



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
QUARTA TURMA

Recurso nº : 102-006247  
Matéria : IRPF  
Recorrente : ALUÍZIO GONÇALVES WERNECK  
Recorrida : SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Interessada : FAZENDA NACIONAL  
Sessão de : 14 de março de 2006  
Acórdão : CSRF/04-00.243

IRPF – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – BASE DE CÁLCULO – APLICAÇÕES FINANCEIRAS E DEPÓSITOS BANCÁRIOS – ART. 6º DA LEI Nº 8.021, DE 1990 – Os depósitos bancários não constituem, por si só, fato gerador do imposto de renda pois não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos.

IRRETROATIVIDADE DA LEI Nº 8.021, DE 1990 - A lei tributária que torna mais gravosa a tributação somente entra em vigor e tem eficácia, a partir do exercício financeiro seguinte àquele em que for publicada. O § 5º do art. 6º da Lei nº 8.021, de 12/04/90 (DOU de 13/04/90), por ensejar aumento de imposto não tem aplicação aos anos-base anteriores a 1991. Não é legítimo o lançamento que tenha, como base de cálculo, aplicações financeiras e depósitos bancários com amparo no art. 6º da Lei nº 8.021, de 1990, para alcançar fato gerador pretérito.

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

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ALUÍZIO GONÇALVES WERNECK,

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

José Ribamar Barros Penha (Relator) e Maria Helena Cotta Cardozo que negaram provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Leila Maria Scherrer Leitão.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE



LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
REDATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 29 NOV 2007

Participaram ainda, do presente julgamento, os conselheiros: REMIS ALMEIDA ESTOL, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente momentaneamente o Conselheiro ROMEU BUENO DE CAMARGO.

Processo nº : 10680.000959/92-05  
Acórdão : CSRF/04-00.243

Recurso nº : 102-006.247  
Recorrente : ALUÍZIO GONÇALVES WERNECK  
Interessado : FAZENDA NACIONAL

## RELATÓRIO

Aluizio Gonçalves Werneck, qualificado nos autos, amparado no art. 32, inciso II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, interpõe Recurso Especial em face do Acórdão nº 102-42.045, de 16 de setembro de 1997 (fls. 366-380), rerratificado pelo de nº 102-44.451, de 17 de outubro de 2000 (fls. 450-458) dando provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir a exigência referente ao exercício de 1989, ano-base de 1988, bem como o encargo da TRD. Mantém-se, o lançamento quanto ao Acréscimo Patrimonial a Descoberto nos anos-base de 1986 e 1987, respectivamente, exercícios de 1987 e 1988. O julgamento está vazado na seguinte ementa:

**OMISSÃO DE RECEITAS - PROCEDIMENTOS DE APURAÇÃO -** Mantém-se o lançamento por omissão de rendimentos, quando comprovada a utilização de extratos bancários de forma subsidiária e suplementar no procedimento de fiscalização, demonstrados sinais exteriores de riqueza, e não logrando o contribuinte comprovar a origem dos recursos utilizados nas operações. Inaplicável, no caso concreto, entendimento advindo do Decreto-Lei nº. 2.471/88, que dispõe sobre o cancelamento de exigências de crédito tributário, baseadas exclusivamente em extratos bancários.

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO -** Caracteriza omissão de receitas o acréscimo patrimonial quando não justificada a origem dos valores utilizados na aquisição de bens e direitos.

**ACRÉSCIMOS LEGAIS -** Exclui-se da incidência da Taxa Referencial Diária - TRD, cobrada a título de juros, o período de fevereiro a julho de 1991, anterior à vigência da Lei nº 8.218/91.

*Recurso parcialmente provido.*

**IRRF- RETIFICAÇÃO DE ACÓRDÃO -** As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão serão retificados pela Câmara (Ac. 102-44.451).

Processo nº : 10680.000959/92-05  
Acórdão : CSRF/04-00.243

No Recurso Especial, o recorrente alega ter a Segunda Câmara interpretado a Lei nº 8.021/90 e Decreto-lei nº 2.471/88, aplicadas à mesma matéria, diferentemente da Sexta Câmara nos Acórdãos nº 106-2.748 e 106-2.677, apresentados como paradigmas, ementas a seguir:

*IRRF – CANCELAMENTO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO – Cancela-se o crédito tributário, resultante de lançamento embasado exclusivamente na análise de extratos bancários (DL nº 2.471, de 01.08.88, art. 9º, inciso VII). (Ac. 106-2.677)*

*IRRF – DEPÓSITO BANCÁRIO – DECRETO-LEI Nº 2.471/88 – CANCELAMENTO – Ficam cancelados os débitos para com a Fazenda Nacional, arquivando-se o processo, que tenha como origem, imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários, a teor do inciso VIII, do art. 9º do Decreto-lei nº 2.471/88. Recurso Provido (Ac. 106-2.748)*

(destaques postos)

O então Presidente da Segunda Câmara, mediante o Despacho PRESI nº 102-006.247/04, deu seguimento ao Recurso Especial, sob a fundamentação de que “o acórdão litigado se relaciona expressamente, a depósitos bancários, extraídos de extratos de movimentação financeira, os quais integraram a base de cálculo anual da imposição tributária. O que é comprovado às fls. 07/08 e extratos bancários acostados às fls. 38/126”.

Cientificado, o representante da Fazenda Nacional, informa a falta de interesse de Recorrer quanto à parte desonerada do lançamento, ao tempo que “quanto ao agravo de fls. 533/544, é para se dizer que ali não se vê o necessário desforço para comprovar a divergência que não fora vislumbrada pelo r. Despacho denegatório, o que leva à completa esterilidade a interposição do recurso. Por essa razão, a Fazenda Nacional pede o seu improvimento”.

É o relatório.



Processo nº : 10680.000959/92-05  
Acórdão : CSRF/04-00.243

## VOTO VENCIDO

Conselheiro JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA, Relator.

Aluízio Gonçalves Werneck interpõe o Recurso Especial em conformidade com as prescrições regimentais, inclusive quanto ao prequestionamento e comprovação da divergência nos termos reconhecido mediante o Despacho PRESI nº 102-006.247/04, pelo que o recurso deve ser conhecido.

O lançamento decorre da omissão de rendimentos referente a Acréscimo patrimonial a descoberto tendo entre as fontes de investigação extratos bancários. Serviram, ainda, de fonte de investigação aquisições de veículos, aquisições de imóveis, saldos de contas, pagamentos de Imposto de Renda entre outros.

O lançamento encontra-se fundamentado nos artigos 20, 39, inciso III, c/c 623, 624, 645, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, de 04.12.1980; e artigo 5º, da Lei nº 8.021/90, cuja transcrição é a seguinte, *verbis*:

Decreto nº 85.450, de 04.12.1980 (RIR/80):

*Art. 20 – Constituem rendimento bruto, em cada cédula, o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e demais proventos previstos neste Regulamento, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes com os rendimentos declarados (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 10, Lei nº 5.172/66, art. 43, I e II, e Decreto-lei nº 1.301/73, art. 3º).*

*Art. 39 – Na cédula H serão classificados a renda e os proventos de qualquer natureza não compreendidos nas cédulas anteriores, inclusive (Lei nº 4.069/62, art. 52, e Lei nº 5.172/66, art. 43):*

...

*III – as quantias correspondentes ao acréscimo do patrimônio da pessoa física, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis na declaração, por rendimentos não tributados ou por rendimentos tributados exclusivamente na fonte (Lei nº 4.069/62, art. 52).*

Processo nº : 10680.000959/92-05  
Acórdão : CSRF/04-00.243

Lei nº 8.021, de 12.04.1990:

*Art. 5º As sociedades por ações terão um prazo de dois anos para adaptar seus estatutos ao disposto no artigo anterior.*

Das disposições supra, resta caracterizado que o lançamento corresponde a apuração de omissão de rendimentos por acréscimo patrimonial a descoberto, isto é, por apurado que o contribuinte aplicou recursos em montante superior aos rendimentos declarados.

Não consta da fundamentação do lançamento o art. 6º da Lei nº 8.021, de 1990, que dispõe sobre a tributação de rendimentos omitidos apurados mediante "sinais exteriores de riqueza" decorrente de depósitos bancários de origem improvable. Assim, em princípio, não cabe cancelar o lançamento mediante a aplicação do art. 9º, inciso VII, do Decreto-lei nº 2.471, de 1988.

Examinando-se o Auto de Infração (fls. 1-10), o Quadro Demonstrativo do Fluxo de Origens e Aplicações de Recursos, quanto ao ano-base 1986, exercício 1987, as Origens correspondem aos rendimentos líquidos, rendimentos não tributados, saldos de poupança na CEF, aplicação em CDB no BANERJ e poupança na Minascaixa somando CZ\$1.290.358,00; e as Aplicações à aquisição de veículos Pick-up e Opala, um terreno, recolhimento de IRFonte, pagamento SFH e depósitos bancários no Citibank, Minascaixa, e CEF somando CZ\$2.822.271,00. O Acréscimo Patrimonial, assim, resultou CZ\$1.531.913,00.

No ano-base de 1987, exercício de 1988, as Origens correspondem aos Rendimentos líquidos, rendimentos não tributáveis, saldo no BMG em 31.12.1986, resgate de CDB Banerj, C/C Citibank em 31.12.86, soma de CZ\$14.171.163,00; as Aplicações aquisição de dois opalas, aquisição das salas 1706 e 1708, aquisição de apartamento, recolhimento de IRFonte, aplicações no Citibank, depósito no Banco Real, depósito no Citibank, depósito no Minascaixa, depósito na CEF, e IRFonte, somando CZ\$54.010.318,63, resultando o Acréscimo Patrimonial de CZ\$39.839.155,00.



Processo nº : 10680.000959/92-05  
Acórdão : CSRF/04-00.243

Dos elementos acima, verifica-se que boa parte da base de cálculo do lançamento resulta da aplicação de recursos em depósitos ou aplicação em estabelecimentos bancários. Contudo, longe de ser apurada exclusivamente com base em depósitos bancários, situação exigida para que o lançamento pudesse vir a ser cancelado à expressão do art. 9º do Decreto-lei nº 2.471, de 1988, *verbis*:

*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 depósitos bancários.*

Como bem destacado no Acórdão recorrido o lançamento não tem por fundamento os valores constantes de extratos bancários, sendo utilizados de forma subsidiária.

Nesta situação, não vejo como aplicar as disposições do Decreto-lei nº 2.471, de 1988, *supra*. De fato, verifica-se que a apuração do Acréscimo Patrimonial a descoberto foi realizada conforme manda a norma legal. Não houve a tributação, exclusivamente, sobre depósitos bancários de origem incomprovada, mas sobre todas as aplicações feitas pelo contribuinte, deduzidos os rendimentos e demais recursos declarados.

Voto, portanto, no sentido de NEGAR provimento ao Recurso Especial do contribuinte.

Sala das Sessões - DF, em 14 de março de 2006.

  
JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA



### VOTO VENCEDOR

Em que pese o respeito e admiração que dedico ao ilustre Conselheiro-Relator, JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA, peço vênias para discordar do entendimento manifesto no Voto prolatado em Plenário.

Pelo voto prolatado, entendeu o Relator que o artigo 6º, da Lei nº 8.021, de 1990, não foi citado no enquadramento legal da autuação.

De fato, o art. 6º, da Lei nº 8.021, de 1990, realmente não consta no enquadramento legal. Não obstante, o art. 5º dessa mesma Lei foi citado e, conforme constante no Voto ora vencido, esse artigo espelha o seguinte teor, **in verbis**:

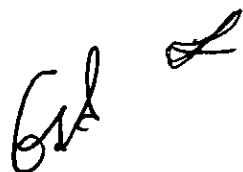
*"Art. 5º As sociedades por ações terão um prazo de dois anos para adaptar seus estatutos ao disposto no artigo anterior."*

É cristalino o lapso manifesto no enquadramento legal. Essa redação absolutamente não alcança a situação dos autos, até porque se trata de pessoa física.

A propósito, transcreve-se o seguinte excerto da decisão de primeira instância:

*"No tocante às pessoas físicas, constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados, bem como a renda presumida, no caso de sinais exteriores de riqueza (Leis nºs. 5.172/66, art. 43, I e II; 7.713/88, art. 3º, § 1º; e 8.021/90, art. 6º e § 1º. " (destacamos)*

Não restam dúvidas quanto ao equívoco no enquadramento legal e, portanto, o autor do feito ao introduzir, na base de cálculo da acusação, valores



correspondentes a aplicações e depósitos bancários, o fez com base no art. 6º, da Lei nº 8.021, de 1990.

Também o Acórdão 102-42.045, prolatado pela Câmara ora recorrida, refere-se ao art. 6º, da Lei nº 8.021, de 1990, afirmando ser passível sua utilização sob o pressuposto que tal norma "apenas explicitou outros critérios de arbitramento ...".

Com essas considerações, vejo cristalino tal dispositivo no enquadramento legal da acusação fiscal e passo à análise do mérito.

A questão trazida ao deslinde deste Colegiado refere-se a lançamento de imposto de renda, sob a acusação de "OMISSÃO DE RECEITA – Caracterizada pela não comprovação por parte do contribuinte dos valores utilizados na aquisição de bens declarados e de **depósitos bancários**, gerando acréscimo patrimonial a descoberto."

Comprovado o equívoco na descrição do enquadramento legal, imprescindível a transcrição do art. 6º da Lei nº 8.021, de 1990, **in verbis**:

"Art. 6º - O lançamento do 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**.

§ 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 vigente à época de 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**". (destacamos)

No caso dos autos, verifica-se que no lançamento utilizou-se, a título de omissão de receita, um misto de "não comprovação de valores utilizados na aquisição de bens declarados" e de "depósito bancário", com a acusação de acréscimo patrimonial a descoberto.

Ocorre que ao utilizar o disposto no art. 6º da Lei nº 8.021, de 1990, conforme vasta jurisprudência da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, para alocar valores representados por **depósito bancário e aplicações financeiras** no fluxo a título de "aplicações feitas no período", em relação a fatos geradores anteriores à vigência do citado diploma legal, já fulmina de pronto o lançamento.

Em diversas oportunidades a C. Primeira Turma da CSRF e também esta Turma, ainda que à maioria de seus pares, já se manifestou a respeito, tendo firmado pacífica jurisprudência no sentido de não retroatividade da norma em comento a fatos geradores anteriores à sua vigência, podendo-se citar os Acórdãos CSRF/01-1.898 e 01-1.911, Relatoria do ilustre Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Reporto-me aos brilhantes fundamentos de seu voto, a quem peço vênias para reproduzi-lo nesta assentada:

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



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

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

A prova da aquisição de renda não declarada pelo contribuinte cabe, portanto, ao fisco, salvo quando por expressa disposição, a lei impuser ao contribuinte a comprovação de um determinado fato sem o que a autoridade administrativa poderá presumir a percepção do rendimento.

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

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

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

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

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

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

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



.....

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

O Poder Executivo assim motivou a expedição desse dispositivo:

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

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

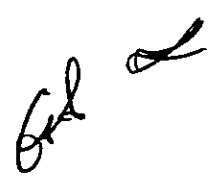
Resta saber, à luz das regras de interpretação da lei, se alcançou o seu objetivo, ou seja, se essa é a vontade da lei.

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

Mas é 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 a princípio da isonomia estabelecendo no inciso II do art. 150, da Constituição Federal de 1988, como limitação do poder de tributar, assim expresso:

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

I - ..... “omissis” .....

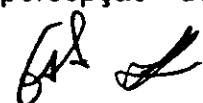
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

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

Por outro lado, pergunta-se, passaria a ter mais êxito o lançamento com base nos mesmos fundamentos que o Poder Judiciário proclamava improcedentes, só pelo fato de ter sido efetuada após o referido decreto-lei? E estar-se-ia contribuindo, assim, para o desafogo do Poder Judiciário e das próprias repartições fiscais, ao se lançar imposto sabidamente indevido? E os custos por acaso deixaram de ser desnecessários, onerando os contribuintes de um modo geral?

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

Digo o débito que o fisco entendia haver, porque, a rigor, nem existia, posto que a obrigação tributária tem origem na lei e na ocorrência do fato gerador nela previsto. Estando a pretensão em desacordo com o disposto no art. 43 do CTN, pois não houve percepção de



disponibilidade econômica ou jurídica, nem se pode afirmar a existência desse débito. Se o próprio débito era ilícito porque a lei iria cancelar apenas os débitos lançados?

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

“Como se vê dos autos, dois dos exercícios objeto da autuação (1988 e 1989) estão alcançados pelo cancelamento estabelecido no mencionado dispositivo legal, e o terceiro, isto é, 1990, refere-se a período-base (1989) no qual inexistia autoridade legal para arbitrar-se o imposto de renda com base em depósito bancário, uma vez que tal autorização só veio a ser restabelecida em abril de 1990, com o advento da Lei n.º. 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 n.º. 2.471/88, pois tanto a doutrina como a jurisprudência são unânimes no entendimento de que o lançamento tributário é de natureza declaratório: NÃO CRIA DIREITO. Assim seus efeitos retroagem à data do fato gerador.

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

- a lei, o fato gerador e o lançamento, os quais segundo ele correspondem às fases da:
- soberania, direito objetivo e direito subjetivo, sendo obrigação nessas fases:
- abstrata, concreta e individualizada, e, referindo-se a cada uma delas, vale recordar o que ele escreveu, verbis:

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

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



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

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

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

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

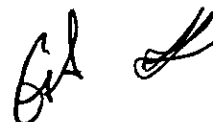
"O lançamento, de fato constitui o crédito, mas através da declaração da existência de um direito anterior de cobrança tributária. Então, em relação ao crédito, o lançamento é constitutivo, porém, em relação ao direito creditício, ele é declaratório. E é em relação ao direito, apenas, que se deve estabelecer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

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

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

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

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



do seu inadimplemento) constante da legislação vigente à data do seu nascimento.

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

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

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

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

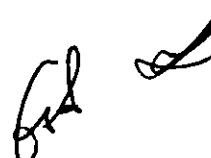
Sem dúvida, em todos os casos que o legislador utiliza a expressão "cancelamento de débitos, tem querido abranger os débitos com atributo da exigibilidade (lançados) e sem esse atributo, ou seja, o que o nosso legislador conceitua como obrigação tributária e o débito não individualizado pelo lançamento."

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

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

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

A edição desta lei veio confirmar o entendimento de que não havia previsão legal que justificasse a incidência do imposto de renda com



base em arbitramento de rendimentos sobre os valores de extratos e de comprovantes bancários, exclusivamente.”

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

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

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

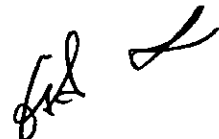
Concorda este relator que houve essa derrogação. Só que os seus efeitos são “ex nunc” ( de agora). Na verdade, nem a referida lei teve pretensão contrária, posto que, em seu artigo 12, declara entrar em vigor na data da sua publicação, o que ocorreu em 13/04/90.

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

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

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

**Em sendo assim, essa lei somente produz efeitos sobre os fatos geradores ocorridos a partir de primeiro de janeiro de 1991, por**



força de vedação inserta no artigo 150, inciso III, "a", da Constituição Federal de 1988, que tem o seguinte teor;

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

I - ..... "omissis" .....

.....

III - cobrar tributos:

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

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

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

I - que instituem ou majoram tais impostos;"

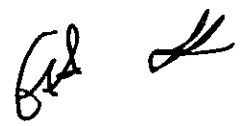
"Art. 105 - A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do art. 116."

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

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

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

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



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

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

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

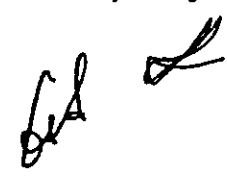
7. Legislação aplicável no Lançamento do Crédito Tributário. - A definição de fato gerador do imposto adotada pelo CTN tornou insustentável a idéia original de que a renda auferida no ano-base é apenas "padrão de estimativa" da renda ganha no exercício ...".

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

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

Em resumo:

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



Adota esta Conselheira, integralmente, os fundamentos acima transcritos para concluir o não cabimento da exigência contida no lançamento em apreço.

Verifica-se, ainda, não obstante a constatada irretroatividade da Lei nº 8.021, de 1990, aos fatos geradores em comento, que a exigência lançada também não satisfaz ao comando do art. 6º da citada Lei, especificamente a disposição do seu § 6º, ao determinar que:

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

Isto significa que o art. 6º da Lei nº 8.021, de 1990, determina que sejam realizados três procedimentos: (1) comprovação de aquisição de bens e gastos incompatíveis com a renda declarada; (2) verificação de depósitos ou aplicações realizados quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações; (3) lançamento a ser concretizado com o que for mais benéfico ao contribuinte (item 1 ou o 2).

No lançamento, não se tem notícia da utilização dos critérios acima citados. Vislumbro uma utilização simultânea de dispositivos legais objetivando caracterizar omissão de rendimento.

Entretanto, a acusação de “acréscimo patrimonial a descoberto” tem normas de apuração própria. Inválido o lançamento quando se aloca valores relativos a depósito/aplicações no fluxo, uma vez que não há previsão legal para tanto.

O art. 6º da Lei nº 8.021, de 1990, instituiu nova hipótese de incidência e não se trata de apuração relativa a acréscimo patrimonial a descoberto.



Processo n.º : 10680.000959/92-05  
Acórdão n.º : CSRF/04-00.243

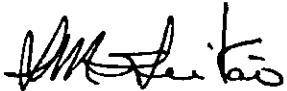
Nos autos, a acusação de acréscimo patrimonial a descoberto, alocando valores relativos a depósitos bancários/aplicações de origem não comprovada torna-se inadequada em face de absoluta ausência de base legal para sustentá-la.

A exclusão, no lançamento, dos valores a título de depósitos bancários/aplicações aniquila a acusação de acréscimo patrimonial a descoberto, nos anos-base de 1986 e 1987, exercícios de 1987 e 1988, respectivamente, destacando que o ano-base de 1988, exercício de 1989, foi provido conforme assentado às fls. 458 (Acórdão 102-44.451, de 17 de outubro de 2000 (fls. 450/458)).

Com as motivações acima, DOU provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

É o meu voto.

Brasília - DF, em 14 de março de 2006.

  
LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO

