

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
PROCESSO Nº 10660/000.699/92-80

SESSÃO DE 22 DE FEVEREIRO DE 1995
RECURSO Nº : 79.766 - IRPF - EXS.: 1988 a 1990
RECORRENTE : JERÔNIMO RODRIGUES NEVES
RECORRIDA : DRF - VARGINHA - MG

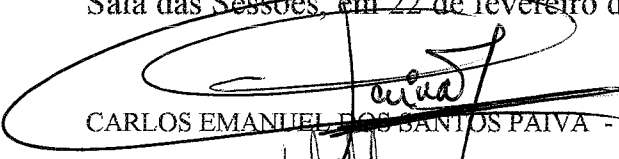
Acórdão Nº 102-29.688

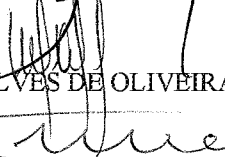
IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Os depósitos bancários não constituem, na realidade, fato gerador do imposto de renda porquanto, não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos. O lançamento baseado em depósitos bancários só é admissível quando ficar comprovado o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de rendimentos, mesmo porque representam mero indício, não podendo ser tributado isoladamente como se renda fosse. **CANCELAMENTO DE DÉBITOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS** - É suscetível de cancelamento, ao amparo do artigo 9º, inciso VIII, do Decreto-Lei Nº 2.471/88, a exigência de imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em extratos de depósitos bancários.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JERÔNIMO RODRIGUES NEVES.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 22 de fevereiro de 1995


CARLOS EMANUEL DOS SANTOS PAIVA - PRESIDENTE


WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA - RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:


LOUREMBERG RIBEIRO NUNES ROCHA - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

22 SET 1995

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: Ursula Hansen, Maria Clélia de Andrade Figueiredo, Júlio César Gomes da Silva e José Carlos Passuello.

RECURSO Nº : 79.766
ACÓRDÃO Nº : 102-29.688
RECORRENTE : JERÔNIMO RODRIGUES NEVES

RELATÓRIO

JERÔNIMO RODRIGUES NEVES, contribuinte domiciliado na cidade de Varginha - MG, na guarda do prazo regulamentar, recorre a este Conselho do ato do titular da DRF daquela cidade, que, indeferindo a sua impugnação, manteve o lançamento em suas declarações de rendimentos apresentadas para os exercícios de 1988 a 1990, ensejando a cobrança do imposto de renda no valor de 17.701,96 UFIR, acrescido da multa de 50% e demais encargos legais.

Iniciou-se o procedimento em decorrência de revisão interna levada a efeito nas precitadas declarações de rendimentos, culminando com o lançamento consubstanciado nas notificações de fls. 225/227, em razão dos acréscimos patrimoniais apontados às fls. 212/221.

Notificado do lançamento o contribuinte após requerer e obter prorrogação do prazo por 15 dias, apresentou sua impugnação às fls. 231/242 pretendendo desconstituir o lançamento, destacando a intributabilidade dos depósitos bancários, trazendo à colação diversos julgados deste Conselho e do Judiciário, atacando ainda com especificidade os encargos de mora, concluindo por requerer a decretação da improcedência do feito.

Às fls. 254/258 foi proferida a decisão da autoridade julgadora de primeira instância, julgando a ação fiscal procedente, cujos fundamentos se acham sintetizados na seguinte ementa:

“IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - O acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos totais do contribuinte, declarados no ano-base, será considerado como rendimentos omitidos, sendo tributado na tabela progressiva.”

Não se conformando com a decisão retro, o contribuinte interpôs recurso a este Conselho às fls. 261/271, cujas razões são lidas na íntegra em sessão.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro Waldevan Alves de Oliveira, Relator:

Questiona-se nos autos o lançamento levado a efeito contra o contribuinte nos exercícios de 1988 a 1990, envolvendo omissão de rendimentos com base em acréscimo patrimonial não justificado apurado em função de depósitos bancários realizados em sua conta-corrente, nos precisos termos da Notificação de Lançamento de fls. 225/227.

Em suas razões de recorrer, pretende o contribuinte desconstituir o lançamento, ressaltando a intributabilidade dos depósitos bancários, invocando em seu favor a jurisprudência administrativa e do judiciário, trazendo à colação diversos julgados em defesa de sua pretensão.

A matéria sob exame já é por demais conhecida deste Conselho e desta Câmara. Trata-se da tributação com base na soma dos depósitos levantados pelo fisco no período fiscalizado. Os questionamentos em torno da matéria vão desde a legalidade da obtenção dos extratos bancários diretamente junto às instituições financeiras, até a validade do depósito bancário, constituir-se como indício seguro para a caracterização de omissão de rendimentos.

No que concerne a validade do lançamento fiscal pautado exclusivamente em depósitos ou extratos bancários, foram reiteradas as decisões no âmbito do Poder Judiciário, no sentido de invalidá-los, culminando com a Sumula nº 182 do antigo Tribunal Federal de Recursos, considerando ilegítima a tributação quando respaldada unicamente em depósitos bancários.

Nesse sentido aliás, é a jurisprudência mansa e pacífica deste Conselho, consoante se infere dos recentíssimos julgados:

“LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Os depósitos bancários não constituem, na realidade, fato gerador do imposto de renda pois não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos. O lançamento baseado em depósitos bancários só é admissível quando ficar comprovado o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de receita.” (Acórdão Nº 108-00.966 - 22.03.94).

“LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Os depósitos bancários não constituem, na realidade, fato gerador do imposto de renda pois não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos. O lançamento baseado em depósitos bancários só é admissível quando ficar comprovado o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de receita.” (Acórdão N° 108-01.243 - 06.07.94).

Conforme depreende-se dos julgados transcritos, esses valores não podem ser passíveis de exigência, porquanto representam apenas movimentação bancária, que, conforme determina a legislação de regência, se constituem indícios de omissão de rendimentos, nunca o rendimento em si capaz de gerar tributos, ainda mais quando o contribuinte pessoa física não se acha obrigado a manter escrituração contábil

Por outro lado, o cancelamento invocado pelo contribuinte com base no Decreto-Lei 2.471/88, já igualmente apreciado por este Conselho, conforme faz certo o Acórdão N° 101-86.129, de cujo voto, da ilustre Conselheira Mariam Seif, Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pedimos vênua para transcrevê-lo em parte:

“Além desta falha por parte do Fisco, bastante por si só, para invalidar o lançamento, há outro aspecto, da maior relevância, não observado pelo autuante, nem pela autoridade julgadora singular, qual seja, o cancelamento de débitos do imposto de renda arbitrado exclusivamente em extratos bancários, a que se refere o já referido artigo 9°, inciso VII, do Decreto-lei 2.471/88.

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 n° 8.021/90.

Nem se argumenta que o cancelamento só alcançou os débitos cujos lançamentos tenham ocorridos até setembro de 1988, data da edição do Decreto-lei N° 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.



PROCESSO Nº 10660/000.699/92-80

Acórdão Nº 102-29.688

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

- a lei, o fato gerador e o lançamento, os quais segundo ele correspondem às fases da:
- soberania, direito objetivo e direito subjetivo, sendo obrigação nessas fases:
- abstrata, concreta e individualmente, 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).

.....
“Criação da obrigação tributária em sentido formal:

Esta é a consequência do lançamento: a obrigação, em sentido substancial, isto é, em sua essência, já surgiu com a simples ocorrência do fato gerador: desde esse momento já é devido o tributo”. (grifamos).



PROCESSO Nº 10660/000.699/92-80

Acórdão Nº 102-29.688

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, é devido o tributo, desde o momento em que ocorre o pressuposto de fato”... “Verifica-se a terceira hipótese, isto é, o tributo torna-se exigível, quando promove a autoridade administrativa o seu lançamento e dele dá ciência ao contribuinte, notificando-o”.

Do mesmo modo, também o Professor FÁBIO FANUCCHI, em seu “Curso de Direito Tributário Brasileiro”, Ed. Resenha Tributária - S.P., escreveu:

“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”. (grifamos)

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.

PROCESSO Nº 10660/000.699/92-80

Acórdão Nº 102-29.688

Da teoria dualista adotada pelo nosso Código Tributário Nacional, retira-se uma consequência inafastável, que nem precisava estar expressamente regulada (mas está no transcrito artigo 144): a de que a referência a débito deve entender-se a estrutura (montante, base de cálculo, alíquota, sujeito passivo, data do vencimento, consequência 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 irrelevantes ter havido ou ter deixado de haver lançamento do imposto correspondente a esses fatos.

Essa interpretação é inteiramente consentânea com a que lhe tem emprestado o próprio legislador ordinário quando declara devidos a correção monetária e os juros de mora antes da efetivação do lançamento.

Ademais, é irrelevante notar que todas as hipóteses de cancelamento de débitos elencadas nos sete incisos do artigo 9º do Decreto-lei Nº 2.471/88, referiam-se a casos em que o fisco vinha sendo vencido invariavelmente na Justiça, tendo o Executivo assim justificado sua iniciativa:

“A medida preconizada no artigo 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 Egrégio 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.”

PROCESSO Nº 10660/000.699/92-80

Acórdão Nº 102-29.688

Se fosse correta a interpretação de que esse cancelamento de débitos aplica-se-ia somente aos créditos tributários já lançados, ter-se-ia como lícito ao fisco continuar promovendo lançamento sobre o mesmo suporte fático (extrato bancário) inquinado, pelo Judiciário, de inválido e insuficiente para respaldar exigência de imposto de renda.

Obviamente, essa interpretação não pode ser articulada pelo absurdo que encerra: o fisco, reconhecendo que o judiciário estava abarrotado de causas perdidas para ele, promove a edição de Decreto-lei cancelando os débitos. O mesmo fisco, cego a essa realidade, promoveria lançamento de créditos sabidamente incobráveis, e voltaria a abarrotar o judiciário com causas perdidas.

Pois bem, embora variem, não há dúvida de que, em todos os cancelamentos, o legislador visa atingir um objetivo, qual seja, contemplar uma situação social.

Assim, se o objetivo do Executivo, ao cancelar os débitos elencados no artigo 9º do Decreto-lei Nº 2.471/88, foi o de colaborar com o Poder Judiciário e do de eliminar custas judiciais e ônus de sucumbência para o Tesouro Nacional em razão de lançamentos sabidamente improcedentes, é lógico que o dispositivo, além de extinguir por remissão os créditos tributários constituídos, também exclui o crédito ainda não lançado, na medida em que, como já ressaltado nos item precedentes, em matéria de tributo, relevante não é a data do lançamento mas a do surgimento da obrigação tributária pela ocorrência do fato gerador. Se a obrigação, pendente de adimplemento, foi conferido o efeito do cancelamento, falece à autoridade administrativa qualquer poder de manter o correspondente crédito tributário ou de formalizar outros, desde que o suporte seja o indicado no artigo 9º, inciso VII, do Decreto-lei Nº 2.471/88.

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

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 é o débito não individualizado pelo lançamento.

Evidencia-se, assim, não assistir razão àqueles que defendem o entendimento que o cancelamento abrangem apenas os débitos lançados, pois a par de constituir uma aberração, representa ofensa aos princípios maiores da Constituição.

Uma aberração porque, por um lado, o legislador estaria dispensando o crédito de quem já lhe deu muito trabalho (na fiscalização, nos julgamentos, etc), por outro lado, estaria negando igual direito àquele com os quais nada dispendeu, no caso de débitos ainda não lançados, afrontando, assim, as próprias razões que ditaram a anistia.

A ofensa aos princípios maiores da Constituição assentaria na literal afronta ao disposto no artigo 150 e seu inciso II, onde se declara:

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

.....
II - instituir tratamento desigual entre contribuinte que se encontrem em situação equivalente.”

Ora, é fora de dúvida que, se dois contribuintes, na mesma época, praticam a mesma infração e um, em razão da atividade do próprio Estado, é fiscalizado, e o outro não, não pode o Estado tratá-los diferentemente, pois isso representaria, a um só tempo: a) beneficiar somente aquele que lhe deu trabalho; b) renegar a própria razão de ser da concessão da anistia; c) ofender um dos mais salutaros princípios da moralidade, que é, beneficiar-se da própria torpeza, e d) transgredir o princípio constitucional da isonomia.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

10

PROCESSO Nº 10660/000.699/92-80

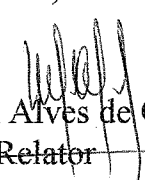
Acórdão Nº 102-29.688

Sem dúvida, o princípio isonômico estaria frontalmente ferido, caso prevalecesse o entendimento dos que defendem o cancelamento apenas dos débitos lançados até a data da edição do mencionado diploma legal (Decreto-lei Nº 2.471/88)".

Na hipótese vertente, além dos depósitos bancários isoladamente não se prestarem para sustentar o lançamento, conforme reiteradas decisões, o período em questão, os exercícios 1988 a 1990, estão dentro do universo do cancelamento enfocado pelo brilhante voto que acabamos de transcrever, cujos fundamentos nos reportamos como suporte desta decisão.

Pelo exposto, dou provimento ao recurso.

Brasília - DF., 22 de fevereiro de 1995


Waldevan Alves de Oliveira
Relator