.

Ora, no presente caso, a tributação levado a efeito não baseou-se em levantamentos mensais de origem e aplicações de recursos (fluxo financeiro ou de caixa), e nem constatou, se houve a disponibilidade econômica de renda maior do que a declarada pelo suplicante, para caracterizar a omissão de rendimentos passíveis de tributação.

A questão em exame impõe ao intérprete a necessidade preliminar de enquadrar a norma a ser interpretada no ramo do direito positivo em que está inserida.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10384.002371/95-10
Acórdão nº. : 104-17.001

Com efeito, quando o Código Tributário Nacional, em seu art. 108, se referiu à interpretação e integração da legislação tributária o fez de forma a não autorizar o intérprete na escolha indiscriminada dos vários métodos de hermenêutica à sua disposição, mas, ao contrário, lhe impôs uma rígida hierarquia de regras.

Cabe afirmar aqui que a expressão "Omissão de Rendimentos" deve ser interpretada à luz do direito positivo fiscal, e, sobre este prisma, será considerado omitido todo o rendimento não oferecido à tributação.

Finalmente, há de se considerar o caráter excepcionalizante da norma em exame e, neste caso, deve-se sempre estar atento para o princípio de hermenêutica que orienta no sentido da prevalência, entre as normas que excepcionalizam, do objetivo sobre o subjetivo. Assim, não cabe ao intérprete distinguir, onde a lei não fez distinção, nem, tão pouco, interpretar os seus comandos com base em aspectos subjetivos sob a justificativa que esta era a intenção do legislador.

Portanto, o que deve prevalecer é a vontade do sistema em que a norma está inserida e não a vontade do intérprete.

Dizem as normas legais que regem o assunto:

"Lei n.º 7.713/88:

Artigo 1º - Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil, serão tributados pelo Imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Artigo 2º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10384.002371/95-10
Acórdão nº. : 104-17.001

Artigo 3º - O Imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvando o disposto nos artigos 9º a 14 desta Lei.

§ 1º. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais correspondentes aos rendimentos declarados.

Lei n.º 8.134/90:

Art. 1º - A partir do exercício-financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no artigo 11.

.....
Art. 4º - Em relação aos rendimentos percebidos a partir de 1º de janeiro de 1991, o imposto de que trata o artigo 8º da Lei n.º 7.713, de 1988:

I - será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês.

.....
Lei n.º 8.021/90:

Art. 6º - O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º - Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§ 2º - Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10384.002371/95-10
Acórdão nº. : 104-17.001

Como se depreende da legislação, anteriormente citada, o imposto de renda das pessoas físicas será apurado mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Ora, se o fisco não faz prova, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos - fluxo financeiro mensal, que o recorrente efetuou gastos além da disponibilidade de recursos declarados, não pode prevalecer a omissão de rendimentos, já que esta omissão deverá ser apurada de forma mensal e tributada na tabela progressiva anual.

É cristalino, nos autos, que a fiscalização realizou a Análise da Evolução Patrimonial tomando como período de levantamento o ano-calendário de 1992, e lançou o acréscimo patrimonial não justificado como sendo rendimentos sujeitos a recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) no mês de dezembro de 1992, contrariando frontalmente as normas legais existentes. Assim, deve ser excluído da tributação o valor lançado desta forma.

À vista do exposto e por ser de justiça meu voto é no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 15 de abril de 1999



NELSON MALLMANN