



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10410.002608/94-81
Recurso nº. : 10.779
Matéria: : IRPF - EXS.: 1992 e 1993
Recorrente : ZENITA CONSTANTE DE ALMEIDA
Recorrida : DRJ em RECIFE - PE
Sessão de : 16 DE SETEMBRO DE 1997
Acórdão nº. : 102-42.035

IRPF - EXS.: 1992 e 1993 - 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.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ZENITA CONSTANTE DE ALMEIDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Sueli Efigênia Mendes de Britto (Relatora), Antonio de Freitas Dutra e Cláudia Brito Leal Ivo que negavam provimento ao recurso. Designado o Conselheiro Júlio César Gomes da Silva para redigir o voto vencedor.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


JÚLIO CÉSAR GOMES DA SILVA
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 15 MAI 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros URSULA HANSEN, JOSÉ CLÓVIS ALVES, MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS e FRANCISCO DE PAULA CORRÊA CARNEIRO GIFFONI.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10410.002608/94-81
Acórdão nº : 102-42.035
Recurso nº : 10.779
Recorrente : ZENITA CONSTANTE DE ALMEIDA

RELATÓRIO

ZENITA CONSTANTE DE ALMEIDA, inscrita no Cadastro de Pessoas Físicas - MF sob nº 079.113.514-49, inconformada com a decisão em primeira instância, na guarda do prazo regulamentar, apresenta recurso objetivando a reforma da mesma.

Nos termos do Auto de Infração e seus anexos de fls. 102/105, da contribuinte exige-se um crédito tributário equivalente a 28.671,03 UFIR de imposto de renda mais acréscimos legais por ter sido constatada OMISSÃO DE RENDIMENTOS nos meses 12/91 e 12/92, caracterizada pela realização de gastos incompatíveis com a renda disponível declarada, levantada por intermédio dos valores recebidos através de créditos em contas bancárias de titulariedade da autuada.

ENQUADRAMENTO LEGAL: ARTIGOS 1º a 3º, § 4 da Lei nº 7.713/88; Artigos 1º a 3º da Lei nº 8.134/90, combinado com o artigo 6º e parágrafos 1º, 2º e 5º da Lei 8.021/90; artigo 4º e 5º e seu parágrafo único da Lei nº 8.383/91.

Tempestivamente seu procurador (fls. 126) impugnou o lançamento, alegando em resumo:

- quebra de sigilo bancário;
- para chegar aos valores a tributar valeu-se o fisco, única e exclusivamente, da quebra de sigilo bancário, violando-lhe, em gritante ofensa ao art. 5º, inciso X da Constituição Federal, a intimidade, e, assim obrando, cometeu um ato ilícito, colheu uma prova ilícita;



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

Processo nº : 10410.002608/94-81

Acórdão nº : 102-42.035

- transcreve jurisprudência judiciária no sentido de que a prova assim obtida não pode ser admitida;

- invocando a Súmula n ° 182, do extinto Tribunal Federal de Recursos e o Decreto-lei n° 2.471, afirma que para prevalecer a exigência, mister se faz que reste cabalmente provado, em primeiro lugar, que o ingresso tem natureza de rendimento tributável, e, ao depois, que tal rendimento não foi tributado, competindo ao fisco o ônus da prova;

- a Lei n° 8.021 impôs, para a validade do procedimento de arbitramento, duas condições plenamente justificáveis, sendo a primeira a notificação do contribuinte, para acompanhar o devido procedimento fiscal de arbitramento, a segunda determinar que, qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, deve ser sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte;

- confrontando-se estes dispositivos legais com o procedimento adotado no Auto de Infração verifica-se que ele desatendeu às determinações legais regulamentadoras do arbitramento, pois não determinou a renda disponível, não se quantificou os gastos incompatíveis com a renda disponível, não se notificou o contribuinte para acompanhar o procedimento de arbitramento e não se adotou a modalidade de arbitramento que mais favorecia ao contribuinte;

- inaplicabilidade da TRD como juros;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10410.002608/94-81

Acórdão nº : 102-42.035

- afronta ao princípio da anulação tributária quando se converteu o débito em UFIR a partir de janeiro de 1992, porque a Lei nº 8.383/91 começou a vigorar a partir de janeiro de 1993;

A autoridade julgadora "a quo", manteve o lançamento em decisão de fls. 128/140, em decisão assim ementada:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - IRPF

QUESTÃO PRELIMINAR - Nulidade da ação fiscal: *As hipóteses que ensejam a nulidade dos atos administrativos referentes aos processos administrativos de determinação e exigência dos créditos tributários da União são aquelas previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.*

RENDIMENTO OMITIDO - Sinais exteriores de riqueza - Arbitramento com base em depósitos feitos em instituição financeira: *A lei nº 8.021/90 autorizou os lançamentos efetuados com base nos sinais exteriores de riqueza, tributando a renda presumida, através do arbitramento do rendimento, quando o contribuinte não comprovar a natureza dos recursos utilizados nas operações de depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras.*

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA E JUROS DE MORA - Aplicabilidade da UFIR e da TRD: *As decisões judiciais somente produzem efeito em relação às partes que integraram ao processo judicial e com estrita observância do conteúdo dos julgados.*

A Secretaria da Receita Federal não é competente para apreciar a constitucionalidade de norma legal."

Cientificada em 09/08/96, tempestivamente, apresentou o recurso de fls. 145/146, onde ratifica às razões consignadas em sua primeira defesa insistindo que cabe somente ao Poder Judiciário eximir as instituições financeiras do dever de segredo e permitir ao fisco o acesso às informações acerca da movimentação bancária do contribuinte. Conclue requerendo o provimento do recurso.



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

Processo nº : 10410.002608/94-81

Acórdão nº : 102-42.035

Às fls. 151/161 foi anexada às Contra-Razões do representante da
Procuradoria da Fazenda Nacional.

É o Relatório.

Two handwritten signatures in black ink, one on the left and one on the right, positioned below the text 'É o Relatório.'.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10410.002608/94-81

Acórdão nº. : 102-42.035

VOTO VENCIDO

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora

Preliminarmente, alega a defesa, quebra de sigilo bancário, sobre a matéria a Lei nº 5.172/66 Código Tributário Nacional em seu art. 197 assim dispõe:

“Art. 197 Mediante intimação por escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros.

....

“II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras ”

A Constituição Federal promulgada em 05/10/88, em seu artigo 5º inciso XII ao determinar que:

“Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à prosperidade, nos termos seguintes:

....

XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal.”

Não impediu que as instituições financeiras, mediante requisição por escrito forneçam os extratos bancários ou qualquer outros registros que detiverem em relação aos seus correntistas, pois se a intenção do legislador fosse ali garantir o sigilo bancário, face a importância dessa matéria, não teria limitado-se a palavra dados, que usualmente é utilizada para designar comunicações via computador.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10410.002608/94-81

Acórdão nº. : 102-42.035

Os poderes de fiscalização são amplos, porque exercidos em nome do interesse público, do interesse social. Reconhecendo isso o Banco Central do Brasil, em pronunciamento às instituições financeiras, emitiu o Comunicado Bacem DEFIS 373/87 em que esclarece que não constitui quebra de sigilo bancário o exame e o fornecimento, de documentos e informações aos agentes fiscais do Ministério da Fazenda quando houver processo Fiscal instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente.

Em reforço a este entendimento temos o art. 8º da Lei nº 8.021/90 que assim preleciona *"Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964."*

Estabeleceu, ainda, o legislador, no parágrafo único do artigo acima citado, que as informações deverão ser prestadas no prazo máximo de dez dias úteis, sendo que no caso de descumprimento do mesmo, a instituição financeira fica sujeita a aplicação de penalidade.

Portanto incabível o argumento da defesa de que, AUSENTE A ORDEM JUDICIAL, as provas juntadas aos autos são ilícitas.

Quanto ao mérito, de imediato salta aos olhos a finalidade meramente protelatória do recurso pois, a defesa, não traz aos autos qualquer prova ou fato novo. Prática essa reiteradamente utilizada pela recorrente, pois por diversas vezes foi intimada e como resposta limitou-se a alegações vazias, não trazendo provas hábeis e idôneas do alegado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10410.002608/94-81
Acórdão nº. : 102-42.035

Repito, a contribuinte antes de ser autuada foi intimada (doc. de fls. 15 e 32) a esclarecer a origem de todos os recursos apontados em demonstrativos de fls. 33/39, que lhe garantiram a mais ampla defesa, mas mesmo nestas oportunidades não logrou apresentar documentação, que justificando os depósitos, impedissem o lançamento.

Como discriminado no relatório de fiscalização fls. 95/101, para a apuração da base de cálculo, somente foram considerados os créditos totalmente incompatíveis com a renda declarada e que foram consumidos pelo contribuinte. Feitas as exclusões dos valores que tiveram sua origem justificadas pelos rendimentos tributados, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte, transferências ou empréstimos e os compatíveis com a renda da contribuinte, restaram os valores indicados às fls. 100/101.

O fato de a contribuinte não ter consignado as referidas contas bancárias em suas declarações de bens, faz com que as **declarações de rendimentos** (fls. 12/13, 19/21), **tornem-se inexatas**. E nos termos do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 85.450/80, autorizado está o lançamento de ofício pelos seguintes dispositivos:

“Art. 676 O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decretos-lei n.ºs 5.844/43, art. 77, 1.967/82, art. 16, 1968/82, art. 7.º, e 2.065/83, art. 7.º, § 1.º, e Leis n.ºs 2.862/56, art. 28, 5.172/66, art. 149, e 8.541/92, arts. 40 e 43):

I -

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente”. (grifei)

“Art. 678- Far-se-á o lançamento de ofício (Decreto-lei n.º 5.884/43, art. 79):

I -



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10410.002608/94-81

Acórdão nº : 102-42.035

II -

III - computando as importâncias não declaradas, ou arbitrando o rendimento tributável de acordo com os elementos de que se dispuser no caso de declaração inexata." (grifei)

O critério adotado para apurar a base de cálculo do imposto aqui discutido, encontra respaldo nos seguintes dispositivos legais:

Lei nº 5.172, de 25/10/66 C.T.N.:

"Art. 43 - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior." (grifei)

Lei nº 7.713/88:

"Art. 3º - O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14º 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.

§ 4º - 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 forma e a qualquer título." (grifei)

E ainda a Lei nº 8.021/90:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10410.002608/94-81

Acórdão nº. : 102-42.035

“Art. 6º - O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, farse-á arbitrando-se 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.

§ 3º - Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.

§ 4º - No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.

§ 5º - O arbitramento poderá ainda 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.

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

Como o recorrente não comprovou a origem dos valores depositados nas contas correntes bancárias, os auditores fiscais, amparados pelos dispositivos legais, acima transcritos, utilizaram-nos para obter a base tributável do imposto.

Cabe a ressalva de que o depósito bancário não foi considerado como fato gerador de imposto, pelo contrário a linha de raciocínio seguida é a ilustrada pela lição de HUGO DE BRITO MACHADO, que em seu livro IMPOSTO DE RENDA ESTUDOS, Editora Resenha Tributária , pág. 123, “ipsis litteris”:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10410.002608/94-81

Acórdão nº : 102-42.035

*“5.5. O tribunal Federal de Recursos, em acórdão da lavra do eminente Ministro JOSÉ DANTAS, seu atual presidente, já decidiu que **“não justificada origem da disponibilidade econômica evidenciada por volumosos depósitos bancários, legitima-se o arbitramento autorizado pelo art. 9º, da Lei 4.729/65, na forma do art. 55, e, do RIR/75, reproduzido no art. 39, V do RIR/80.”**(Ac. nº 72.975 - RJ, Rel: Min. JOSÉ DANTAS, DJU de 29.04.82, pág. 3.965). E mais recentemente, em acórdãos de dois dos mais cultos de seus membros, dotados de longa e notável experiência judicante, decidiu aquele Tribunal, refutando o extremado argumento do contribuinte, que a tributação incide **“sobre acréscimos patrimoniais não justificados, e não sobre o saldo bancário.”** AMS nº 87.149, Rel Min. MOACIR CATUNDA, DJU DE 09.12.83, pág. 19.479). E mais explicitamente, que é **improcedente a tese de que à fiscalização cabe provar os depósitos bancários correspondem a rendimentos, porque tratando-se de ação para anular dívida inscrita, ao contribuinte é que cumpre fazer demonstração em contrário.”**(Ac. nº 64.683 - RS, Rel: Min. ARMANDO ROLEMBERG, DJU DE 01.03.84, (pág. 2.675).*

*5.6. Realmente, a existência de **depósitos bancários em nome do contribuinte, de quantias superiores à renda por ele declarada, é indício que autoriza a presunção do auferimento da renda. Cabe, então, ao contribuinte provar que os depósitos tiveram origem outra, que não seja tributável.** Pode ser que decorram de transferências patrimoniais (doações e heranças, por exemplo), de rendimentos não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte, ou mesmo de rendimentos tributáveis auferidos há muito tempo, relativamente aos quais extinto já esteja, pela decadência, o direito da fazenda Pública fazer o lançamento do tributo, nos termos do art. 173 do Código Tributário Nacional. **Ao contribuinte cabe o ônus da prova, que pode ser produzida antes ou durante o procedimento de lançamento, impedindo que este se consume, e pode até ser produzida depois, em ação anulatória.***

*5.7. Isto não significa considerar rendimentos os depósitos bancários. Tais depósitos são **indícios**, isto é, são fatos conhecidos que autorizam a presunção de existência de rendimentos, fatos sobre cuja existência se questiona. **Ordinariamente a disponibilidade de dinheiro decorre do auferimento de renda.***



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10410.002608/94-81

Acórdão nº. : 102-42.035

Por isso a existência de disponibilidade de dinheiro autoriza a presunção de auferimento de renda. Tudo de pleno acordo com a teoria das provas."

Conclue este tópico afirmando:

"5.9. Com fundamento nestas considerações, entendemos que os depósitos bancários de pessoa física, em montante superior à renda declarada, autorizam o lançamento do imposto de renda, salvo se o contribuinte comprovar que os valores não decorram de rendimentos tributáveis relativamente aos quais tenha ainda a Fazenda Pública o direito de lançar o tributo." (grifei)

Vazia a afirmação de que a contribuinte não foi notificada do arbitramento, pois os auditores fiscais registraram na intimação de fls. 42, que a não comprovação dos valores ensejaria em lançamento de ofício de acordo com a legislação específica.

Inaceitável a alegação de que no caso em pauta a exigência de crédito tributário foi baseada exclusivamente em valores de extratos bancários, pois a fiscalização realizou um trabalho de investigação fiscal, examinando documentos de fontes pagadoras e declarações de rendimentos, comparou os rendimentos recebidos, créditos e débitos lançados, além do que antes de efetuar o lançamento pediu todos os esclarecimentos necessários, proporcionando a defesa oportunidade de manifestar-se previamente sobre os valores apurados.

Improcedente também o argumento de que a autoridade fiscal deixou de observar o disposto no § 6º do art. 6º da Lei nº 8.021/90, porque o ônus de provar, que o critério adotado para arbitramento foi o mais gravoso, era seu e não trouxe aos autos qualquer demonstrativo que desse respaldo a sua afirmativa.



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

Processo nº. : 10410.002608/94-81

Acórdão nº. : 102-42.035

Com relação a exclusão da TRD, a Câmara Superior de Recursos Fiscais já se manifestou no Acórdão CSRF/01.1.773 de 17/10/94, com decisão unânime de que a TRD como juros, não é aplicável no período que medeia a vigência da Lei nº 8.177/91 e da Lei 8.218/91.

Por derradeiro, quanto à utilização da UFIR, é entendimento manso e pacífico, da jurisprudência administrativa de que a Lei nº 8.383, entrou em vigor, nos termos de seu próprio, art. 97, na data de sua publicação; e mais, argumentos de inconstitucionalidade não são apreciados na esfera administrativa.

Isto posto, voto no sentido de conhecer o recurso, por tempestivo para rejeitar as preliminares e no mérito, dar-lhe provimento parcial para excluir a cobrança da TRD como juros no período de fevereiro a julho de 1991.

Sala das Sessões - DF, em 16 de setembro de 1997.

SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10410.002608/94-81

Acórdão nº. : 102-42.035

VOTO VENCEDOR

Conselheiro JÚLIO CÉSAR GOMES DA SILVA, Relator designado

Em que pese o minudente e bem elaborado voto da Dra. Sueli Efigênia Mendes de Britto discordo do deslinde dado a matéria discutida nos presentes autos.

Com a devida vênia transcrevo o voto do ilustre Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes proferido no Acórdão Nº. CSRF/01-1.898 de 21/08/95 que pelo brilhantismo adoto como razões de decidir.

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

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

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

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10410.002608/94-81

Acórdão nº. : 102-42.035

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.

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

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

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

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

.....
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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10410.002608/94-81

Acórdão nº : 102-42.035

Supremo Tribunal Federal e do Tribunal Federal de Recursos, não são passíveis da menor perspectiva de êxito, o que, s.m.j., evita dispêndio de recursos do Tesouro Nacional, à conta de custas processuais e do ônus de sucumbência.'

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

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

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

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

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

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 hipotese em abstrato prevista na lei tributária.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10410.002608/94-81

Acórdão nº : 102-42.035

De modo que, a prevalecer entendimento de que apenas os débitos objeto 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).

..... "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.

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 efetuado 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 deixariam 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10410.002608/94-81

Acórdão nº. : 102-42.035

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, relatara 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 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 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.

O Professor RUBEM 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10410.002608/94-81

Acórdão nº : 102-42.035

- 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 definindo as hipóteses em que ele é devido.

....

o fato gerador, é justamente a hipótese prevista na lei tributária em abstrato, isto é, em termos gerais e objetivamente, como dado 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. A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO, na obra Doutrina da Aplicação do Direito Tributário, conceitua essas três fases do tributo como: previsto, devido ou exigível.

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

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

"O lançamento, de fato constitui o crédito, mas através da declaração da existência de um direito anterior de cobrança tributária. Então, em relação ao crédito, o lançamento é constitutivo, porém, em relação ao direito creditício, ele é declaratório. E é em relação ao direito, apenas, que se deve estabelecer os efeitos de um ato jurídico."



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10410.002608/94-81

Acórdão nº : 102-42.035

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, quando 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 9º, 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 irrelevante ter havido ou ter deixado de haver lançamento do imposto correspondente a esses fatos."

Saliente-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:

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10410.002608/94-81

Acórdão nº. : 102-42.035

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 e os valores de extratos e de comprovantes bancários, exclusivamente.

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

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



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

Processo nº. : 10410.002608/94-81
Acórdão nº. : 102-42.035

Assim sendo, pelo acima exposto e por tudo mais que dos autos consta voto por DAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 16 de setembro de 1997.


JÚLIO CÉSAR GOMES DA SILVA