



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

Processo nº. : 13971.000017/97-82
Recurso nº. : 15.378
Matéria : IRPF - Ex: 1994
Recorrente : LEANDRO LUIZ CUNHA
Recorrida : DRJ em FLORIANÓPOLIS - SC
Sessão de : 17 de agosto de 1999
Acórdão nº. : 104-17.152

NULIDADE - FALTA DE TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO - Tendo a autoridade administrativa procedido em conformidade com o exposto no art. 196 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, combinado com o art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

NULIDADE - QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO - Tendo a autoridade administrativa procedido em conformidade com o exposto no art. 197, II, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, (Código tributário Nacional) e estando esta plenamente recepcionada pela Constituição Federal de 1988, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

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 através de arbitramento sobre os valores de extratos ou de comprovantes bancários, exclusivamente.

Os depósitos bancários não constituem, por si só, fato gerador do imposto de renda pois não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos. O lançamento baseado em depósitos bancários só é admissível quando ficar comprovado o nexos causal entre o depósito e o fato que representa omissão de rendimento.

Preliminares rejeitadas.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **LEANDRO LUIZ CUNHA**.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, **REJEITAR** as preliminares e, no mérito, **DAR**



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13971.000017/97-82
Acórdão nº. : 104-17.152

provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE E RELATORA

FORMALIZADO EM: 12 NOV 1999

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. : 13971.000017/97-82
Acórdão nº. : 104-17.152
Recurso nº. : 15.378
Recorrente : LEANDRO LUIZ CUNHA

RELATÓRIO

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 44, exigindo-se o imposto de renda da pessoa física, no exercício financeiro de 1994, em montante equivalente a R\$ 16.851,01 e acréscimos legais cabíveis, além da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos.

A infração descrita pela fiscalização decorre de omissão de rendimentos juros moratórios, em virtude de omissão de rendimentos, em face da apuração de variação patrimonial a descoberto, caracterizando sinais exteriores de riqueza que evidenciam a renda mensalmente auferida e não declarada.

O Termo de Verificação Fiscal às fls. 35/38 indica que a ação fiscal teve início a partir da fiscalização realizada na Empresa Acapulco Confecções Ltda., de propriedade dos pais do sujeito passivo.

Adoto a seguir, o brilhante Relatório da ilustre autoridade julgadora de primeira instância, considerando sua clareza e síntese dos fatos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13971.000017/97-82
Acórdão nº. : 104-17.152

"No ano de 1992, a Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, através de Mandado de Busca e Apreensão 10/92 (fl. 01), efetuou a apreensão de diversos documentos, que foram solicitados pela autoridade lançadora, por meio do Ofício **SAFIS** 53/95, (fls. 02 e 03). Em resposta ao ofício, a Fazenda Estadual apresenta o memorandum 001/95, juntamente com uma relação de números de contas bancárias "suspeitas" (fls. 04/05). Dentre as contas bancárias relacionadas encontra-se a de nº 01.0181195-2 do Banco Mercantil do Brasil, cujo titular é o impugnante.

Em 16/10/95, a autoridade lançadora intimou o referido banco, para que apresente-se os extratos bancários da conta cujo titular é o impugnante, mediante o Ofício **SAFIS** nº 486/95 e Termo de Intimação Fiscal, emitido também na data acima (fls. 06/07), sendo que obteve atendimento do solicitado em 30/10/95 (fls. 08 a 16).

Consoante Termo de Intimação Fiscal, lavrado em 15/07/96 e cientificado ao contribuinte em 18/07/96 (fls.18), o interessado foi inquirido a apresentar as cópias das suas declarações **IRPF**, exercícios 92 a 94, juntamente com os recibos de entrega, bem como, os extratos bancários das contas correntes e aplicações financeiras de sua titularidade e movimentação, entre o período de 01/01/91 a 31/12/95. Em 29/07/96 o contribuinte responde à intimação, sem apresentar os documentos solicitados (fls. 19).

Novamente, através do Termo de Reintimação Fiscal, lavrado em 02/08/96 e cientificado ao contribuinte em 07/08/96 (fls. 23/24), a autoridade competente solicita a apresentação dos extratos de todas as contas bancárias e aplicações financeiras de que o mesmo fosse titular, tendo em vista o não atendimento à intimação anteriormente confeccionada, porém, mas uma vez, o autuado apresenta sua resposta sem nada informar, conforme fl. 25.

A declaração referente ao exercício 1994 e ano-calendário 1993 foi anexada às fls. 20 a 22.

Com relação aos extratos apresentados pelo banco a autoridade lançadora verificou a ocorrência de depósitos expressivos, principalmente nos meses de agosto a outubro de 1993, conforme cópias apenas aos autos às fls. 09 a 16.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13971.000017/97-82
Acórdão nº. : 104-17.152

Diante do que se constatou acima, uma vez mais, a autoridade fiscalizadora intimou o contribuinte em questão, através do Termo de Intimação Fiscal, lavrado e cientificado em 03/12/96 (fl. 26), solicitando que o mesmo se pronunciasse a respeito da origem dos recursos materializados nos depósitos bancários, cujas cópias foram expedidas pelo Banco Mercantil do Brasil, agência de Blumenau, conforme mencionado anteriormente.

Em 04/12/96, o contribuinte atende à intimação (fls. 27/28), alegando em suma, que a partir de setembro/93, passou a utilizar a referida conta bancária com o Sr. Jonas Curt Willrich, emitindo os cheques em favor do Sr. Jonas para que negociasse junto às empresas de factoring, mas que no momento em que tais empresas começaram a "apresentar" os cheques o Sr. Jonas não possuía numerários suficientes para cobri-los, motivo pelo qual diversos cheques foram devolvidos.

Portanto, os depósitos expressivos em sua conta foram efetuados pelo Sr. Jonas, para acobertar os cheques negociados junto às empresas de factoring, cujos títulos, após resgatados, foram entregues ao contribuinte em questão. Instrui a intimação com as cópias de diversos cheques da referida conta corrente, a fim de comprovar o que acaba de mencionar (fls. 29 a 34).

De pronto, verificou-se que o impugnante não havia apresentado declaração de rendimento entre os exercícios de 922 a 94, só providenciando-a após solicitado pelo Termo de Intimação Fiscal de 15/07/96 (DIRPF/94).

Outrossim, a partir dos extratos fornecido pelo Banco Mercantil do Brasil, a fiscalização efetuou levantamento da conta corrente do contribuinte, examinando principalmente os valores depositados, mensalmente, e confrontando-os com os valores declarados a título de rendimentos recebidos de Pessoa Jurídica (quadro 1) e rendimentos recebidos de Pessoas Físicas sujeitos ao carnê-leão (quadro 2), informados na declaração, relativa ao exercício de 1994.

Desta análise, a fiscalização elaborou um demonstrativo mês a mês dos depósitos apurados, dos rendimentos declarados e por conseguinte, da omissão verificada nos meses de agosto a novembro de 1993, sendo que, a fim de tornar esta diferença a menor possível, a mesma autoridade lançadora alocou os rendimentos declarados como recebidos de Pessoa Jurídica, integralmente nos meses de março e agosto de 1993.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13971.000017/97-82
Acórdão nº. : 104-17.152

Assim, tais diferenças foram consideradas como rendimentos omitidos pelo autuado em sua DIRPF/94, os quais foram tributados como rendimentos sujeitos ao carnê-leão, conforme legislação em vigor (fl. 37).

Destarte, o contribuinte deveria apresentar sua DIRPF/94 até 31/05/94, por estar obrigado à sua entrega, segundo a legislação em vigor, por ser sócio de duas empresas.

Porém, a mesma só foi efetivamente entregue em 05/08/96 (fl. 20), portanto vinte e sete meses após o término do prazo determinado, sujeitando o contribuinte à multa por atraso na entrega da declaração.

II - DA IMPUGNAÇÃO

Com a guarda do prazo legal, o interessado apresentou a impugnação de fls. 48 a 72, instruída pelos documentos de fls. 88 a 96, alegando, em síntese, que:

1) Termo de Início de Procedimento Fiscal - Ausência - Nulidade:

- é imprescindível, sob pena de nulidade, seja o Auto de Infração precedido do **Termo de Início de Fiscalização**, inclusive com fixação do seu prazo máximo para conclusão;

- limitou-se, a autoridade fiscal, a anteceder-lo, tão só e simplesmente, de "meras notificações para esclarecimentos", leia-se, intimações, significa que relevou formalidade fundamental à sua lavratura, razão pela qual deve, necessariamente, levar à declaração de sua nulidade, o que, se requer;

2) Quebra do Sigilo Bancário - Nulidade:

- a quebra do sigilo bancário, sem a necessária e fundamental participação do **Poder Judiciário** é ato arbitrariedade que, além de merecer o mais veemente repúdio, não pode e não é elemento formador de exigência de qualquer tributo;

- portanto, a autoridade administrativa que assim procede, como no caso presente, leva a viciar seu ato, por estar ao arrepio da Constituição o que o conduz a sua total nulidade e por conseguinte, imprestável para a postulação de qualquer exigência fiscal;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13971.000017/97-82
Acórdão nº. : 104-17.152

- que a Constituição Federal em seu artigo 5º, nos incisos X e XII, estabelece as regras que regem o sigilo bancário, mencionando diversos autores que abordaram o referido tema;

- a quebra do sigilo bancário somente é efetivada se procedida de expressa autorização judicial, e a mesma só pode ser concedida se houver processo legal, onde esteja plenamente fundamentada a sua necessidade e especificidade, não podendo a concessão da ordem judicial ser genérica ou aleatória, assim sendo, o seu descumprimento caracteriza grave ofensa ao direito e garantias fundamentais do contribuinte, face aos preceitos constitucionais, passível inclusive de tipificar crime, nos termos do disposto no artigo 154 do Código Penal Brasileiro;

- por tudo o mais, declara novamente que o ato (lançamento contido no Auto de Infração) praticado contra si é **nulo**, vez que as provas em que se alicerçaram, além de serem refutáveis por si só como se demonstrará adiante, **foram obtidas de forma ilícita**, por quebra inconstitucional do sigilo bancário, em flagrante desrespeito ao artigo 5º, inciso LVI do texto constitucional;

- cita diversas jurisprudências de Tribunais Administrativos e Judiciais, bem como entendimentos de alguns tributaristas;

- pelo o exposto, requer, finalmente, a declaração de nulidade do feito fiscal;

3) Depósitos Bancários - Presunção de Renda - Nulidade:

- todo o Auto de Infração alicerçou-se de forma singela na presunção de que os depósitos efetuados em sua conta bancária se revestiram em **renda**, sem que haja sido feita qualquer prova, à qual estava incumbida a autoridade lançadora, para sua caracterização com tal;

- que a renda obtida foi apurada de maneira simplória e sem provas, considerando tão somente, para tal, a diferença entre os valores de sua declaração com os depósitos bancários de sua conta particular, não passando, portanto, de mera **presunção**;

- não bastasse para justificar a impropriedade de considerar os depósitos como auferição de renda, o próprio Poder Executivo através do DL nº 222.471/88 (art. 9º, VII), determinou que fossem cancelados todos os processos pendentes, que tenham tido origem na cobrança do Imposto de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13971.000017/97-82
Acórdão nº. : 104-17.152

Renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou comprovante de depósitos bancários;

- também, o Poder Judiciário, através dos Tribunais, mediante firme e remansosa jurisprudência, tem mantido o entendimento de que descabe o lançamento do imposto de Renda com base em depósitos bancários;

- na mesma linha de pensamento, também na esfera administrativa, o Egrégio Conselho de Contribuintes do Ministério de Fazenda já decidiu pela impossibilidade do lançamento do Imposto de Renda com base em depósitos bancários;

- portanto, nessas condições, como demonstrado e já exaustivamente reconhecido pelos Tribunais e Colegiados Administrativos, é improcedente e indevido o lançamento do imposto e aplicação dos respectivos gravames com base em extratos bancários, como ocorreu no caso desses autos;

4) Procedimento Fiscal e Arbitramento - Ausência de Notificação - Nulidade:

- a autoridade lançadora, ao arbitrar os depósitos como renda do contribuinte, preteriu formalidade essencial do processo administrativo, vez que, em momento algum foi notificado para se manifestar sobre qualquer procedimento utilizado no arbitramento, e destarte, poder exercer o direito ao contraditório antes do lançamento, pois, não é de se levar em consideração, meras intimações para prestar esclarecimento ou para fornecer documentos, conforme alude o artigo 148 do CTN;

- assim sendo, **nulo** é o lançamento que traz aos autos valores unilateralmente apurados (por agente do fisco);

- sendo o Auto de Infração, instrumento formalizador do lançamento, constituindo o Crédito Tributário, é portanto, resultado consumado de procedimentos administrativos anteriores, não podendo nesta condição ser o foro para o debate dos valores arbitrados;

- o crédito tributário para ser exigível com base em valores decorrentes do arbitramento fiscal, como é a hipótese dos autos, deve ser resultado de um prévio e regular processo administrativo de arbitramento, com amplo acesso ao contraditório. A preterição dessa formalidade fundamental, ceifa o lançamento pela raiz, , por absoluta nulidade, o que desde já se requer seja reconhecida;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13971.000017/97-82
Acórdão nº. : 104-17.152

5) Da origem dos depósitos:

- os valores depositados e sacados de sua conta corrente não foram, absolutamente, provenientes de recursos oriundos de rendimentos sem justificada origem ou omitidos em sua declaração;

- autorizou o Sr. Jonas Curt Willrich, "por necessitar de recursos financeiros..." a utilizar-se de sua conta bancária, já que não poderia pessoalmente suprir, mediante empréstimo, os recursos que o autorizado necessitava;

- autorizado pelo ora impugnante, o Sr. Jonas passou a obter os recursos de que necessitava, através das seguintes operações:

*o contribuinte em questão emitia cheques pré-datados em favor de empresas de factoring, cujo título o Sr. Jonas com estas negociava, obtendo os recursos que necessitava;

*na data do vencimento do cheque, o Sr. Jonas depositava o valor na conta bancária do reclamante, suprimindo-a com fundos para devida recepção do título;

*então novo cheque pré-datado era emitido e portanto a operação anteriormente descrita se repetia;

- o procedimento acima não prosperou, pois, as empresas de factoring, em um determinado momento, resolveram apresentar os cheques pré-datados logo após a sua emissão, portanto, antes do vencimento estabelecido;

- da apresentação antecipada dos cheques resultou na devolução destes por insuficiência de fundos, mas que "...aí, a duras penas, com recursos obtidos aqui e ali, de terceiros Jonas, aos poucos está saldando o débito a que deu causa junto às factorings, mediante financiamento a longo prazo junto às próprias credoras";

- os fatos supra mencionados estão consubstanciados em documento (fl. 73), firmado pelo Sr. Jonas, e que ora apresenta;

6) Multa pela Não Apresentação de Declaração de Ajuste em Tempo Hábil:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13971.000017/97-82
Acórdão nº. : 104-17.152

- improcede a exigência da multa capitulada no artigo 8º do Decreto-Lei 1.968/82, pela extemporaneidade da apresentação de sua DIRPF/94, vez que seus rendimentos no ano-calendário de 1993 foram inferiores ao limite de 12.000 UFIR, como consta do Termo de Verificação Fiscal;

- pelo simples fato de ser, ele, sócio de empresa, não encontra amparo em Lei para que tal circunstância seja suficiente para obrigá-lo à apresentação de declaração;

- não pode Instrução Normativa, mero ato administrativo, exigir o que a Lei não pré constitua, e mesmo que tal ato pudesse exigir a referida obrigação, a penalidade capitulada no Auto de Infração está incorreta, uma vez que só se aplicaria quando da ocorrência de imposto a pagar, que não é o caso;

7) Requerimento:

- requer a nulidade do lançamento contido no Auto de Infração, pelas razões anteriormente citadas;

- finalmente, requer, seja declarado insubsistente e improcedente na sua totalidade o Auto de Infração "sub judice".

8) Dos Documentos Apresentados:

- Declaração firmada pelo Sr. Jonas Curt Willrich, fl. 73;

- Notas Promissórias, em favor da Giro Factoring Ltda., (cópias autenticadas) firmadas por Jonas Curt Willrich, fls. 74 a 76;

- Recibo de pagamento, emitido por Percy Bruns - Advocacia e Informática Ltda., (cópias autenticadas) firmadas por Jonas Curt Willrich, fls. 77 a 79;

- Cheques da conta 01018195-2, agência 0158, do Banco Mercantil do Brasil, emitidos pelo impugnante o Sr. Leandro Luiz Cunha, (cópias autenticadas), fls. 80 a 83:., [conforme demonstrado por aquela autoridade às fls. 105/106.];

Continua o Relatório daquela ilustre autoridade:

"- observa-se, no entanto que as autoridades lançadoras, ao proceder o levantamento dos depósitos bancários na conta em questão, desconsideraram, corretamente, para fins de cálculo do acréscimo



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

Processo nº. : 13971.000017/97-82
Acórdão nº. : 104-17.152

patrimonial não justificado, o montante ingressado em conta corrente relativo aos cheques devolvidos, acima descritos.

- Declaração firmada pelo Sr. Cristiano Filander em nome de Gruposul Factoring Ltda. (cópia autenticada), fl. 88;

- Declaração firmada pelo representante da Rioena Factoring Fomento Ltda. (cópia autenticada), fl. 89;

- Contrato Particular entre Giro Factoring (credor) e Jonas Curt Willrich, Leandro Luiz Cunha e Diderot Voit Cordeiro (devedores) (firmas reconhecidas e cópia autenticada), fls. 93 a 96."

A autoridade de primeira instância decide "... julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE O LANÇAMENTO ...**", conforme argumentos consubstanciados nas ementas a seguir transcritas:

"NULIDADE PROCESSUAL. FALTA DE TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO.

Tendo a autoridade Lei nº 172, de administrativa procedido em conformidade com o exposto no art. 196 da 25 de outubro de 1966, combinado com o art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento; preliminar rejeitada.

NULIDADE PROCESSUAL. QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO

Tendo a autoridade administrativa procedido em conformidade com o exposto no art. 197 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, combinado com os §§ 5º e 6º do art. 38 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, e estando esta plenamente recepcionada pela Constituição Federal de 1988, não há que se cogitar em nulidade do lançamento; preliminar rejeitada.

NULIDADE PROCESSUAL. DEPÓSITO BANCÁRIO. PRESUNÇÃO DE RENDA.

Na vigência da Lei nº 8.021/90, o lançamento de ofício poderá ser feito arbitrando-se os rendimento com base na renda presumida, a partir do levantamento de depósitos ou aplicações realizadas junto à instituições



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

Processo nº. : 13971.000017/97-82
Acórdão nº. : 104-17.152

financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados em tais operações; preliminares rejeitada.

NULIDADE PROCESSUAL. PROCEDIMENTO FISCAL. AUSÊNCIA DE CIENTIFICAÇÃO.

Não tendo sido praticado qualquer ato com preterição do direito de defesa e estando os elementos de que necessita o contribuinte para elaborar suas contra-razões de mérito juntados aos autos, bem como inocorrendo as hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, fica de todo afastada a hipótese de nulidade do procedimento fiscal; preliminar rejeitada.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas por Conselhos de Contribuintes não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão aquela objeto da decisão.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias a disposição literal de lei, quando comprovado que o contribuinte não figurou como parte na referida ação judicial, ressalvados os casos nos quais o Secretário da Receita Federal, em virtude de inconstitucionalidade declarada por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, assim o determine.

RENDIMENTOS SUJEITOS AO CARNÊ-LEÃO.

O carnê-leão devido e não pago, correspondente a rendimentos não declarados e recebidos até 31 de dezembro de 1996, será cobrado, apenas, na declaração de ajuste anual. Os rendimentos não informados serão computados na base de cálculo anual do tributo, cobrando-se a diferença de imposto apurada (imposto Suplementar) acrescida de multa de ofício e juros de mora, contados a partir da data final fixada para entrega de declaração, conforme orientação contida na Instrução Normativa SRF nº 046/97.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL NÃO JUSTIFICADO.



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

Processo nº. : 13971.000017/97-82
Acórdão nº. : 104-17.152

Classifica-se como omissão de rendimentos, a oscilação positiva observada no estado patrimonial do contribuinte, sem respaldo em rendimentos tributáveis, isentos/não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, não logrando o contribuinte apresentar documentação capaz de ilidir a tributação, realizada com base nas informações prestadas por instituição financeira e declaração de rendimentos.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS.

Se encontrando, o contribuinte, na condição de obrigado à apresentação da declaração, e só vindo a providenciá-la quando já se encontrava fora do prazo regulamentar, e sob procedimento de ofício, sujeita-se, à exigência da multa capitulada no art. 8º do Decreto-lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, sobre a totalidade do imposto devido, não excluía a aplicação de multa de ofício."

Ciente em 19.01.98, interpõe o contribuinte o recurso voluntário de fls. 135/161, protocolizado em 18.02.98 (fls. 135), instruído com comprovação do depósito de 30% (fls. 134 e 167).

Como razões recursais, o sujeito passivo apresenta os seguintes argumentos que leio em sessão aos ilustres pares (lido na íntegra).

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13971.000017/97-82
Acórdão nº. : 104-17.152

VOTO

Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, Relatora

O recurso é tempestivo. Dele, portanto, conheço.

Quanto às preliminares de "ausência de Termo de Início de Procedimento Fiscal" e "Quebra de Sigilo Bancário", rejeito-as, de pronto, em face da jurisprudência formada neste Colegiado, adotando, nesta assentada, os mesmos argumentos expendidos pela ilustre autoridade julgadora de primeiro grau, como se aqui estivessem transcritos.

Suscita, ainda em preliminar, que o lançamento com base em depósito bancário é nulo em face de ser efetuado com base em presunção de renda.

Neste aspecto, passarei a enfocar o assunto não como preliminar mas essencialmente como matéria de mérito.

A questão trazida ao deslinde deste Colegiado, conforme se constata no lançamento, refere-se a exigência de imposto de renda com base exclusivamente em depósitos bancários, haja vista que o valor declarado pelo contribuinte, ainda que sob ação fiscal, situa-se na faixa de contribuinte não obrigado à apresentação da declaração de rendimentos.

Não obstante o enquadramento legal não cite o artigo 6º da Lei nº 8.021, de 1990, que autoriza o arbitramento de renda com base em depósitos bancários, verifica-se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13971.000017/97-82
Acórdão nº. : 104-17.152

que a ação fiscal tão somente confrontou o valor de rendimento mensal informado pelo contribuinte na declaração de rendimentos (fls. 21), com valores de depósito bancário, também mensalmente.

Tais valores, ajustados pela decisão de primeira instância, alocando-os anualmente (fls. 127), ainda que a título de "acréscimo patrimonial a descoberto", nada mais é do que o somatório dos depósitos bancários ocorridos nos meses de agosto a novembro de 1993, transformados em UFIR. Apenas a título de esclarecimento, não mais cabível o argumento do contribuinte quanto ao rateio dos rendimentos, visto ter aquela autoridade alocado os valores para o anual.

Nesse sentido, bem firmado o entendimento constante no Acórdão 102-29.883, ao analisar o § 5º do art. 6º da Lei nº 8.021, embora não tenha sido este o fundamento legal da autuação, a seguir transcrito:

"Verifica-se, pois que a própria lei veio a definir que o montante dos depósitos bancários ou aplicações junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não consegue provar a origem dos recursos utilizados nessas operações, podem, servir como medida de quantificação para arbitramento da renda presumida e para que haja renda presumida, o Fisco deve mostrar, de forma inequívoca, que o contribuinte revela sinais exteriores de riqueza.

.....
... e, não restando comprovados nos presentes autos sinais exteriores de riqueza caracterizados por gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte, Voto no sentido de dar-se provimento ao recurso." (Grifou-se).

Não obstante, não tenha sido tal dispositivo legal base para a autuação, é de se ressaltar que tal fato não descaracteriza a exigência exclusivamente com base em depósito bancário, o que vem sendo rechaçado continuamente pelos Colegiados deste



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

Processo nº. : 13971.000017/97-82
Acórdão nº. : 104-17.152

Primeiro Conselho, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e, principalmente, pelo nosso Judiciário.

No caso, compulsada a legislação que rege a matéria, não vislumbro qualquer ato legal que autorize o fisco a presumir que os valores depositados em instituição financeira constituem, por si só, rendimentos passíveis de tributação.

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

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.

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 desafoço 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13971.000017/97-82
Acórdão nº. : 104-17.152

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, podendo-se citar 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 vênua 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.



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

Processo nº. : 13971.000017/97-82
Acórdão nº. : 104-17.152

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13971.000017/97-82
Acórdão nº. : 104-17.152

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 desafio 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13971.000017/97-82
Acórdão nº. : 104-17.152

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:

"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)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13971.000017/97-82
Acórdão nº. : 104-17.152

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 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:

"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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13971.000017/97-82
Acórdão nº. : 104-17.152

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 FÁBIO FANUCCHI, em seu “Curso de Direito Tributário Brasileiro” Ed. Resenha Tributária, S.P., escreveu:

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13971.000017/97-82
Acórdão nº. : 104-17.152

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13971.000017/97-82
Acórdão nº. : 104-17.152

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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13971.000017/97-82
Acórdão nº. : 104-17.152

"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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13971.000017/97-82
Acórdão nº. : 104-17.152

"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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13971.000017/97-82
Acórdão nº. : 104-17.152

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."

Em face do exposto, rejeito as preliminares e, no mérito, voto no sentido de se prover o recurso voluntário, cancelando-se o lançamento, com base no artigo 9º, inciso VII, do Decreto-lei nº 2.471, de 1988, uma vez constituído com base exclusivamente em extratos de depósitos bancários, não tendo sido provado que tais depósitos tivessem se constituído em efetivos gastos do contribuinte que pudessem evidenciar renda consumida quando, então, passível de tributação. Prevalece, no caso, os rendimentos informados pelo contribuinte às fls. 21.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, 17 de agosto de 1999-11-10


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO