



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004926/93-73
Recurso nº. : 15.570
Matéria : IRPF - Exs: 1991 a 1994
Recorrente : JOSÉ FRANCISCO PAES LANDIM
Recorrida : DRJ em BRASÍLIA - DF
Sessão de : 27 de janeiro de 1999
Acórdão nº. : 104-16.827

IRPF - DECADÊNCIA - A Fazenda Nacional decai do direito de proceder a novo lançamento ou lançamento suplementar, após cinco anos, contados da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se aquele se der após esta data.

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Tributam-se os rendimentos recebidos do trabalho com vínculo empregatício, omitidos pelo contribuinte e informados pela fonte pagadora através de Declaração de Imposto de Renda na Fonte - DIRF.

IRPF - CANCELAMENTO DE DÉBITOS - VALORES CONSTANTES DE EXTRATOS BANCÁRIOS - Estão cancelados pelo artigo 9º, inciso VII, do Decreto-lei n.º 2.471/88, os débitos de imposto de renda que tenham por base a renda presumida através de arbitramento com base, exclusivamente, sobre valores constantes de extratos ou comprovantes bancários.

IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA - 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 parágrafo 5º do artigo 6º da Lei n.º 8.021, de 12/04/90 (D.O.U de 13/04/90), por ensejar aumento de imposto não tem aplicação ao ano-base de 1990.

IRPF - GASTOS INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DISPONÍVEL - BASE DE CÁLCULO - APURAÇÃO MENSAL - O Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/89, será apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se o arbitramento com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras (fluxo bancário), quando ficar comprovado, pelo Fisco, a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA - LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITO BANCÁRIO - No arbitramento, em procedimento de ofício, efetuado com base em depósito bancário, nos termos do parágrafo 5º do artigo 6º da Lei n.º 8.021, de 12/04/90, é imprescindível que seja comprovada a utilização dos valores



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004926/93-73
Acórdão nº. : 104-16.827

depositados como renda consumida, evidenciando sinais exteriores de riqueza, visto que, por si só, depósitos bancários não constituem fato gerador do imposto de renda, pois não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos. O Lançamento assim constituído só é admissível quando ficar comprovado o nexo causal entre os depósitos e o fato que represente omissão de rendimento. Devendo, ainda, neste caso (comparação entre os depósitos bancários e a renda consumida), ser levada a efeito a modalidade que mais favorecer o contribuinte.

VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no § 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD só poderá ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei n.º 8.218/91.

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSÉ FRANCISCO PAES LANDIM.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de decadência, e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência tributária: I - as importâncias de Cr\$ 782.942,98, relativo a janeiro/90; Cr\$ 40.225,00, relativo a fevereiro/90; Cr\$ 150.000,00, relativo a março/90; Cr\$ 100.000,00, relativo a abril/90; Cr\$ 953.552,80, relativo a maio/90; Cr\$ 4.395.000,00, relativo a junho/90; Cr\$ 12.341.400,00, relativo a julho/90; Cr\$ 7.468.987,65, relativo a agosto/90; Cr\$ 11.697.750,00, relativo a setembro/90; Cr\$ 1.040.000,00, relativo a outubro/90; Cr\$ 150.000,00, relativo a novembro/90; Cr\$ 2.764.400,00, relativo a dezembro/90; bem como as demais importâncias lançadas no item 2 do Auto de Infração - Sinais Exteriores de Riqueza, relativo aos exercícios de 1992 a 1994, correspondentes, respectivamente, aos anos-calendários de 1991 a 1993; II - a incidência da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004926/93-73
Acórdão nº. : 104-16.827

TRD anterior a agosto de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 26 FEV 1999

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004926/93-73
Acórdão nº. : 104-16.827
Recurso nº. : 15.570
Recorrente : JOSÉ FRANCISCO PAES LANDIM

RELATÓRIO

JOSÉ FRANCISCO PAES LANDIM, contribuinte inscrito no CPF/MF 003.097.451-87, residente e domiciliado na cidade de Brasília, Distrito Federal, à SQS 311 - Bloco "A" - apto 102, jurisdicionado à DRF em Brasília DF, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 677/704, prolatada pela DRJ em Brasília - DF, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 710/723.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 11/12/95, o Auto de Infração - Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 628/647, com ciência em 15/12/95, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 530.898,83 UFIR (referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da TRD, no período de 04/02/91 a 02/01/92, como juros de mora, da multa de lançamento de ofício de 50%, para os fatos geradores até mai/91, de 80% para o fato gerador de jun/91 e de 100% para os fatos geradores a partir de jul/91 e dos juros de mora de 1% ao mês, excluído o período de incidência da TRD, calculados sobre o valor do imposto referente aos exercícios de 1991 a 1994, correspondente, respectivamente, aos anos-base de 1990 a 1993.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa, onde constatou-se as seguintes irregularidades



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004926/93-73
Acórdão nº. : 104-16.827

1 - Rendimentos do trabalho com vínculo empregatício: omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, Fundação Universidade de Brasília - UNB, decorrentes de trabalho com vínculo empregatício, conforme as declarações de imposto de renda na fonte - DIRFs da fonte pagadora, nos anos de 1990 e 1991. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos, da Lei n.º 7.713/88, artigos 1º ao 3º da Lei n.º 8.134/90.

2 - Sinais exteriores de riqueza: omissão de rendimentos totalizados pelos depósitos de origem não justificada, que caracterizam sinais exteriores de riqueza, configurados por gastos incompatíveis com a renda disponível, declarada pelo contribuinte no IRPF dos exercícios de 1991 e 1992 e anos-calendários de 1992 e 1993. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos, e 8º da Lei n.º 7.713/88, artigos 1º ao 4º da Lei n.º 8.134/90; artigos 4º e 5º, e seu parágrafo único da Lei n.º 8.383/91, combinado com o artigo 6º e parágrafos da Lei n.º 8/021/90.

O Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, autuante, esclarece, em síntese, através do Termo de Constatação de fls. 605/61215/28, o seguinte:

- que após análise das declarações dos anos-base/calendários de 1990 a 1993, elaboramos um quadro demonstrativo intitulado de Análise Anual da Renda Disponível do Contribuinte (fls. 407/408). Na elaboração deste demonstrativo, foram utilizadas as informações contidas nas DIRFs das fontes pagadoras dos rendimentos mensais (fls. 394/406);

- que de acordo com esta análise, constatamos que o contribuinte declarou somente os rendimentos recebidos da Câmara dos Deputados, para os anos-base/calendário de 1990 a 1993 e da Fundação Universidade de Brasília - UNB, apenas para o ano-calendário de 1992;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004926/93-73
Acórdão nº. : 104-16.827

- que em 1993, o contribuinte declarou no "Quadro 2 - Rendimentos Tributáveis Recebidos de Pessoas Físicas e do Exterior", o valor de 21.838,82 UFIR, somente no mês de dezembro, sem qualquer recolhimento de carnê-leão;

- que de acordo com as DIRFs apresentadas pela UNB - Fundação Universidade de Brasília, o contribuinte deixou de declarar os rendimentos recebidos desta instituição, nos anos de 1990 e 1991, nos totais de Cr\$ 343.334,59 e de Cr\$ 1.555.898,71, respectivamente;

- que através do resumo do Relatório Final da CPMI (fls. 336/339), em suas páginas V.II-118 e 119, no item "Do seu Patrimônio e de sua Movimentação Bancária", diversas observações importantes foram feitas, tanto pelo relator, como pelo inquiridor, que realmente mostram que o contribuinte possuía outras fontes de renda não declarada, demonstrando sinais exteriores de riqueza;

- que complementando as observações levantadas pela CPMI, elaboramos o Anexo II, intitulado de Análise Comparativa entre os Depósitos e os Proventos, onde destacamos que: Para o ano de 1990, as maiores discrepâncias entre os depósitos de origem ignorada e os proventos, são encontrados nos meses de julho e setembro, onde os depósitos chegam a ser 28,44 e 28,21 vezes, respectivamente, superiores aos proventos recebidos pelo contribuinte. Em 1991, tal disparidade é ainda maior, chegando a ser 40,18 vezes superior aos proventos, somente no mês de novembro;

- que assim, de acordo com esta análise, percebe-se que a presença dos depósitos de origem ignorada, não se restringe apenas à alguns meses, porém, se repete em todos os meses do período examinado, de janeiro de 1990 a agosto de 1993;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004926/93-73
Acórdão nº. : 104-16.827

- que de acordo com os extratos bancários, de fls. 09/216, esta fiscalização realizou o cruzamento, via processamento de dados, entre as diversas contas, procurando eliminar diversos valores que antecipadamente são conhecidos, tais como: Proventos, tanto recebidos da Câmara dos Deputados, que foram totalmente declarados, como os recebidos da Universidade de Brasília, que foram declarados em parte; Movimentação Bancária, que são alguns valores, coincidentes em data e valor, porém em contas diferentes, que foram considerados como sendo da mesma operação; Resgate de Aplicações e diversos outros, de reduzido valor (inferior a Cr\$ 20.000,00), bem como outros cuja origem sejam provenientes de operação isenta, ou de tributação exclusiva na fonte;

- que procurando definir quais os tipos de atividades que o contribuinte exercia, além da de parlamentar, bem como, procurando identificar quais as fontes provenientes, ou quais as origens dos referidos depósitos, estranhos à renda disponível, os quais poderiam ser, tanto tributáveis, isentos ou tributáveis exclusivamente na fonte, além do que, pela própria justiça fiscal, estas fontes de rendimentos deveriam ser analisadas para verificar o correto recolhimento dos impostos, esta fiscalização lavrou diversas intimações, além de muitas outras cobranças verbais, para que o contribuinte justificasse e esclarecesse por escrito, os referidos depósitos bancários;

- que por mais que insistisse, por mais prazo que pudesse conceder, mesmo fornecendo diversas cópias de cheques, de depósitos e de extratos bancários, colocando à disposição, toda a documentação em nosso poder, para as suas consultas, utilizando enfim, todos os recursos possíveis e impossíveis, o contribuinte nada esclareceu sobre as origens dos depósitos creditados em suas contas bancárias. Suas respostas aos depósitos bancários, foram sempre evasivas, querendo sempre vincular às campanhas eleitorais, porém, nunca definindo quais foram para esta finalidade, nem mesmo apresentando qualquer prova, declaração ou documentos comprobatórios, confundindo desta forma, os trabalhos desta fiscalização;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004926/93-73
Acórdão nº. : 104-16.827

- que em amostragem feita no Anexo I, intitulada de "Demonstrativo dos Gastos Incompatíveis com a Renda Disponível - Amostragem", destacamos, somente para exemplo, o mês de junho de 1990, onde, na conta do banco Bradesco, o contribuinte, tendo como renda disponível apenas o saldo do mês anterior, no valor de Cr\$ 143.954,34, teve um total de gastos no valor total de Cr\$ 4.538.954,34;

- que destes gastos, através do relatório elaborado por esta fiscalização, de fls. 217/218, intitulado de "Amostragem dos Cheques Emitidos Pelo Contribuinte", obtida através de diversas cópias de cheques disponíveis, que foram juntadas à este trabalho, através das fls. 219/276, podemos destacar o maior cheque emitido pelo contribuinte no mês, no Bradesco, no valor de Cr\$ 1.000.000,00, no dia 09/06/90, com desconto em 12/06/90;

- que quanto aos créditos de origem ignorada, que serviram de recursos para os gastos efetuados neste mês, observamos que a sua maior fonte, foram provenientes da firma Necla S/A . Os referidos depósitos, estranhos à renda disponível do contribuinte, estão relacionados no Demonstrativo dos Depósitos de Origem não Justificada. Tais rendimentos, são proveniente de assessoria prestada pelo contribuinte e não declarada, conforme intimação feita à empresa Necla S/A .

Irresignado com o lançamento, o autuado, apresenta, tempestivamente, em 16/01/96, a sua peça impugnatória de fls. 654/665, solicitando que seja acolhida a impugnação e determinado o cancelamento do crédito tributário, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004926/93-73
Acórdão nº. : 104-16.827

- que a citação administrativa, segundo um documento de conteúdo inverídico, denominado "Termo de Recusa de Ciência de Auto de Infração", teria sido feita no dia 15 de dezembro de 1995;

- que ocorreu na realidade foi a inconveniente insistência do servidor Osvaldo Carvalho Ferraz, em retirar-me do plenário da Câmara dos Deputados e de impedir-me de acudir ao chamado urgente da Presidência dos trabalhos, pelo alto-falante da Casa, onde se desenrolava sessão com votações urgentes e importantes;

- que a premeditação dos ilustres fiscais co-autuantes, liderados pelo referido Osvaldo e que vieram a assinar como testemunhas, se revela até na prévia elaboração do referido "Termo", lavrado nos computadores de sua repartição e entregue já pronto, quando tentava realizar a indevida e imprópria "diligência" no recinto de uma das Casas do Congresso Nacional;

- que já anteriormente, em conversa pessoal com o contribuinte que esta subscreve, o referido servidor fiscal se comportara de modo inconveniente, seja no tratamento inadequado dirigido a um parlamentar, embora representante de Estado pobre e indevidamente esquecido, seja na leviandade das acusações oralmente assacadas;

- que ademais, a notificação não podia ser feita a funcionário da Câmara dos Deputados (a servidora Maria das Graças Andrade), cuja única relação jurídica é de carácter laboral, por servir em meu gabinete parlamentar. Não tem procuração minha para receber intimações, notificações ou citações;

- que como se sabe, a citação se faz pessoalmente ou ao procurador do réu legalmente autorizado no instrumento de mandato, consoante dispõe o art. 215 do Código de Processo Civil, que é de aplicação subsidiária no processo administrativo fiscal;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004926/93-73
Acórdão nº. : 104-16.827

- que em razão dessas e outras graves falhas procedimentais, por cuja oportuna indicação, no foro próprio, desde já protesto, o Auto deve ser considerado nulo, porém requero a aplicação do art. 249, § 2º, do Código de Processo Civil, aplicável supletivamente ao processo administrativo fiscal;

- que a insuficiência, agora, de informações para produzir defesa repete a completa ausência delas, outrora, as quais entretanto foram oportunamente requeridas;

- que de fato, requeri, em data já remota e renovei em 30 de agosto de 1995, o pedido de fornecimento das informações a meu respeito, existentes nos arquivos da repartição, para o fim de ir preparando os documentos que servissem de contraprova, em caso de eventual necessidade de retificação deles;

- que como se vê, a demora da autoridade, no atendimento do pedido, aliada ao fato do inadequado tratamento pessoal a mim conferido pelo principal autuante, indica clara a probabilidade de ocorrência do crime de prevaricação;

- que afora pequenas digressões, o Auto se funda exclusivamente em documentos bancários;

- que salvo melhor juízo - e para evitar trabalho inútil -, impõe-se a decretação da improcedência do Auto, decisão que se ajusta ao entendimento unânime da jurisprudência, inclusive já cristalizado em Súmula, e que os tribunais regionais federais têm inflexivelmente seguido;

- que aliás, no meu caso particular, afigura-se ostensivamente injusta a imposição do tributo e das multas, baseados ambos em supostos sinais exteriores de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004926/93-73
Acórdão nº. : 104-16.827

riqueza, quando, se bem examinados os documentos, percebe-se que meus saldos são constantemente devedores e os saldos médios são quase sempre de valor bastante modesto. Como afirmei antes, ao prestar informações à autoridade autuante, somente poderei vir a gozar de melhor situação financeira quando, deixando a política, puder voltar às lides forenses, das quais em má hora me afastei, impelido pela vocação de lutar no Legislativo pelo interesse público e pelas mais caras necessidades da coletividade;

- que com respeito ao imposto incidente sobre os rendimentos do ano de 1990, mesmo que se considerasse ser ele anual - o que não é o caso, pois o imposto de renda deixou de ser anual, passando a ser mensal, ainda assim estaria caduco o direito de constituir crédito tributário adicional ou suplementar, mediante lançamento de ofício;

- que nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, desde o dia 1º de janeiro de 1991 estaria em curso o quinquênio decadencial, o qual expirou em 1º de janeiro de 1996. Como a notificação do auto somente pôde chegar ao meu conhecimento quando regressei do Piauí, para as sessões extraordinárias da Câmara dos Deputados, já se tinha operado a decadência referida.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as razões apresentadas pelo impugnante, a autoridade singular conclui pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção em parte do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que de início, cabe dizer que o "Termo de Recusa de Ciência de Auto de Infração" foi lavrado em conformidade com o art. 23, Decreto n.º 70.235/72, combinado com os arts. 2º, § 1º do RIR/80, e 29, § 1º e 685, do RIR/94, aprovado pelo Decreto n.º 1.041/94;

- que trata-se de instrumento público administrativo, lavrado por funcionário da administração pública, em razão de seu ofício. Como documento público que é, faz prova



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004926/93-73
Acórdão nº. : 104-16.827

não só da sua formação, mas também dos fatos que o funcionário declara que ocorreram em sua presença (Código de Processo Civil, art. 364);

- que além disso, como ato administrativo, o referido "Termo de Recusa" tem presunção de legitimidade, que é a qualidade que reveste tais atos, de se presumirem verdadeiros e conforme ao direito, até prova em contrário. Essa presunção decorre do princípio da legalidade da Administração e implica a transferência do ônus da prova de invalidade do ato administrativo para quem a invoca;

- que tratando-se de um documento que goza de fé pública e que tem presunção de legitimidade, não prospera a alegação do contribuinte, feita sem prova alguma, de que se trata de "documento de conteúdo inverídico";

- que argumenta também o impugnante que ao tomar conhecimento do Auto de Infração, este não estava acompanhado das demais peças do processo. Ocorre que não há previsão legal para que, no ato da intimação do lançamento, as peças do processo acompanhem o Auto de Infração. Daí porque este último já contém, obrigatoriamente, todos os elementos necessários para ciência do contribuinte;

- que a vista do processo é facultada aos sujeitos passivos, no órgão preparador, dentro do prazo para impugnação, tendo por objetivo possibilitar-lhes o pleno exercício do contraditório e ampla defesa, que lhes são assegurados pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal;

- que diz, ainda, o impugnante que "a notificação não podia ser feita a funcionário da Câmara dos Deputados, por não ter procuração para receber intimações, notificações ou citações." Invoca o art. 215 do Código de Processo Civil para afirmar que "a citação se faz pessoalmente ao réu ou ao procurador do réu.";



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004926/93-73
Acórdão nº. : 104-16.827

- que não cabe invocar o Código de Processo Civil, já que o recurso à analogia só se justifica na ausência de disposição expressa da legislação tributária (Código Tributário Nacional, art. 108). Ora, em se tratando de Processo Administrativo Fiscal, o instituto da intimação vem expressamente disciplinado no art. 23 do Decreto n.º 70.235/72 e art. 628 e 629 do RIR/80 e 885 e 886 do RIR/94. A intimação não precisa ser feita pessoalmente ao contribuinte ou ao seu procurador. Desde que comprovada a entrega do Auto de Infração no domicílio fiscal do contribuinte, tem-se por cumprida a intimação;

- que de acordo com os arts. 2º, § 1º, do RIR/80 e 29, § 1º, do RIR/94, no caso de exercício de profissão ou função particular ou pública, o domicílio fiscal é o lugar onde a profissão ou função estiver sendo desempenhada. No caso em exame, o Auto de Infração foi entregue no domicílio fiscal do contribuinte e isso é o bastante. Fazem prova disso os já mencionados documentos de fls. 651/652, bem como a declaração de fls. 668. O impugnante não questiona o fato; pelo contrário, confirma-o implicitamente nos itens I-6 e I-7 da impugnação;

- que fundamental é deixar claro que não houve preterição do direito de defesa do contribuinte, tanto assim que este apresentou impugnação tempestiva (fls. 654/655), na qual demonstra ter pleno conhecimento do conteúdo do Auto de Infração. Aliás, o próprio impugnante declara, no item I-6 da impugnação (fls. 656), que tomou conhecimento do Auto de Infração, embora alegue que o fez em 15 de janeiro;

- que o Auto de Infração contém a descrição dos fatos e as disposições legais infringidas. Além disso, constam dos autos todas as informações relativas ao contribuinte e que serviram de base para a autuação, tais como Declarações de Imposto de Renda na Fonte - DIRF, informações dos cartórios imobiliários, extratos bancários etc.;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004926/93-73
Acórdão nº. : 104-16.827

- que portanto, todas as informações necessárias à produção da defesa encontram-se nos autos. E, conforme já dito, a vista do processo é facultada aos sujeitos passivos, no órgão preparador, dentro do prazo para impugnação, tendo por objetivo possibilitar-lhes o pleno exercício do contraditório e ampla defesa, que lhes são assegurados pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal;

- que a questão do não atendimento ao pedido de fornecimento de informações, a que se refere o impugnante, não tem, portanto, reflexo no presente processo. Trata-se de questão a ser resolvida em outra instância, que não da Delegacia da Receita Federal de Julgamento. Se optar pelo habeas data, a instância é a judiciária;

- que também a alusão à probabilidade de ocorrência do crime de prevaricação é matéria estranha à esfera do presente processo. Ainda mais que se trata de alegação desacompanhada de qualquer prova;

- que a Lei n.º 8.134/90 reintroduziu a obrigatoriedade de apresentação de declaração anual de rendimentos, na qual serão também incluídos os rendimentos sujeitos ao recolhimento mensal (carnê-leão). Além disso, as antecipações do imposto efetuados por aquela modalidade serão deduzidas do valor do imposto anual apurado, para fins de determinação do imposto a pagar, tudo de acordo com o estabelecido nos arts. 10, 11 e 12 da citada Lei n.º 8.134/90;

- que como a declaração de rendimentos do exercício de 1991, ano-base de 1990, já obedeceu aos ditames da Lei n.º 8.134/90, fica refutada a alegação do contribuinte no sentido de que o lançamento em questão é por homologação;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004926/93-73
Acórdão nº. : 104-16.827

- que os rendimentos recebidos em 1990, sujeitos ao recolhimento mensal, já deviam, obrigatoriamente, ser informados na declaração anual de rendimentos, sujeitando-se, portanto, ao lançamento da modalidade denominada "por declaração";

- que por se tratar de lançamento por declaração, não há que se falar em homologação tácita. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, no caso, extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

- que no caso em tela, o prazo decadencial para se constituir o crédito tributário relativo a fatos geradores de 1990 começou a contar em 1º de janeiro de 1992, estendendo-se até 1º de janeiro de 1997. Resta claro, portanto, que as alegações do impugnante carecem de fundamento;

- que se o contribuinte tivesse entregue sua declaração de rendimentos do exercício de 1991 naquele ano, o prazo decadencial teria começado a correr da data da entrega, por força do parágrafo único do art. 173 do CTN. Como a entrega só se deu em 27/05/92 (fls. 377), vale o disposto no inciso I do referido dispositivo, ou seja, o prazo decadencial começou a ser contado em 1º de janeiro de 1992, extinguindo-se somente em 1º de janeiro de 1997;

- que tendo em vista que o Auto de Infração foi regularmente notificado ao impugnante em 15 de dezembro de 1995 (fls. 651), nos termos do art. 23, § 2º, I, do Decreto n.º 70.235/72, a alegação de que a decadência já se tinha operado é totalmente infundada;

- que a omissão dos rendimentos do trabalho assalariado recebidos pelo contribuinte, em 1990 e 1991, pagos pela Fundação Universidade de Brasília, está perfeitamente caracterizada nos autos. Tendo em vista que a tributação de tais rendimentos,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004926/93-73
Acórdão nº. : 104-16.827

levada a efeito no Auto de Infração de fls. 628/648, não foi expressamente contestada pelo contribuinte, considera-se como não impugnada essa matéria, nos termos do art. 17 do Decreto n.º 70.235/72;

- que quanto aos sinais exteriores de riqueza, não procede as alegações do impugnante, já que este item do Auto de Infração tem fundamento não apenas em informações bancárias, mas também numa série de outros elementos, todos constantes dos autos, quais sejam, depoimento do contribuinte na CPMI do orçamento (fls. 277/335), declarações de rendimentos (fls. 376/393), declarações do imposto de renda na fonte das fontes pagadoras (fls. 394/406), análise anual da renda disponível do contribuinte (fls. 407/408), respostas do contribuinte às intimações feitas, pesquisas dos depositantes (fls. 468/477), e Termo de Constatação e seus anexos (fls. 605/627);

- que ao determinar o cancelamento dos débitos para com a Fazenda Nacional, nos casos que especifica, o art. 9º do Decreto-lei n.º 2.471/88 concedeu o perdão da dívida tributária, o que somente pode ser feito através dos institutos da remissão e da anistia;

- que no que diz respeito à remissão, a limitação de seu alcance aos fatos geradores anteriores à vigência da lei remissiva é evidente, tendo em vista tratar-se de modalidade de extinção de créditos tributários, vez que só pode ser extinto o crédito já constituído à época da concessão do perdão;

- que quanto à anistia, tratando-se de forma de exclusão do crédito tributário, o legislador achou por bem deixar que essa figura abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004926/93-73
Acórdão nº. : 104-16.827

- que assim, a remissão e a anistia somente alcançam fatos geradores anteriores à sua concessão, mas, enquanto aquela extingue créditos já constituídos esta impede a própria constituição dos mesmos;

- que de forma alguma houve a tributação de depósitos bancários pura e simplesmente. O que se tributou, no caso em tela, foi a omissão de renda evidenciada pelos elementos contidos nos autos, entre os quais se incluem a existência de depósitos bancários de origem incomprovada e a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível, conforme demonstrado no Termo de Constatação de fls. 605/627, com fundamento na Lei 8.021/90, art. 6º e parágrafos;

- que a imposição do tributo e das multas é justa porque a omissão de rendimentos tributáveis é evidente. Sendo desconhecido o montante real desses rendimentos, efetuou-se seu arbitramento com base nos depósitos bancários de origem não comprovada. A eventual existência de saldos devedores ou de saldos médios baixos em nada altera a questão. Apenas indicam que os elevados recursos depositados não ficaram inertes na conta-corrente, sofrendo os efeitos da inflação, mas foram transferidos para aplicações financeiras ou simplesmente gastos na campanha política etc.;

- que não podem ser consideradas provas emprestadas os documentos bancários, porque estes foram solicitados e obtidos no âmbito do presente processo;

- que aplica-se, no caso vertente, o art. 1º, I, "a" da Instrução Normativa SRF n.º 46, de 13 de maio de 1997, que dispõe sobre a cobrança do imposto de renda das pessoas físicas devido sob a forma de recolhimento mensal não pago. Para fins da correta aplicação dos acréscimos legais, exhibe-se, abaixo, o imposto devido nos exercícios de 1991 a 1994 consoante os ditames da IN SRF n.º 46/97, já aplicada a redução dos percentuais de multa para 75%, prevista no ADN COSIT n.º 01/97;



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

Processo nº. : 14052.004926/93-73
Acórdão nº. : 104-16.827

- que tendo em vista o disposto na IN SRF 32/97, deve ser subtraída do lançamento a parcela relativa à exigência da TRD, como juros de mora, no período compreendido entre 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991.

A ementa da decisão da autoridade de 1º grau, que consubstancia os fundamentos da ação fiscal é a seguinte:

***IMPOSTO DE RENDA - PESSOA FÍSICA**

- Exercícios 1991 a 1994 , anos-base 1990 a 1993.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS

- Tributam-se os rendimentos recebidos do trabalho com vínculo empregatício, omitidos pelo contribuinte e informados pela fonte pagadora através de Declaração de Imposto de Renda na Fonte - DIRF.

- Tributam-se os rendimentos omitidos pelo contribuinte e evidenciados por depósitos bancários de origem incomprovada, gastos incompatíveis com a renda disponível e outros elementos constantes dos autos.

IMPOSTO DEVIDO SOB A FORMA DE RECOLHIMENTO MENSAL.

O imposto de renda das pessoas físicas devido sob a forma de recolhimento mensal (carnê-leão), não pago, sujeita-se à cobrança na forma disciplinada pela IN SRF n.º 46/97.

MULTA DE OFÍCIO

Em decorrência da retroatividade benéfica do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 (Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 01/97), a multa de ofício de 100% fica reduzida para 75%.

TAXA REFERENCIAL DIÁRIA - TRD

- Com fundamento no art. 77, II, da Lei n.º 9.430/96 e na IN SRF 32/97, exclui-se a cobrança de juros de mora equivalentes à TRD, no período de 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004926/93-73
Acórdão nº. : 104-16.827

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 13/03/98, conforme Termo constante às fls. 708/709, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (27/04/98), o recurso voluntário de fls. 710/723, no qual demonstra total irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

Em 02/06/98, foi concedida medida liminar em Mandado de Segurança para que o contribuinte possa recorrer ao Conselho de Contribuintes, sem o depósito prévio de 30% do valor do crédito tributário.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004926/93-73
Acórdão nº. : 104-16.827

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

Tendo em vista o art. 23, § 2º, II, do Decreto n.º 70.235/72, o recurso é tempestivo e preenche as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

Estão em julgamento duas questões: a preliminar pela qual o recorrente pretende ver declarada a decadência do ano-base de 1990, e outra relativa ao mérito da exigência do item n.º 02 do Auto de Infração de fls. 628/647, denominado Sinais Exteriores de Riqueza, já que não há, nos autos, manifestação contrária quanto a irregularidade do item 01 do Auto de Infração, denominado Rendimentos de Trabalho com Vínculo Empregatício, a não ser a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário, no ano-base de 1990.

Não colhe a preliminar de decadência, ao argumento de que o decurso do prazo para homologação tácita, no que se refere ao supostos rendimentos havidos há mais de 5 anos (60 meses) por haver mais de cinco anos desde a data de cada fato gerador mensal até a data da ciência dos termos em 15 de janeiro de 1996. Senão vejamos:

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:

Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004926/93-73
Acórdão nº. : 104-16.827

.....

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

.....

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....

4º . Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tomar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004926/93-73
Acórdão nº. : 104-16.827

Depreende-se, desse texto, que o prazo decadencial é único, ou seja, de cinco anos e o tempo final é um só, o da data da notificação regular do lançamento, porém, o termo inicial, ou seja, a data a partir da qual flui a decadência é variável, como se observa abaixo:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, item I);

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal o lançamento anteriormente efetuado (CTN, art. 173, item II);

III - da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único);

IV - da data da ocorrência do fato gerador, nos tributos cujo lançamento normalmente é por homologação (CTN, art. 150, § 4º);

V - da data em que o fato se tornou acessível para o fisco, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o lançamento normal do tributo é por homologação (CTN, art. 149, inciso VII e art. 150, § 4º).

Pela regra geral (art. 173, I), o termo inicial do lustro decadencial é o 1º dia do exercício seguinte ao exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O parágrafo único do artigo 173 do CTN altera o termo inicial do prazo para a data em que o sujeito passivo seja notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. É claro que esse parágrafo só tem aplicação quando a notificação da medida preparatória é efetivada dentro do 1º exercício em que a autoridade poderia lançar.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004926/93-73
Acórdão nº. : 104-16.827

Já pelo inciso II do citado artigo 173 se cria uma outra regra, segundo a qual o prazo decadencial começa a contar-se da data da decisão que anula o lançamento anterior, por vício de forma.

Assim, em síntese, temos que o lançamento só pode ser efetuado dentro de 5 anos, contados de 1º de janeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a menos que nesse dia o prazo já esteja fluindo pela notificação de medida preparatória, ou o lançamento tenha sido, ou venha a ser, anulado por vício formal, hipótese em que o prazo fluirá a partir da data de decisão.

Se se tratar de revisão de lançamento, ela há de se dar dentro do mesmo quinquênio, por força da norma inscrita no parágrafo único do artigo 149.

Como se vê a decadência do direito de lançar se dá, pois, com o transcurso do prazo de 5 anos contados do termo inicial que o caso concreto recomendar.

Há tributos e contribuições cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então, antecipado e a autoridade o homologará expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo de 5 anos contados do fato gerador.

Da mesma forma há tributos, como é o caso do imposto de renda pessoa física, em questão, que a Fazenda Nacional decai do direito de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, após 5(cinco) anos, contados da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (no caso de contribuinte omissor na entrega da declaração de rendimentos), se aquela se der após esta data.

Sem dúvida alguma, no presente lançamento, a exigência relativa ao exercício de 1991 não se deu fora do prazo quinquenal previsto na legislação aplicável, posto que o suplicante apresentou a sua declaração do imposto de renda pessoa física,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004926/93-73
Acórdão nº. : 104-16.827

relativo ao exercício de 1991, em 27/05/92 e a exigência foi formalizada em 11/12/95, com ciência em 15/01/96.

Assim, a Secretaria da Receita Federal, através dos seus agentes, tinha até 01/01/97 para rever o lançamento originalmente efetuado; como o suplicante tomou ciência do lançamento em 15/01/96, não havia transcorrido, ainda, o prazo decadencial.

A matéria de mérito em discussão no presente litígio, como ficou consignado no Relatório, diz respeito a omissão de rendimentos caracterizado por sinais exteriores de riqueza, baseado em depósitos bancários.

Quanto aos valores constantes de extratos bancários, têm-se, em princípio, que o lançamento de crédito tributário baseado exclusivamente em depósitos bancários e/ou de extratos bancários, sempre teve sérias restrições, seja na esfera administrativa, seja no judiciário.

Diante da extensa jurisprudência do Poder Judiciário e visando desobstruí-lo de ações movidas contra o pagamento de créditos tributários originados de levantamentos de saldos de depósitos bancários, o Poder Executivo tomou como medida de salutar prudência e de economia de custas judiciais, encaminhar ao Congresso Nacional a minuta do inciso VII do artigo 9º do Decreto-lei n.º 2.471/88, pelo qual determinava sumariamente o cancelamento do crédito tributário e o arquivamento dos processos pendentes de cobrança ou de julgamento quando oriundos de imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários.

Como se vê, o próprio legislador ordinário, através do inciso VII do artigo 9º do Decreto-lei n.º 2.471/88, determinou o cancelamento de débitos tributários constituídos exclusivamente com base em depósitos bancários não comprovados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 14052.004926/93-73
Acórdão n.º : 104-16.827

O Poder Executivo, na Exposição de Motivos para esse dispositivo assim se manifestou:

"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."

A propósito, é de se destacar o voto condutor do Acórdão n.º 101-86.129, de 22/02/94, de lavra da ilustre Conselheira Mariam Seif, merecendo destaque os seguintes excertos:

"Como se vê dos autos, dois dos exercícios objeto da autuação (1988 e 1989) estão alcançados pelo cancelamento estabelecido no mencionado dispositivo legal, e o terceiro, isto é, 1990, refere-se a período-base (1989) no qual enexistia autorização legal para arbitrar-se o imposto de renda com base em depósito bancário, uma vez que tal autorização só veio a ser restabelecida em abril de 1990, com o advento da Lei n.º 8.021/90.

Nem se argumente que o cancelamento só alcançou os débitos cujos lançamentos tenham ocorrido até setembro de 1988, data da edição do Decreto-lei n.º 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."

Por sua vez, do Acórdão da CSRF n.º 01-1.898, de 21 de agosto de 1995, que analisa a matéria, tendo por Relator o ilustre Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes, merece destaque o seguinte trecho, a seguir transcrito:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 14052.004926/93-73
Acórdão n.º : 104-16.827

"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 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 n.º 8.021/90, nas condições nela previstas.

A edição desta lei veio confirmar o entendimento de que não havia previsão legal que justificasse a incidência do imposto de renda com base em arbitramento de rendimentos sobre os valores de extratos e de comprovantes bancários, exclusivamente.

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

Em síntese: Estão cancelados, pelo artigo 9º, inciso VII, do Decreto-lei n.º 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."

Do Acórdão da CSRF n.º 01-1.911, de 06 de novembro de 1995, que analisa a matéria, tendo por Relator o ilustre Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes, merece destaque o seguinte trecho, a seguir transcrito:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004926/93-73
Acórdão nº. : 104-16.827

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, tomando 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 ao princípio da isonomia estabelecido no inciso II do art. 150, da Constituição Federal de 1988, como limitação do poder de tributar, assim expresse:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004926/93-73
Acórdão nº. : 104-16.827

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."

Não caberia a afirmação de que o lançamento no caso concreto não se baseara exclusivamente em extratos bancários (emissão de cheques, depósitos bancários), data vênua, improcede posto que, com exclusão do ano-base de 1990, não foi trazida aos autos nenhuma prova, ou sequer fortes indícios, de que o contribuinte realizara operações cujos resultados omitira ao fisco, depositados em sua conta corrente bancária. Tudo não passou de presunção. E de presunção não autorizada por lei.

De qualquer sorte, afigura-se inegável que o arbitramento da base de cálculo do tributo tomou exclusivamente como objeto de apuração os depósitos bancários como renda consumida. Ora, tal procedimento que já não encontrava respaldo na jurisprudência do Egrégio Tribunal Federal de Recursos, foi definitivamente afastado pelo Decreto-lei n.º 2.471/88.

Verifica-se, pois, que depósitos bancários, emissão de cheques, extratos de contas bancárias, podem, eventualmente, estar sugerindo possível existência de sinais de riqueza não coincidente com a renda oferecida à tributação. Isto quer dizer que embora os depósitos bancários possam refletir sinais exteriores de riqueza, não caracterizam, por si só, rendimentos tributáveis.

Embora os elementos colhidos pela fiscalização em confronto com os constantes das declarações respectivas, autorizem a conclusão de que, na espécie, possa ter ocorrido ocultação de rendimentos percebidos pelo autuado. O método de apuração, no entanto, baseado apenas em extratos bancários e no fluxo de emissão de cheques (depósitos e movimentação de cheques), não oferece adequação técnica e consistência



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004926/93-73
Acórdão nº. : 104-16.827

material de ordem a afastar a conjectura de simples presunção, com vista à identificação e quantificação do fato gerador, em particular, embora possam induzir omissão de receitas, aumento patrimonial ou sinal exterior de riqueza, no entanto, não são em si mesmo, exigíveis em hipótese de incidência, para efeito de imposto de renda, particularmente em se tratando de rendimento com vista à "acréscimo patrimonial a descoberto", quando o fato gerador deve oferecer consistência suficiente em ordem à afastar a conjectura ou a simples presunção, para segurança do contribuinte e observância dos princípios de legalidade e da tipicidade.

A fiscalização deve, em casos como o presente, aprofundar suas investigações, procurando demonstrar o efetivo aumento de patrimônio e/ou consumo do contribuinte, através de outros sinais exteriores de riqueza, a exemplo do levantamento dos gastos efetuados através dos cheques emitidos. Não basta que o contribuinte não esclareça convenientemente a origem dos depósitos ou dos cheques emitidos. Embora tal fato possa ser um valioso indício de omissão de receita, não é suficiente por si mesmo para amparar o lançamento, tendo em vista o disposto na lei.

Nenhuma outra diligência foi realizada no sentido de corroborar o trabalho fiscal no que tange aos cheques emitidos e/ou depósitos bancários. Mesmo assim o fisco resolveu lavrar o lançamento, tendo como suporte os extratos bancários. Vê-se que realmente o lançamento do crédito tributário está lastreado somente em presunção. E ela é inaceitável neste caso.

Os depósitos bancários e/ou cheques emitidos, como fato isolado, não autorizam o lançamento do imposto de renda, pois não configura o fato gerador desse imposto. O fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza conforme esta previsto no art. 43 do Código Tributário Nacional.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004926/93-73
Acórdão nº. : 104-16.827

O lançamento do imposto de renda realizado com base em simples extratos bancários, sem a demonstração de que o movimento bancário deu origem a uma disponibilidade econômica, e por conseguinte, a um enriquecimento do contribuinte, o qual deveria ser tributado e não foi, não pode prosperar.

Como é cediço, e tal fato já foi exaustivamente demonstrado, os extratos bancários só se prestam a autorizar uma investigação profunda sobre a pessoa física ou jurídica, com o escopo de associar o movimento bancário a um aumento de patrimônio, a um consumo, a uma riqueza nova; enfim à uma disponibilidade financeira tributável.

É óbvio que qualquer levantamento fiscal realizado a partir de informações constantes nos extratos bancários, concluirá pela existência de inúmeros depósitos, cujas origens impescindem de uma averiguação mais minudente por parte da fiscalização, para embasarem a instauração do procedimento fiscal e o lançamento do tributo correspondente, o que não ocorreu no caso vertente.

Ademais, restaria examinar a licitude da aplicação do artigo 6º da Lei n.º 8.021, de 12/04/90, ao caso sob julgamento.

Inicialmente se faz necessário ressaltar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais já se pronunciou, através do Acórdão n.º CSRF/01-1.911, de 06 de novembro de 1995, que o artigo 6º da Lei n.º 8.021/90, só se aplica a fatos geradores ocorridos a partir do ano-base de 1991, merecendo destaque os seguintes excertos:

"Portanto, a referida lei (Lei n.º 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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 14052.004926/93-73
Acórdão n.º : 104-16.827

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 parágrafo 5º do art. 6º da Lei n.º 8.021, de 12/04/90 (D.O. de 13/04/90), por ensejar aumento de imposto, não tem aplicação ao ano-base de 1990."

Diz a Lei n.º 8.021/90:

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

Parágrafo 1º - Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

.....

Parágrafo 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.

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

Da norma supra, pode-se concluir o seguinte:

- que não há qualquer dúvida quanto à possibilidade de arbitrar-se o rendimento em procedimento de ofício, desde que o arbitramento se dê com base na renda presumida, mediante a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte. É óbvio, pois, que tal procedimento permite caracterizar a disponibilidade econômica uma vez que, para o contribuinte deixar margem a evidentes sinais exteriores de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004926/93-73
Acórdão nº. : 104-16.827

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;

- que 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 gastos realizados, em relação aos créditos em conta corrente. Pois 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, o que necessariamente levaria a autoridade fiscal a realizar o rastreamento dos cheques levados a débito para comprovar que os créditos imediatamente anteriores caracterizassem, sem qualquer dúvida, renda consumida e passível de tributação;

- que se o arbitramento levado a efeito fosse apenas com base em valores de depósitos bancários, sem a comprovação efetiva de renda consumida, 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 (Decreto-lei n.º 2.471/88);

- que entre os depósitos bancários e a renda consumida deverá ser escolhida a modalidade que mais favorecer o contribuinte;

- que no caso de aplicações no mercado financeiro deve ficar comprovado a falta de recursos, devidamente legalizados pelo contribuinte perante a tributação, através do fluxo de aplicações e resgates.

Enfim, pode-se concluir que depósitos bancários podem se constituir em valiosos indícios mas não prova de omissão de rendimentos e não caracterizam, por si só, disponibilidade econômica de renda e proventos, nem podem ser tomados como valores



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004926/93-73
Acórdão nº. : 104-16.827

representativos de acréscimos patrimoniais. Para amparar o lançamento, mister que se estabeleça um nexo causal entre os depósitos e os rendimentos omitidos.

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 n.º 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."

No voto condutor do Acórdão n.º 102-28.526, o insigne relator, Conselheiro Kazuki Shiobara, assim concluiu sua argumentação:

"Verifica-se, pois, que a própria lei veio 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 ou 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.

No presente processo, não ficou demonstrado qualquer sinal exterior de riqueza do contribuinte, pela autoridade lançadora. Não procede a afirmação contida na decisão recorrida de que o arbitramento foi feito com base na renda presumida mediante a utilização dos sinais exteriores de riqueza, no caso, os excessos de créditos bancários sem a devida cobertura dos recursos declarados visto que o parágrafo 1º do artigo 6º da Lei n.º 8.021/90 define com meridiana clareza que "considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte".

Restando incomprovado indício de sinal exterior de riqueza, caracterizado por realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004926/93-73
Acórdão nº. : 104-16.827

contribuinte, não há como manter o arbitramento com base em depósitos e aplicações financeiras, cuja origem não foi comprovada pelo contribuinte.

De todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário interposto."

Se faz necessário ressaltar, ainda, que nos levantamentos através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos - "fluxo financeiro" ou "fluxo de caixa", para se demonstrar que determinado contribuinte efetuou gastos além da disponibilidade de recursos declarados, tem-se que o ônus da prova cabe ao fisco e que estes levantamentos, a partir de 01/01/89, devem ser mensais.

É entendimento pacífico nesta Câmara que no arbitramento, em procedimento de ofício, efetuado com base em depósito bancário, nos termos do parágrafo 5º do artigo 6º da Lei n.º 8.021, de 12/04/90, é imprescindível que seja comprovada a utilização dos valores depositados como renda consumida, evidenciando sinais exteriores de riqueza, visto que, por si só, depósitos bancários não constituem fato gerador do imposto de renda pois não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos. O Lançamento assim constituído só é admissível quando ficar comprovado o nexo causal entre os depósitos e o fato que represente omissão de rendimento.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de rejeitar a preliminar de decadência, e, no mérito dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência tributária: I - as importâncias de Cr\$ 782.942,98, relativo a janeiro/90; Cr\$ 40.225,00, relativo a fevereiro/90; Cr\$ 150.000,00, relativo a março/90; Cr\$ 100.000,00, relativo a abril/90; Cr\$ 953.552,80, relativo a maio/90; Cr\$ 4.395.000,00, relativo a junho/90; Cr\$ 12.341.400,00, relativo julho/90; Cr\$ 7.468.987,65, relativo a agosto/90; Cr\$ 11.697.750,00, relativo a setembro/90; Cr\$ 1.040.000,00, relativo a outubro/90; Cr\$ 150.000,00, relativo a novembro/90; Cr\$ 2.764.400,00, relativo a dezembro/90; bem como as



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004926/93-73
Acórdão nº. : 104-16.827

demais importâncias lançadas no item 2 do Auto de Infração - Sinais Exteriores de Riqueza, relativo aos exercícios de 1992 a 1994, correspondentes, respectivamente, aos anos-calendários de 1991 a 1993; e II - a incidência da TRD anterior a agosto de 1991.

Sala das Sessões - DF, em 27 de janeiro de 1999


NELSON MAILMANN