

Sessão de 21 de agosto de 1995 Acórdão Nº CSRF/01-1.898
Recurso nº - RP/102-0.188
Recorrente - FAZENDA NACIONAL
Recorrida - SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE
CONTRIBUINTE
SUJEITO PASSIVO - EVALDO LONGO MARCHANT

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos
de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos
Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso,
nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente
julgado.

Sala das Sessões (DF), 21 de agosto de 1995

Carlos Alberto Gonçalves Nunes

CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - VICE-PRESIDENTE EM
EXERCÍCIO e RELATOR

Luiz Fernando Oliveira de Moraes

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Celso Alves Feitosa, Mariam Seif (Suplente Convocada), Waldevan Alves de Oliveira, Cândido Rodrigues Neuber, Victor Luis de Salles Freire, Leila Maria Scherrer Leitão, Remis Almeida Estol, Verinaldo Henrique da Silva, Afonso Celo Mattos Lourenço, José Carlos Guimarães, Wilfrido Augusto Marques, Jonas Francisco de Oliveira (Suplente Convocado), Manoel Antonio Gadelha Dias e Luiz Alberto Cava Maceira.

R E L A T Ó R I O

A Fazenda Nacional, por sua Procuradora junto à Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, recorre a este Colegiado da decisão proferida pela referida Câmara, consubstanciada no Acórdão nº 102-26.164, de 21/06/91, prolatado no julgamento do Recurso nº 63.093, postulando a sua reforma.

O litígio submetido ao deslinde do Colegiado é o seguinte:

A Câmara recorrida entendeu, naquele aresto administrativo, por maioria de votos, vencido o relator, que, a vista do disposto no art. 9º, inciso VII, do Decreto-lei nº 2.471/88, não prospera a exigência fiscal decorrente de acréscimo patrimonial a descoberto, levantado exclusivamente com base em depósitos bancários.

Segundo o voto vencedor, proferido pelo insigne Conselheiro Kazuki Shiobara, relator designado, o artigo 39, inciso V, do RIR/80 é uma forma de arbitramento de receita considerada omitida e a simples movimentação de conta bancária não constitui base sólida para edificar a presunção de omissão de receita, citando jurisprudência judicial e administrativa nesse sentido. Em seu entendimento, embora o Decreto-lei nº 2.471, de 2/09/88, em seu art. 9º, tenha cancelado os débitos fiscais que tenham tido origem na cobrança e como tal possa entender que foram cancelados apenas os créditos tributários regularmente constituídos, a Egrégia Segunda Câmara entendeu que todos os fatos geradores ocorridos antes da expedição do

47

mesmo teriam sido alcançados. Entendimento diverso conduziria ao absurdo. Processos fiscais lavrados antes do mencionado decreto-lei e que se encontravam em fase litigiosa, ou seja, com sua cobrança suspensa em virtude de impugnação ou recurso, não teria o benefício em virtude de não se encontrar em fase de cobrança ou poder-se-ia também entender que, em sendo efetuado o lançamento após a expedição desse mandamento legal, poderia abranger o mesmo fato gerador já objeto de lançamento cancelado.

Sustenta o relator designado que segundo o Código Tributário Nacional (art. 113 e 139), em todo o crédito tributário existe subjacente a obrigação tributária e que tem a mesma natureza. Quando se cancela um crédito tributário, cancela-se igualmente a obrigação tributária que está subjacente. Em sendo assim, seria injusto que num se cancele a obrigação tributária juntamente com o crédito tributário e noutra, por inexistir o crédito tributário, por inépcia do próprio fisco, a obrigação tributária permanece e pode ser objeto de lançamento. A lei é igual para todos que se encontram numa mesma situação. Conclui, afirmando que o Decreto-lei nº 2.471/88 foi expedido tendo em vista que o simples depósito bancário, por si só, não prova a ocorrência do fato gerador da obrigação principal.

O voto vencido da lavra do ilustre Conselheiro João Dias Neto, relator sorteado, baseia-se em dois argumentos. O primeiro de que o ônus da prova pertence ao contribuinte, pois a ele é atribuída a faculdade de levantamento dos documentos que poderão estabelecer a verdade dos fatos. O segundo de que, da simples leitura do disposto no art. 92, inciso VII, do Decreto-lei nº 2.471, de 1/09/88, resta claro que foram cancelados os débitos que tenham tido origem na cobrança, existente até aquela data, ou seja, constituídos até 01/09/88.

dh

Como, no caso em julgamento, o débito foi constituído, passando a existir após o período de abrangência do referido decreto-lei, não é atingido pelo cancelamento, já que não se pode cancelar o que não existe.

A Fazenda Nacional fundamenta seu recurso especial de fls. 179/180 na mesma linha de argumentos do voto condutor do Acórdão nº CSRF/01-0.110, assim ementado:

"IRPF - DEPÓSITO BANCÁRIO - DECRETO-LEI Nº 2.471/88 - CANCELAMENTO - Não podem ser cancelados débitos fiscais constituídos após o período de abrangência a que se refere a lei, pois não se cancela o que não existe".

A recorrente sustenta também que o débito foi constituído, passando a existir, portanto, pela Notificação de fls. 112, datado de 08/08/89, ou seja, posteriormente ao período de abrangência do citado Decreto-lei, não restando a menor dúvida quanto ao acerto do voto vencido, na medida em que não se pode cancelar o que não existe.

E, por entender que a decisão recorrida feriu dispositivo legal e a jurisprudência, postula a sua reforma.

Intimado, o sujeito passivo apresentou suas contrarrazões (fls. 190/191).

Inicialmente, analisa o texto legal, transcrevendo-o, para, a seguir, colocá-lo em ordem direta e desdobrá-lo da seguinte forma:

47

FICAM CANCELADOS OS DÉBITOS PARA COM A FAZENDA NACIONAL, arquivando-se, conforme o caso, os respectivos processos administrativos e

FICAM CANCELADOS 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 sobre a Renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários."

Em seu entender a determinação de cancelamento é geral e imperativa e atinge todos os débitos para com a Fazenda Nacional que tenham sido fundados na matéria que menciona, independentemente do estágio em que se encontrem, ordenando, inclusive, para evitar a sobrecarga dos Conselhos Recursais, que não mais sejam lançados débitos sob essa fundamentação. A lei ao determinar o arquivamento dos processos administrativos em andamento, contém implícita uma determinação de não abrir novos processos sobre a mesma matéria.

Sustenta a empresa que depósito bancário não é fato gerador do imposto de renda.

Por derradeiro, requer que seja considerada a Súmula 182 do Tribunal Federal de Recursos que diz:

"DEPÓSITOS BANCARIOS - É ilegítimo o lançamento arbitrado com base em depósitos bancários."

É o relatório.

h

V O T O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator.

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.

dh

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."

h

O Poder Executivo assim motivou a expedição desse dispositivo:

"A medida preconizada no art. 92 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).

47

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 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".....

7

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.

Digo o débito que o fisco entendia haver, porque, a rigor, nem existia, posto que a obrigação tributária tem origem na lei e na ocorrência do fato gerador nela previsto. Estando a pretensão em desacordo com o disposto no art. 43 do CTN, pois não houve percepção de disponibilidade econômica ou jurídica, nem se pode afirmar a existência desse débito. Se o próprio

débito era ilícito porque a lei iria cancelar apenas os débitos lançados?

No voto condutor do Acórdão nº 101-86.129, de 22/02/94, aprovado por unanimidade, a ilustre Conselheira Mariam Seif, relatora do Recurso nº 105.343, tratou com muito acerto essa questão, merecendo atenção especial os seguintes excertos:

" Como se vê dos autos, dois dos exercícios objeto da autuação (1988 e 1989) estão alcançados pelo cancelamento estabelecido no mencionado dispositivo legal, e o terceiro, isto é, 1990, refere-se a período-base (1989) no qual inexistia 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:

- abstrata, concreta e individualizada, e, referindo-se a cada uma delas, vale recordar o que ele escreveu, verbis:

h

" 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, 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"

7

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 92, 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:

dh

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. 92 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

87

os valores de extratos e de comprovantes bancários, exclusivamente.

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

Em síntese: Estão cancelados, pelo artigo 99, 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.

Na esteira dessas considerações, nego provimento ao recurso especial.

Brasília (DF.), em 21 de agosto de 1995



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR