



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.008269/95-46
Recurso nº. : 120.184
Matéria : IRPF – Exs: 1991 e 1992
Recorrente : EDUARDO JOSÉ FARAH.
Recorrida : DRJ em SÃO PAULO - SP
Sessão de : 28 de janeiro de 2000
Acórdão nº. : 104-17.359

IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - APURAÇÃO MENSAL - A partir da vigência da Lei nº 7.713, de 1988, o imposto de renda das pessoas físicas passou a ser devido mensalmente, aplicando-se, inclusive, a incidência mensal, quando apurado acréscimo patrimonial a descoberto. No cálculo do acréscimo patrimonial, as "sobras" detectadas em determinado mês, na ação fiscal, devem ser consideradas "recurso" no mês subsequente, até o mês de dezembro do mesmo ano-calendário. No ano-calendário subsequente, somente as sobras constantes na declaração de rendimentos, relativa ao ano anterior, podem ser utilizadas.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL MENSAL - FLUXO DE RECURSOS E APLICAÇÕES - SAQUES BANCÁRIOS - Os saques bancários, quando não comprovada a destinação, efetividade da despesa, aplicação ou consumo, não podem lastrear lançamento fiscal. Mero indício de que foram consumidos não conduz à alocação dos mesmos a título de aplicação, no fluxo de caixa. Cabe à fiscalização aprofundar seu poder investigatório a fim de demonstrar que os cheques emitidos representam efetivamente gastos suportados pelo contribuinte.

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTO - LANÇAMENTO COM BASE EXCLUSIVAMENTE EM DEPÓSITO BANCÁRIO - CANCELAMENTO - Estão cancelados, pelo artigo 9º, inciso VII, do Decreto-lei nº 2.471, de 1988, os débitos de imposto de renda que tenham por base a renda presumida baseada em valores constantes em extratos ou comprovantes de depósitos bancários, exclusivamente.

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA - DEPÓSITOS BANCÁRIOS -. O artigo 6º da Lei nº 8.021, de 1990, autoriza o arbitramento dos rendimentos com base em depósitos bancários ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações e o Fisco demonstrar indícios de sinais exteriores de riqueza, caracterizada pela realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

Recurso parcialmente provido.

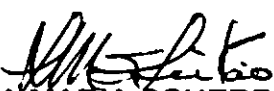


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.008269/95-46
Acórdão nº. : 104-17.359

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
EDUARDO JOSÉ FARAH.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: I - reduzir o acréscimo patrimonial relativo ao mês de fev/90 para Cr\$ 6.423.343,33; II - cancelar o acréscimo patrimonial relativo aos meses de mar/90, mai/90 e nov/91; e III - cancelar a exigência a título de sinais exteriores de riqueza, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE E RELATORA

FORMALIZADO EM: 17 MAR 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN, MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ELIZABETO CARREIRO VARÃO, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e REMIS ALMEIDA ESTOL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.008269/95-46
Acórdão nº. : 104-17.359
Recurso nº. : 120.184
Recorrente : EDUARDO JOSÉ FARAH

RELATÓRIO

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 719/722, exigindo-lhe o imposto de renda da pessoa física, nos exercícios de 1991, 1992 e 1993, em montante equivalente a 290.633,81 UFIR e acréscimos legais cabíveis.

A infração descrita pela fiscalização decorre de omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas físicas; acréscimo patrimonial a descoberto e, ainda, sinais exteriores de riqueza que evidenciam a renda mensalmente auferida e não declarada.

Na impugnação, em síntese, alega o contribuinte, em preliminar, ter havido Cerceamento de Defesa - Desobediência ao princípio do devido processo legal e negação ao direito à ampla defesa e ao contraditório assegurado pela Constituição Federal, em seu art. 5º, inciso LV. Requer, seja proclamada a ilegalidade do descumprimento aos preceitos básicos assecuratórios do direito da ampla defesa, acolhendo, integralmente, a preliminar suscitada, decretando, em decorrência, a nulidade da presente ação fiscal.

II – No mérito, apresenta os seguintes argumentos, em síntese:

- sustenta que a autuação se baseia, unicamente, em presunção de "acrécimo patrimonial a descoberto", de "omissão de rendimentos" e, ainda, de uma eventual falta de recolhimento mensal do imposto de renda, que *data vênia* não pode prevalecer em face de seus frágeis suportes fáticos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.008269/95-46
Acórdão nº. : 104-17.359

- não existe, em seu nome, qualquer bem oculto que possa justificar e fundamentar o "acréscimo patrimonial a descoberto", estando todos os bens informados em suas declarações acobertados com receitas e rendimentos declarados;

- a fiscalização baseou-se em valores insertos em extratos bancários para, delirantemente, justificar o aventado "acréscimo patrimonial a descoberto" e, lançamentos constantes em seus extratos não justificam a aquisição de qualquer bem, deixando, por óbvio, de existir o alegado "acréscimo patrimonial";

- argúi, ainda, que a suscitada "omissão de rendimentos", também se encontra fundamentada, exclusivamente, nos valores constantes em seus extratos bancários;

- a movimentação bancária não pode, por si mesma, ensejar a "presunção" de "omissão de receita", sendo necessária a demonstração exaustiva e inconcussa, por parte do Fisco, do nexos de causalidade entre essa movimentação e uma efetiva auferição de ganhos tributáveis por parte do contribuinte, o que não se dá no caso em exame;

- cita jurisprudência no sentido de que "nos lançamentos de tributos com base em presunções "hominis" ou indícios (ressalvados os indícios veementes quando proporcionam certeza quanto aos fatos) sempre que ocorrer incerteza, o lançamento não deve prevalecer, pois, incompatível com os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. As presunções legais relativas podem ser adotadas pelo legislador, desde que sejam estabelecidas no âmbito da competência tributária respectiva. Por ficção, não se pode considerar ocorrido o aspecto material do fato imponible, pois ou se estará exigindo tributo sem fato gerador ou haverá instituição de tributo fora da competência outorgada pela Constituição";



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.008269/95-46
Acórdão nº. : 104-17.359

- a apuração presuntiva do "acréscimo patrimonial a descoberto" se louvou, exclusivamente, na movimentação bancária do defendente, e acusa que a obtenção dos extratos se deu de forma ilícita, já que sem a devida autorização do contribuinte e sem qualquer determinação judicial;

- cita a Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos e a seguir, reporta que "com a vigência do Decreto-lei nº 2.471, de 1988, não mais poderiam prosperar lançamentos tributários, efetuados ou por efetuar, com base exclusivamente em depósitos bancários, fosse a título de Acréscimo Patrimonial a Descoberto (= renda poupada), fosse sob o rótulo de Sinais Exteriores de Riqueza (= renda consumida)";

- acresce que, com a "Lei nº 8.021, de 12/04/90, passou a ser possível o arbitramento com base "em depósito ou operação junto a instituições financeiras", desde que comprovados Sinais Exteriores de Riqueza"; nunca, porém, a título de Acréscimo Patrimonial a Descoberto;

- a tributação com fundamento em acréscimo patrimonial a descoberto continua viável desde que o Fisco comprove a presunção legal instituída pelo art. 52 da Lei nº 4.069/62 e reproduzida no inc. III do art. 39 do RIR/80;

- o Decreto-lei 2.471/88 consistiu em retirar dos depósitos bancários e de seus respectivos extratos a força para que, por si sós, sejam suficientes para configurar a premissa em que assenta a presunção legal erigida pelo art. 52 da Lei nº 4.069/69;

- os dados colhidos por meio da análise dos depósitos e extratos bancários não são, eles próprios, suficientes para revelar a presunção legal de omissão de rendimentos, caracterizadora do acréscimo patrimonial a descoberto;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.008269/95-46
Acórdão nº. : 104-17.359

- o Fisco misturou acréscimo patrimonial a descoberto com sinais exteriores de riqueza, consoante expressamente declinado nos termos lavrados ou no enquadramento legal das infrações imputadas ao contribuinte, ao invocar o mesmo art. 39 da Lei nº 4.729/65 c/c arts. 645, 676, incisos II e III e 678, incisos II e III, do RIR/80;

- apesar de o Fisco qualificar os valores tributados sob cada título, em verdade, está se utilizando de premissas heterogêneas, às quais correspondem fatos imponíveis e hipóteses de incidência distintos"; os incisos III e V do art. 39 do RIR/80 possuem, cada um deles, matriz legal diferente;

- estende sua crítica à metodologia utilizada na Análise da Evolução Patrimonial, clamando que ela foi elaborada com a inclusão e exclusão de rubricas e valores ao exclusivo arbítrio da Fiscalização, reforçando-a com acórdãos dos Tribunais Administrativos;

- protesta que nem a presunção simples é um fato provado, nem é razoável que a presunção legal tenha por premissa menor a presunção simples, nem o Fisco definiu sobre o fato probando, da premissa legal, se foi acréscimo patrimonial a descoberto ou sinais exteriores de riqueza;

- o Fisco não pode, com precisão e certeza, afirmar sequer que os valores movimentados pertencem, efetivamente, ao autuado, já que, em tese, a fiscalização, mesmo nos depósitos ou cheques glosados, admite a possibilidade de se tratar de valores de terceiros que, eventualmente, pudessem ter passado pela conta do autuado, em razão de sua atividade profissional de advogado;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.008269/95-46
Acórdão nº. : 104-17.359

- insiste seja reconhecida, de plano, improcedência da ação fiscal, louvada que foi, exclusivamente, movimento de extratos bancários, com o agravante de ser cerceado ao defendente o direito à ampla defesa;

- cita que a operação relativa à venda do imóvel consistente no aptº 41 do Condomínio Quinta dos Cascais, sito à R. Pintassilgo, 180 - 4º andar, em março de 1992, no valor de Cr\$3 00.000.000, 00, dando suporte ao depósito bancário da época, subsequente aplicação no mercado interno e posterior utilização na compra do imóvel da Al. Fernão Cardim, 325 - 17º andar, dando suporte ao valor introduzido nos demonstrativos elaborados pela fiscalização e que, no entanto, foram por ela desconsiderados e incluídos como "diferenças", ensejadoras do lançamento presumido;

- alega que essa operação está devidamente declarada, indicando os bens alienado e adquirido, demonstrando, segundo o autuado, o descabimento da "presunção" fiscal de "sinais exteriores de riqueza" advindos da movimentação bancária e sem suporte de receita declarada na visão fiscal;

- no mais, as contas bancárias dos anos fiscalizados, inclusive alcançando pessoas alheias à fiscalização, foram obtidas diretamente dos estabelecimentos bancários, por determinação fiscal, sem autorização quer do contribuinte, quer do Poder Judiciário; que a prova assim obtida, ilicitamente, em face da disposição constitucional, é nula, acarretando a nulidade e a improcedência de toda ação fiscal; apoiando-se em ementas relativas a sigilo bancário do Judiciário, bem assim no inciso LVI, do art. 5º, da Constituição Federal;

- quanto à falta de recolhimento mensal dos valores recebidos a título de alugueis, de pessoas físicas, o interessado defende-se declarando que todo o imposto de renda devido decorrente dos rendimentos auferidos nos exercícios fiscalizados foi



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.008269/95-46
Acórdão nº. : 104-17.359

regularmente recolhido; e portanto, que a autuação, neste ponto, também, é falha, merecendo imediata correção;

- impugna o critério adotado no Auto de Infração, quanto ao cálculo da correção monetária do crédito apurado, maquiada de "juros de mora", argumentando que a indexação pela variação da TRD introduzida no período do chamado Plano Collor foi fulminada como inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, vez que nada mais era que uma taxa remuneratória, com típica característica de juros, utilização como índice da medida inflacionária;

- protesta quanto ao descabimento de imposição das multas de 80% e 100% previstas no art. 4º, inc. I, da MP 297/91, c/c art. 37 da Lei nº 8.218/91 e art. 4º, inc. I, da Lei nº 8.218/91, respectivamente, porque não houve, por parte do autuado, a alegada falta de recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata que lhe são imputadas. Não existe, em seu entendimento, qualquer nexos causal entre a norma legal que fundamenta a aplicação da multa e a situação de fato descrita no Auto; "a atipicidade da situação não autoriza, desta forma, a aplicação das penalidades constantes do Auto de Infração". Requer, caso prevaleça a autuação, que as multas aplicadas sejam canceladas;

- baseando-se no art. 16, inc. IV, da Lei nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 8.748/93, o requerente protesta pela perícia contábil, indicando perito e formulando os quesitos constantes às fls.747;

- requer se digne julgar, pela preliminar argüida, a nulidade da ação fiscal, decretando a extinção do auto de infração lavrado; ou, ainda, no mérito, seja decretada a total improcedência da ação fiscal.



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

Processo nº. : 13805.008269/95-46
Acórdão nº. : 104-17.359

A autoridade de primeira instância rejeita a preliminar de nulidade da ação fiscal, suscitada com base na alegação de cerceamento de defesa, bem como rejeita o pedido de perícia, alegando tática protelatória e, quanto ao mérito, julga parcialmente procedente a impugnação, conforme argumentos consubstanciados nas ementas a seguir transcritas:

PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DE DEFESA - Rejeita-se, por improcedente, a preliminar de nulidade da ação fiscal invocada com base em cerceamento de defesa, porquanto ao contribuinte foi assegurada ampla oportunidade de apresentar os comprovantes e esclarecimentos solicitados, seja no decurso do procedimento fiscal, seja na fase impugnatória.

PEDIDO DE PERÍCIA - Com fundamento no art. 18 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93, indefere-se o pedido de perícia, posto que prescindível para o deslinde da lide e de caráter meramente protelatório.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS-DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A existência de depósitos bancários de origem não justificada, em montante incompatível com os rendimentos declarados, faz evidência de percepção de renda omitida que cabe ao contribuinte ilidir.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Sujeita-se à tributação, por caracterizar omissão de rendimentos, o acréscimo patrimonial a descoberto apurado em Análise da Evolução Patrimonial Mensal, não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva.

SIGILO BANCÁRIO - Improcedem as alegações de quebra de sigilo bancário e ilicitude de provas obtidas pelo Fisco junto a estabelecimento bancário, visto que o procedimento fiscal está amparado legalmente no art. 38, §§ 5º e 6º, da Lei nº 4.595/64, art. 197, inc. II, da Lei nº 5.172/66, art. 959 do RIR aprovado pelo Decreto nº 1.041/94, art. 8º da Lei nº 8.021/90 e demais dispositivos pertinentes.

RENDIMENTOS DE ALUGUEIS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS - Exclui-se a parcela dos rendimentos de alugueis recebidos de pessoas físicas computada como omissão de receitas pelo não recolhimento do carnê-leão obrigatório, posto que já tributada na declaração de rendimentos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.008269/95-46
Acórdão nº. : 104-17.359

JUROS DE MORA-TRD - Altera-se, de ofício, o cálculo dos juros de mora incidentes sobre o imposto apurado de ofício, mediante subtração da aplicação do disposto no art. 30 da Lei nº 8.218/91 no período compreendido entre 04/02/91 a 29/07/91, por força das determinações constantes da IN/SRF nº 32/97.

MULTA DE OFÍCIO - Configurada a infração à legislação tributária, em procedimento de ofício, impõe-se a norma sancionante pela aplicação da multa de ofício.

REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO - Exonera-se, de ofício, o valor correspondente ao percentual da multa lançada, excedente a 75%, em face do contido no item I do ADN/COSIT nº 01/97.

CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO - Os rendimentos omitidos sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (camê-leão), não informados na declaração de rendimentos, devem ser computados apenas na base de cálculo anual do tributo, por força das disposições contidas na IN/SRF nº 46/97.

Ciente em 21.05.98, interpõe o contribuinte o recurso voluntário de fls. 784/797, protocolizado em 18.06.98, com comprovante de depósito recursal (fls. 798).

Como razões de defesa, o recorrente apresenta os seguintes argumentos que leio em sessão aos ilustres pares (lido na íntegra).

As contra-razões da Fazenda Nacional encontram-se às fls. 800, solicitando seja negado provimento ao recurso interposto, considerando que o recorrente não traz em seu recurso nenhum elemento novo, capaz de modificar o julgado.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.008269/95-46
Acórdão nº. : 104-17.359

VOTO

Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, Relatora

O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade. Dele, portanto, conheço.

Reitera o recorrente as razões aduzidas na impugnação. A matéria litigada será apreciada na ordem do lançamento e, também nessa ordem, os argumentos do recorrente serão apreciados.

Naquela assentada, argüiu cerceamento do direito de defesa, baseando-se, para tanto, no art. 5º, LV, da Constituição Federal, devidamente enfrentado pela i. autoridade de primeira instância. Os fundamentos daquele decidir são ora adotados, em sua íntegra, haja vista ter sido assegurado ao contribuinte o direito à ampla defesa, seja através de diversas intimações para apresentar documentação comprobatória e esclarecimentos, quando no decurso da ação fiscal ou quando da fase impugnatória. Em assim sendo, não prevalece tal argumentação.

Quanto ao item 1 do lançamento "Rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas físicas", a exigência foi integralmente desconstituída pela i. autoridade julgadora de primeira instância, sob o argumento de o valor considerado omitido ter sofrido tributação na declaração de rendimentos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.008269/95-46
Acórdão nº. : 104-17.359

Passa-se à análise da exigência constituída a título de "Acréscimo Patrimonial a Descoberto".

Argúi a defesa quanto à mistura de conceito, na ação fiscal, entre Acréscimo Patrimonial a Descoberto e Sinais Exteriores de Riqueza, acrescentando que tais conceitos merecem exame jurídico em apartado e que o Fisco ressalta que em ambos os casos a ação fiscal não se baseou em depósitos bancários. Entretanto, objetivou o contribuinte sustentar em suas razões recursais ter a ação fiscal se respaldado em depósitos bancários.

O lançamento, caracterizado como "Acréscimo Patrimonial a Descoberto", baseou-se em mero fluxo de caixa, ou seja, confronto de recursos e despesas.

Da análise do lançamento e dos argumentos de defesa, pode-se chegar às conclusões a seguir elencadas.

Preliminarmente, este Colegiado tem mantido o entendimento de que o fato de a fiscalização tributar a omissão de rendimentos sob o título de "acréscimo patrimonial a descoberto" quando o levantamento para caracterizar tal omissão se dá através de fluxo de caixa, ou seja, confronto entre "origens/receitas" e "aplicações/despesas" não é suficiente para desconstituir o imposto lançado.

Em tais casos, este Colegiado firmou jurisprudência no sentido de que o sujeito passivo tem conhecimento da acusação, da infração tipificada, dos itens que a compõe, das provas levantadas pelo fisco. Portanto, trata-se, na verdade, de uma questão de prova que pode ser feita inclusive na defesa recursal. Isto é, carrear aos autos valores ("origens/receitas") não computadas na ação fiscal ou, ainda, provar não ter efetuado aquelas "aplicações/despesas" constantes no lançamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.008269/95-46
Acórdão nº. : 104-17.359

Argúi o recorrente, no subitem 3.10 de sua defesa, que "no mês JAN/90 não há notícia de Mês ant. No mês de JAN/91 não foram computados os Rec. Disp. Mês Ant. de DEZ/90. De igual modo, no mês de JAN/92 não foram considerados os recursos disponíveis de DEZ/91".

Não procedem tais argumentos. Às fls. 673, tem-se a demonstração do confronto dos "recursos" e "aplicações. Entre os recursos constantes naquele quadro, tem-se o valor do mês anterior (dez/89), sob as rubricas "SALDO C/C MÊS ANT.", "SALDO OPEN/FAF MÊS ANT." e "\$ EM CAIXA". Os valores lançados em tais rubricas encontram-se devidamente discriminados às fls. 671/672 e constantes na declaração de bens correspondente ao "ano anterior" da Declaração de Rendimentos do Exercício de 1991 (fls. 04).

Da mesma forma, os recursos disponíveis em 31 de dezembro de cada ano, constantes nas declarações de bens das declarações de rendimentos do exercício correspondente, foram devidamente alocados como "recursos" em janeiro do ano seguinte.

Entretanto, é cristalino que as "sobras" porventura detectadas em 31 de dezembro, na ação fiscal, não poderiam ser alocadas como "recursos" em janeiro do ano seguinte. Isto porque se o contribuinte fez constar, em sua declaração de bens, as sobras efetivas, e como expressão de verdade, somente esses valores serão considerados. As sobras detectadas em ação fiscal, no mês de dezembro, são consideradas consumidas. Essa também tem sido a jurisprudência deste Colegiado.

Em assim sendo, improcedente a defesa nesse aspecto.

Por sua vez, ainda quanto ao "Acréscimo Patrimonial a Descoberto", razão assiste ao recorrente quanto ao montante apurado com base em emissão de cheques.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.008269/95-46
Acórdão nº. : 104-17.359

Os cheques emitidos constituem indício que podem representar despesas, não as constituindo, entretanto, necessariamente. A prova de que aqueles constituíram efetivamente despesas compete a quem alega, não se podendo presumir tão-somente pelo fato de que o sujeito passivo não se manifestou quando intimado. Ademais, teve o fisco acesso aos extratos bancários, poderia tê-lo também em relação aos cheques compensados para comprovar a destinação, uma vez que cheques acima de determinado valor têm de ser nominativos.

Em assim sendo, improcede a alocação de valores, naquele demonstrativo, a título de "aplicação", tomados com base exclusivamente em cheques emitidos, no mapa. Exclui-se, pois, o valor de Cr\$ 1.283.993,42, relativo a jan/90; Cr\$ 1.240.051,99, relativo a fev/90; Cr\$ 8.682.615,69, relativo a mar/90; Cr\$ 87.303,26, relativo a abr/90; Cr\$ 396.361,76, relativo a mai/90; Cr\$ 130.548,90, relativo a ago/90; e Cr\$ 7.669.005,31, relativo a set/90, no demonstrativo da "evolução patrimonial mensal" (fls. 673/674).

Quanto às aplicações financeiras, correto o procedimento fiscal: alocar como "recursos" os saldos em open/faf no mês anterior e os resgates em aplicações financeiras no mês sob análise e, considerar como "aplicações" os saldos em open/faf e em aplicações financeiras, também no próprio mês. Correta a sistemática, não merecendo quaisquer reparos.

Feitas aquelas exclusões, reduz-se o acréscimo patrimonial relativo ao mês de fev/90 para Cr\$ 6.423.343,33 e exclui-se o acréscimo patrimonial relativo aos meses de mar/90 e mai/90.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.008269/95-46
Acórdão nº. : 104-17.359

Quanto à evolução patrimonial mensal constante às fls. 680, depara-se com o equívoco constante no procedimento fiscal quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto detectado no mês de novembro/91.

Consta, no mês de out/91, a informação de "REC. DISP. FINAL MÊS" no montante de Cr\$ 64.155.564,25, valor devidamente alocado no mês de "nov/91" a título de "REC. DISPON. MÊS ANT. III". Ocorre que, na apuração fiscal, tomou-se exclusivamente a operação mensal, confrontando-se recursos de Cr\$ 28.418.836,11 e aplicações de Cr\$ 29.440.594,08. Apurou-se, em consequência, um acréscimo patrimonial pela diferença, isto é, Cr\$ 1.021.757,97. Constata-se, ainda, que esse valor foi diminuído do saldo positivo relativo ao mês de outubro, levando-se a diferença apurada para o mês de dezembro/91. Não há, pois, qualquer acréscimo patrimonial a descoberto no ano de 1991, considerando-se a disponibilidade do mês anterior.

Exclui-se, portanto, por equívoco no lançamento, o acréscimo patrimonial no mês de nov/91.

Quanto à evolução patrimonial no ano de 1992, exercício de 1993, tem-se que só ocorreu acréscimo patrimonial a descoberto no mês de dez/92. Tal fato só se deu em face de o sujeito passivo declarar dinheiro em caixa, na Declaração de Bens" daquele exercício. Não merecendo, pois, quaisquer reparo a metodologia utilizada naquela apuração.

É de se esclarecer ao contribuinte que, após a vigência da Lei nº 7.713, de 1988, o fato gerador das pessoas físicas quanto ao imposto de renda passou a ocorrer mensalmente, inclusive quanto ao acréscimo patrimonial. Ou seja, este passou a ser apurado mensalmente. Dando-se a ação fiscal após o prazo da entrega da declaração, o valor apurado a título de acréscimo patrimonial mensal é adicionado à base de cálculo do imposto de renda na declaração de rendimentos correspondente. Assim é que, em seu



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.008269/95-46
Acórdão nº. : 104-17.359

decidir, a i. autoridade julgadora de primeira instância aplicou a orientação contida na Instrução Normativa SRF nº 46, de 1997.

Quanto à exigência baseada em "Sinais Exteriores de Riqueza", total razão assiste ao recorrente.

Em tal exigência, vislumbro ter a mesma respaldo exclusivamente em depósito bancário.

E de notório saber que a omissão de rendimentos, caracterizada por depósitos bancários, vem merecendo sérias restrições, seja na esfera administrativa, seja no Judiciário.

Comungo com o entendimento do contribuinte ao afirmar ser ilegítimo o lançamento de imposto de renda com base exclusivamente em extratos ou depósitos bancários. Aliás, essa é a orientação emanada do Colendo Tribunal Federal de Recursos, através da Súmula nº 182, inclusive citada pelo contribuinte em seu recurso voluntário.

Atento ao reiterado entendimento daquela Corte, o legislador ordinário, através do inciso VII do artigo 9º do Decreto-lei nº 2.471, de 1988, determinou o cancelamento de débitos tributários constituídos exclusivamente com base em depósitos bancários.

O Poder Executivo, na Exposição de Motivos nº 292, de 1988, que originou o DL 2.471, é bastante elucidativo em seu posicionamento:

"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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.008269/95-46
Acórdão nº. : 104-17.359

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."

Este Colegiado em diversas oportunidades já se manifestou a respeito, tendo firmado pacífica jurisprudência. Pode-se citar também os Acórdãos CSRF/01-1.898 e 01-1.911, tendo por Relator o ilustre Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Reporto-me aos brilhantes fundamentos do voto em que se baseou o referido Conselheiro, a quem peço vênica 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.008269/95-46
Acórdão nº. : 104-17.359

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.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.008269/95-46
Acórdão nº. : 104-17.359

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 desfogo 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 exposto:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.008269/95-46
Acórdão nº. : 104-17.359

"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 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.008269/95-46
Acórdão nº. : 104-17.359

"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 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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.008269/95-46
Acórdão nº. : 104-17.359

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.008269/95-46
Acórdão nº. : 104-17.359

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.

Dai, 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.008269/95-46
Acórdão nº. : 104-17.359

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 (fis. 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.008269/95-46
Acórdão nº. : 104-17.359

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.008269/95-46
Acórdão nº. : 104-17.359

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.008269/95-46
Acórdão nº. : 104-17.359

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."

Apenas a título elucidativo, para a aplicação da Lei nº 8.021, de 1990, nos exercícios subseqüentes a 1990, é de todo conveniente a transcrição de seu artigo 6º, in verbis:

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

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

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

Da transcrição supra, pode-se fazer as ilações a seguir explicitadas.

A uma, não há qualquer dúvida quanto à possibilidade de se arbitrar o rendimento em procedimento de ofício, desde que o arbitramento se dê com base na renda



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.008269/95-46
Acórdão nº. : 104-17.359

consumida, mediante utilização de sinais exteriores de riqueza, incompatíveis com a renda declarada.

É óbvio, pois, que tal procedimento permite caracterizar a disponibilidade econômica uma vez que, para o contribuinte deixar margem a evidentes sinais exteriores de riqueza, é porque houve renda auferida e consumida, passível, portanto, de tributação por constituir fato gerador de imposto de renda nos termos do art. 43 do CTN.

A duas, para o arbitramento levado a efeito com base em depósitos bancários, nos termos do parágrafo 5º, é imprescindível que seja realizado também com base na demonstração de renda consumida, em relação ao crédito em conta corrente.

A essa conclusão se chega visto que o disposto no parágrafo 5º não é um ordenamento jurídico isolado mas parte integrante do artigo 6º e a ele vinculado.

Seria necessário, pois, que a autoridade fiscal comprovasse, efetivamente, os gastos realizados pelo contribuinte, caracterizando, assim, a renda consumida.

A três, o § 6º. do artigo 6º. daquele diploma legal determina que qualquer modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte.

No caso dos autos, não há qualquer notícia de que a sistemática levado a efeito com base nos valores de depósitos bancários tenha sido a mais favorável ao contribuinte, o que, de pronto, seria suficiente para desconstituir o crédito tributário lançado a título de sinais exteriores de riqueza, caracterizado exclusivamente por créditos bancários. Não pode a autoridade lançadora ignorar um comando legal contido em um parágrafo. Também não tem acolhida o mero argumento de que se a fiscalização utilizou o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.008269/95-46
Acórdão nº. : 104-17.359

arbitramento com base nos depósitos bancários é porque este método é mais favorável. O julgador julga o que está nos autos e, se não se tem acesso à outra metodologia, não há como se entender ser o adotado o procedimento mais favorável ao contribuinte.

A quatro, a sistemática de se considerar depósitos em conta corrente, como "aplicações", sem a comprovação efetiva da renda consumida, mediante sinais exteriores de riqueza, estar-se-ia voltando à situação anterior, a qual foi amplamente rechaçada pelo Poder Judiciário, levando o legislador ordinário a determinar o cancelamento dos débitos assim constituídos, conforme DL. 2.471.

Em face do exposto, pode-se concluir que depósitos bancários em instituição financeira podem constituir valiosos indícios mas não prova efetiva de omissão de rendimentos e não caracterizam, por si só, disponibilidade econômica de renda e proventos, nem podem ser tomados isoladamente como sinais exteriores de riqueza. Para amparar o lançamento, mister que se estabeleça um nexo causal entre o depósito e o rendimento omitido, objetivando caracterizar a renda consumida. Feito isso, poderia a fiscalização alocar aqueles valores como "Aplicações", no levantamento do fluxo de caixa.

Ainda sobre a matéria, há de se destacar a jurisprudência formada na Egrégia Segunda Câmara deste Conselho, conforme Acórdãos 102-29.685 e 102.29.883, dando-se destaque aos Acórdãos 102-28.526 e 102-29.693, dos quais transcrevo as ementas, respectivamente:

"IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS -. O artigo 6º da Lei nº 8.021/90 autoriza o arbitramento dos rendimentos com base em depósitos bancários ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações, e o Fisco demonstrar indícios de sinais exteriores de riqueza, caracterizada pela realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte" (Grifou-se).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.008269/95-46
Acórdão nº. : 104-17.359

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA O confronto de débitos em conta corrente, apurados através de extratos bancários, com os rendimentos declarados pelo contribuinte, não caracteriza a existência de sinais exteriores de riqueza, face à legislação proibir lançamento com base em extratos bancários."

É de se considerar, que nesta assentada aprecia-se as razões de recorrer do sujeito passivo. Assim, julga-se a legalidade do lançamento a título de sinais exteriores de riqueza, ora desconstituída em face da fundamentação supra.

Entretanto, o fato de não se considerar legítimo o lançamento a esse título, entretanto, não nos permite excluir os mesmos valores alocados como "origem" no cálculo da evolução patrimonial. A esta instância compete exclusivamente julgar o recurso voluntário e a legalidade material do lançamento, não podendo desconstituir valores considerados "origens" na ação fiscal, pois estar-se-ia lançando, o que não é da competência deste Colegiado.

Quanto ao argumento de quebra de sigilo bancário, é entendimento pacífico neste Colegiado que, em face do disposto no inciso II, do art. 197, do Código Tributário Nacional, de 1966, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, assim, o disposto no art. 38 da Lei ° 4.595, de 31 de dezembro de 1964.

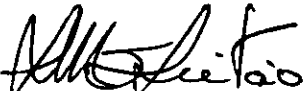


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.008269/95-46
Acórdão nº. : 104-17.359 .

Em face ao exposto, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso para: I - reduzir o acréscimo patrimonial relativo ao mês de fev/90 para Cr\$ 6.423.343,33; II - cancelar o acréscimo patrimonial relativo aos meses de mar/90, mai/90 e nov/91; III - cancelar a exigência a título de sinais exteriores de riqueza.

Sala das Sessões - DF, em 28 de janeiro de 2000


LEILA MARIA SCHERRER LETIÃO