



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

ram

**Sessão de 24 outubro de 1977. ACÓRDÃO N.º 1.4-2.699.**

Recurso n.º 28.853 - IRPF. Ex.: 1969 a 1971

Recorrente WASHINGTON DE PAULA PEREIRA

Recorrida: DRF - ARAÇATUBA (SP)

Formalizado o lançamento originário, a Fazenda Pública terá 5 (cinco) anos para exigir quantias suplementares ou complementares do imposto devido. Extingue-se a obrigação por força do que dispõe o art. 173, § único.

Depósitos bancários, de origem não comprovada, embora possam ser tomados como sinais exteriores de riqueza, não caracterizam rendimento tributável na cédula "H". A formulação incompleta do art. 55, letra "e", do Decreto nº 76.186/75, não prevê a percentagem que deve ser aplicada à base ou suporte, para efeito do arbitramento que alude. Esse elemento não pode ficar ao talante da Administração. Provido o recurso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por WASHINGTON DE PAULA PEREIRA,

ACORDAM os Membros da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, no que concerne ao exercício de 1969, acolher a preliminar de decadência do direito à constituição do crédito tributário; quanto aos exercícios de 1970 e 1971, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Mário Rodrigues Teixeira, Waldemar de Souza e Helbert de Oliveira Coelho, que negaram provimento.

Sala das Sessões, em 24 de outubro de 1977.

HELBERT DE OLIVEIRA COELHO

- PRESIDENTE

PAULO DE BARROS CARVALHO

- RELATOR

*Keconi* (3) *M. Sampaio* ✓  
VISTO: CARLOS JORGE SAMPAIO COSTA

21 FEV 1978

PROCURADOR  
REPRESEN -  
TANTE DA  
FAZENDA NA  
CIONAL.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ADILSON CRESTONI DE CARVALHO, ANGELO FREDERICO GAVOTTI VEROSPI, LUIZ OTÁVIO DE BARROS BARRETO. Ausente o Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LOPES SOARES.



## SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0820/50.983/74

RECURSO N.º: 28.853 - IRPF. Ex.: 1969 a 1971

ACÓRDÃO N.º: 1.4-2.699

RECORRENTE: WASHINGTON DE PAULA PEREIRA

### R E L A T Ó R I O

WASHINGTON DE PAULA PEREIRA deduz razões de recurso voluntário a este Colégio, predicando ilidir a manifestação exarada pelo Delegado da Receita Federal de Araçatuba, Estado de São Paulo, que manteve a exigência contida no auto de infração e notificação fiscal, fundado na existência de depósitos bancários cuja origem não foi devidamente esclarecida. O levantamento alcança os exercícios de 1969 a 1971, anos de base 1968 a 1970, e a pretensão fazendária repousa no comando veiculado com o artigo 55, letra "e", do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza (Decreto nº 58.400/66).

Instado a demonstrar a fonte dos sucessivos créditos em suas contas-correntes bancárias, no período assinalado, o contribuinte não trouxe elucidações satisfatórias, a juízo da autoridade administrativa, circunstância que ensejou o lançamento do imposto e a aplicação de penalidades pecuniária, calculados em função do montante global dos depósitos apurados.

Desenvolvendo seus artigos de impugnação, já mencionara o interessado haver fluído o prazo de caducidade, no que atina ao período de base 1968, porquanto a notificação de lançamento foi recebida no próprio ano, tendo recolhido a primeira prestação em 10/07/69, ao passo que o auto fora lavrado em 13/08/74.

E robora a preliminar no instrumento de recurso, sobre arguir a tese de que os indigitados depósitos, descabidamente alcançados à categoria de "renda", respondiam a valores pertinentes a contratos de venda e compra de casas populares. Daí os arquife-reluentes saques, suscitados por créditos respectivos. Postulou comprovar suas alegações, fazendo juntar aos autos os documentos de fls. 449 a 492, representados por photocópias dos compromissos a que aludira, com o fito de exibir grande movimento de negócios e a correlata circulação de numerário.

À derradeira, retoma a teoria de que depósito não é renda, pelo que não poderia prosperar a cobrança das quantias formalizadas com a peça inicial do procedimento.

Em extrato, é este o relatório.

V O T O

Conselheiro PAULO DE BARROS CARVALHO, Relator.

A hipótese dos autos exprime situação renovada em muitas oportunidades: a Fazenda Federal, com certificar-se da existência de depósitos bancários de fontes ignoradas, promove o "arbitramento" a que refere a letra "e", do artigo 55, do Decreto nº 58.400/66. Antes, porém, de ferirmos o mérito da controvérsia administrativa, examinemos a preliminar de decadência, oposta no estadio impugnatório, sem colher boa messe, e retrilhada entre os supedâneos do recurso, oportunamente submetido à apreciação deste Conselho.

Determina o versículo 173, parágrafo único, do Código Tributário Nacional:

"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!"

É ilação clara, que se forra a maiores explicações, que a celebração do ato administrativo de lançamento é mais que a medida preparatória à sua própria existência. Se o expediente inicial tem o condão de desencadear o fluxo do prazo extintivo da cadu-

cidade, com maior razão o ato formalizador da dívida tributária.

Ora, de ver está que, regularmente notificado do lançamento relativo ao ano de base 1968, e tendo pago a primeira prestação em 10 de julho de 1969, o auto de infração lavrado em 13 de agosto de 1974 chegou a destempo, desintegrando-se, juridicamente, por efeito do lapso decadencial.

Procede a preliminar arguida pelo recorrente, não podendo subsistir o débito correspondente ao exercício de 1969.

Ingressemos no mérito.

#### I. Considerações preliminares

Tem espertado particular interesse o exame de certas pretensões tributárias, erigidas com base na incidência do imposto de renda sobre impórtâncias relativas a depósitos bancários, não devidamente comprovados, quanto à origem, segundo juízo da Administração Fazendária.

Tais procedimentos se inauguram e prosperam em função da circunstância de o sujeito passivo, instado a demonstrar a fonte e procedência do numerário creditado em sua conta-corrente bancária, não lograr demonstrá-las, na conformidade dos meios e fórmulas que a Fazenda Federal concebe adequadas.

O fundamento legal tem sido, invariavelmente, o dispositivo que o art. 9º, da Lei nº 4.729/65 estabelece:

"O lançamento ex-offício relativo às declarações de rendimentos, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando os rendimentos, com base na renda presumida, através da utilização dos sinais exteriores de riqueza que evidenciem a renda auferida ou consumida pelo contribuinte!"

Firmado nesse preceito, o artigo 39, alínea "e", do Decreto nº 76.186/75, determinou que o valor resultante do arbitramento fosse consignado na cédula H, da declaração de rendimentos do contribuinte. Eis a contextura verbal com que o Poder Executivo, exercitando suas faculdades regulamentadoras, reproduziu o mandamento inserto no aludido art. 9º, da Lei nº 4.729/65:

"Art. 39 - Na cédula H serão classificados os rendimentos do capital ou do trabalho não compreendidos nas cédulas anteriores, inclusive:

.....  
e) - os rendimentos arbitrados com base na renda presumida, através da utilização de sinais exteriores de riqueza que evidenciem a renda au-

*Jm*

ferida ou consumida pelo contribuinte."

Esse tem sido, iterativamente, o arrimo legal que a fiscalização e os órgãos singulares ou coletivos do Ministério da Fazenda têm adotado para explicar a juridicidade da exigência tributária. Esta se consubstancia na operação que inscreve na cédula H o valor correspondente aos créditos bancários não satisfatoriamente justificados pelo contribuinte.

Em outras palavras, a fiscalização federal solicita os extratos bancários da pessoa física, cujo patrimônio e rendimentos estão sendo investigados, intimando o interessado para que demonstre a procedência de todos os depósitos registrados. Pela adição das parcelas incomprovadas, chega à quantia global que "arbitra", como rendimento, consignando-a na cédula H, para efeito de determinar outra "renda líquida", sobre a qual fará incidir a alíquota percentual progressiva. Do imposto, assim calculado, subtrai-se a quantia referente ao débito originário, pertinente ao ano de base, alcançando-se, por esse caminho, o tributo suplementar, que é exigido simultaneamente com a penalidade pecuniária estatuída na alínea "b", do art. 534, do mesmo Decreto nº 76.186/75 (50% do valor do imposto).

## II. O fundamento legal - proposição metodológica

O supedâneo da pretensão fiscal já foi mencionado. Quadraria interpretá-lo, analizando os desdobramentos jurídicos que suscita, para apreendê-lo no seu verdadeiro conteúdo sentido e alcance.

Impõe-se, contudo, a observância de pequena inversão no labor interpretativo, como proposta metodológica que se arma ao escopo de facilitar a compreensão da mensagem normativa. Excogitaremos, primeiramente, do tópico: poderão os depósitos bancários, de origem não comprovada, exprimir sinais exteriores de riqueza, hábeis para evidenciar a renda auferida ou consumida pelo contribuinte? Ressalta à evidência que a pergunta sugere questão de indisputável relevo, pois uma resposta negativa teria o condão de comprometer, irremediavelmente, não só o prosseguimento da especulação hermenêutica, quanto a própria legitimidade dos procedimentos administrativos instalados sob o pálio daquele preceptivo.

De seguida, admitindo-se a subsunção dos depósitos bancários, à categoria ampla dos sinais exteriores de riqueza, aptos

*J. M. B.*

para demonstrar a renda auferida ou consumida pelo contribuinte, caberá indagar sobre o processo de apuração dos rendimentos arbitrados, isto é, a respeito do plexo de meios empregados pela entidade tributante para a determinação da quantia que será inscrita na cédula H, operação que antecede, lógica e cronologicamente, o cálculo final do imposto suplementar e da multa que lhe é proporcional.

II.2. Os depósitos bancários podem ser tomados como sinais exteriores de riqueza? - Latitude do conceito de sinais exteriores de riqueza

Em magistério recente, CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, dos mais profundos e atilados administrativistas deste país, desdobrando importante análise do tema da discricionariedade, não se corre de asseverar, em terso estílo, que

"ao lado de conceitos unissignificativos, apoderados de conotação e denotação precisa, unívoca, existem conceitos padecentes de certa imprecisão, de alguma fluidez e que, por isso mesmo, se caracterizam como plurissignificativos" (RDP - nº 32 - pág. 211).

Pois bem, dificilmente haveríamos de encontrar conceito tão vago e impreciso, tão amplo e abrangente, tão largo e fluido, quanto o de sinais exteriores de riqueza. É fora de dúvidas que a expressão vem carregada de intensa tonalidade subjetiva. Aquilo que, para alguns, pouco representa, em termos materiais, é, para outros, signo de prosperidade e conquista econômica.

Sobre medida difícil adnumeral os bens que conferem "status" às pessoas, motivo pelo qual dissemos tratar-se de conceito extremamente lasso. Em que pese a tudo isso, porém, não se lhe pode negar um mínimo de conteúdo significativo, o necessário para despertar, em cada um de nós, um juízo estimativo acerca da situação patrimonial de certa pessoa, pela circunstância de adquirir um automóvel de altíssimo luxo, uma casa de amplas dimensões e primoroso acabamento, jóias de grande valor, ou de empreender longas e freqüentes viagens de turismo por países estrangeiros. Não haveria quem se furtasse de associar o conhecimento desses fatos a imediato juízo estimativo, que trouxesse como



resultado classificar o cidadão em um dos patamares da escala de valoração econômica que a sociedade atual comporta.

Em análise sumária, nada haveria de extravagante na ideia de considerar os depósitos bancários como sinais exteriores de riqueza, ainda que, em muitas oportunidades, pouca ou nenhuma mutação determinem no quadro da situação patrimonial do indivíduo.

É óbvio, todavia, que os depósitos bancários podem representar manifestação inépta para traduzir a exteriorização do estado de riqueza da pessoa física, quando, por exemplo, atinham diretamente com o exercício de certas atividades, que se desenvolvem de maneira precípua com o movimento incessante de lançamentos de crédito e débito em conta-corrente. Daí porque o legislador tenha se socorrido do recurso à presunção relativa, substanciada na contingência de eleger os depósitos bancários como sinais exteriores de riqueza, mas tão somente na hipótese de não estarem satisfatoriamente comprovados.

Convém esclarecer, entanto, que a presunção relativa se atrela aos depósitos bancários de procedência desconhecida ou não satisfatoriamente explicitada. Quanto aos demais, suposta a demonstração cabal de suas origens, nada há que os inclua entre os signos exteriores de progresso econômico. Serão componentes variáveis do sistema de apuração do saldo final, colhido no último dia do ano (31/12), ou no termo que a lei indicar. O saldo porventura existente, com encerramento do período de base, será computado na declaração de bens do sujeito passivo, como elemento integrante do complexo de dados que indica a existência efetiva de aumento patrimonial declarado.

Não abrigaria qualquer despropósito, portanto, admitir que depósitos em conta-corrente bancária, quando de origens desconhecidas ou de duvidosas procedências, expressem sinais exteriores de riqueza, hábeis para evidenciar a renda auferida ou consumida pelo contribuinte.

Em súmula, entendemos cabível o quadramento da hipótese (depósitos bancários de procedência incomprovada) no âmbito de abrangência do tipo legal (sinais exteriores de riqueza), conclusão que nos propicia ensejo à continuidade do trabalho exegético, abrindo margem ao ingresso no campo da apuração do rendimento que será incluído no quadro cedular H.

### III. Rendimentos arbitrados - base do arbitramento

Assente a premissa de que os depósitos bancários de procedência incomprovada exprimem sinais exteriores de riqueza, presunção "juris tantum" da existência de renda, vejamos qual o método determinativo, qual a fórmula estipulada para calcular-se o valor pecuniário do rendimento que será considerado para efeito de tributação suplementar.

Refere-se o texto a "rendimentos arbitrados", critério utilizado pela legislação do imposto em outros campos, primordialmente no quadro de incidência das pessoas jurídicas.

O arbitramento é esquema singelo de obtenção de quantias aproximadas, utilizável, por via de regra, quando se não pode captar, de forma adequada, os índices e valores normais estabelecidos para a composição da dívida tributária. Nesse sentido, arbitra-se o lucro da pessoa jurídica, na impossibilidade de apurar-se o lucro real, base do cálculo do gravame.

A técnica do arbitramento consiste na aplicação de fator percentual sobre um valor conhecido. É a conjugação de dois elementos numéricos, dos quais um é estabelecido no plano normativo, enquanto outro é referido também na norma, mas colhido na análise circunstancial do evento tributado. Tomemos, em exemplário armado ao propósito, os casos de arbitramento do lucro da pessoa jurídica, para fins de incidência da alíquota percentual fixa.

O art. 149, do Decreto nº 76.186/75, menciona três critérios de arbitramento, que facilita à entidade tributante, no pressuposto da falta de escrituração, de acordo com os dispositivos das leis comerciais e fiscais:

- a) 30% sobre a soma dos valores do ativo imobilizado, disponível e realizável a curto e longo prazo;
- b) de 15% a 50% sobre a importância correspondente ao capital;
- c) e de 15% a 50% sobre a quantia atinente à receita bruta;

Nas hipóteses "b" e "c", havendo dados inequívocos de que a pessoa jurídica obteve rendimentos superiores a 50% do capital ou da receita bruta, os coeficientes do arbitramento poderão ser elevados até o limite de 75%.

Sobremais, prevê o art. 150 outro caso de arbitramento, na eventualidade de agentes ou representantes de pessoas estabelecidas no exterior promoverem vendas, no país, quando faturadas diretamente ao comprador. O rendimento tributável, em condições que tais, "será arbitrado à razão de 20% (vinte por cento) do preço total das vendas".

Tirando à praça os modelos enunciados, exsurgem, desde logo, dois elementos estruturais da figura jurídica do arbitramento: a percentagem, taxa, índice ou coeficiente, segundo a terminologia legislativa; e a base ou suporte, vale dizer, o parâmetro econômico sobre o qual irá incidir a percentagem, taxa, índice ou coeficiente expresso na regra jurídica,

No primeiro exemplo, a percentagem seria 30%, enquanto a base está consubstanciada na soma dos valores do ativo imobilizado, disponível e realizável a curto e longo prazo.

Na segunda previsão, temos a taxa, variável entre 15% e 50%, podendo dilargar-se até 75%, e o suporte estabelecido na importância concernente ao capital social.

Prosseguindo, temos iguais índices (de 15% a 50%, podendo chegar até 75%), e base fixada em termos de receita bruta.

Na composição verbal do art. 150, vamos encontrar o coeficiente de 20% e a base firmada no preço total das vendas.

A pequena digressão suscita eduzir que dois elementos estruturais haverão de compor, invariavelmente, a figura do arbitramento. À mingua de qualquer deles e o método de apuração se vê esvaziado na sua funcionalidade e comprometido na sua dinâmica. Por isso que não razoaria admitir processo de arbitramento sem base ou suporte indicado na lei, assim como carente de percentagem, taxa, índice ou coeficiente.

É curioso observar, contudo, que a taxa do arbitramento está sempre fixada no próprio texto normativo, enquanto os valores da base não são conhecidos, mas simplesmente referidos "in genere", significa dizer, há menção a determinado valor que será colhido, especificamente, na pesquisa das condições fácticas do sucesso tributado. Lendo a composição normativa, saberei, precisamente, que a taxa do arbitramento é de 20%, mas, quanto à base, a



única indicação repousa no preço total das vendas, e tal valor se rá apreendido, única e exclusivamente, no plano das investigações que se promovam no estabelecimento do sujeito passivo, mediante fiscalização de seus livros e documentos. À diferença da taxa, que vem insularmente especificada, o suporte ou base do arbitramento traduz apenas um critério indicativo, uma realidade que haverá de ser captada, evento por evento, no exame acurado das suas peculiaridades, no levantamento e estudo dos elementos circunstanciais que condicionam e dão individualidade ao fato.)

IV. O rendimento arbitrado com base na renda presumida, através da utilização dos sinais exteriores de riqueza - hipótese de depósitos bancários de origem não comprovada

Esdrúxulo o desenho típico representado pela fórmula literal do art. 39, alínea "e", do Decreto nº 76.186/75. Estatui inequivoca hipótese de arbitramento, sem, todavia, firmar o coeficiente da operação. Estipula a base, mas não alude à percentagem; discrimina o suporte, porém omite a taxa.

Decididamente, não atremou o legislador ao estruturar o esquema verbal daquele comando. Abandonou a trilha que percorreu em dispositivos subsequentes, mantendo-se silente no que intereia a elemento fundamental. De maneira explícita, aludiu ao suporte do arbitramento: "os rendimentos arbitrados com base na renda presumida, através da utilização de sinais exteriores de riqueza" que evidenciem a renda auferida ou consumida pelo contribuinte!

Salta aos olhos que a base do arbitramento será a renda presumida, através da utilização de sinais exteriores de riqueza. Mas qual a percentagem, taxa ou coeficiente que haverá de aplicar-se sobre essa base, em ordem à obtenção dos rendimentos arbitrados? Aqui reside a falha legislativa. Olvidou-se o legislador, compelido, talvez, pelo aço de tarefa tão implexa, tolhido pelas dificuldades ingentes de disciplinar o enredo cósmico do imposto de renda, de estabelecer qual seria a percentagem aplicável sobre o suporte já determinado. Discrepou do tratamento dado a situações consimiles, em que não só descreveu a base, como precisou a taxa.

V. O entendimento manifestado pelas autoridades fiscais e órgãos singulares e coletivos da Administração Federal

O defeito que se contém na formulação do art. 39, alínea "e", do Decreto nº 76.186/75, nuamente exposto no seu esquema tísmo formal, vem sendo suprido mediante técnica que nos parece a pressada e flagrantemente anti-jurídica, na exata proporção em que viola, de modo frontal, consagrados princípios do nosso ordenamento positivo. A fiscalização simplesmente colhe a base (soma-tória dos depósitos incomprovados) e, sobre ela, faz incidir a percentagem de 100%, na medida em que a quantia sinalada no campo da cédula H coincide, de maneira exata, com o valor total dos créditos cuja procedência não foi devidamente esclarecida.

A prática administrativa não se quadra aos bons preceitos do sistema tributário em vigor. Inexistindo disposição expressa, que fixe o coeficiente aplicável à base, não cabe ao Fiscal de Tributos Federais estabelecê-lo, ao seu talante. Procedimento desse jaez traria profunda insegurança às relações que atrelam o sujeito passivo à entidade tributante, já porque viria em desacordo às diretrizes fundamentais do sistema, já porque todas elas se estruturam ao escopo de atingir um ambiente jurídico-constitucional de proteção do contribuinte, em face do arbitrio e dos abusos que a atividade tributária poderia ensejar. Aceito o alvedrio das autoridades fiscais, investidas da possibilidade de estipular taxas para o arbitramento de valores, e o sujeito passivo do vínculo remanesceria ao inteiro sabor da imaginação criativa do Poder Público, nem sempre comedido na prossecução de seus direitos e legítimos interesses.)

VI. A fiscalização e arrecadação dos tributos diante do cânones da tipicidade ou estrita legalidade

Sob a égide do princípio da tipicidade ou da estrita legalidade, como preferem alguns, as imposições tributárias não podem refugir aos estreitos parâmetros que o legislador institui, consoante pauta de cumprimento obrigatório e observância regular. É garantia sobranceira, insculpida no Texto Supremo, e que derrama luz por todo o sistema, permeando regras e penetrando institu-



tos, conjugados na harmonia orgânica que o plexo normativo ostenta.

As manifestações doutrinárias integram-se, com foros de uniformidade, consagrando a cabedal relevância do princípio, para a operatividade do sistema. Seria, por assim dizer, a quintessência da própria organização tributária, segundo a ordem jurídica vigente no país, se nos fosse lícito escolher um entre os muitos comandos que regem a instituição, fiscalização e arrecadação dos tributos. Talvez por isso vislumbre ALIOMAR BALEIRO, no princípio da legalidade, o mais universal dentre os que disciplinam a atividade do Poder de Tributar (Direito Tributário Brasileiro - Forense - 8ª Edição - pág. 78).

O exercício da administração tributária está tolhido, em qualquer de seus movimentos, pela adstrita obediência aos termos inequívocos da lei. Daí dizer-se que o tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda..... "e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada." (Art. 3º do CTN). E, no mesmo sentido, "A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional." (Art. 142, parágrafo único).

Sobre o conceito de ato vinculado ou, como prefere VITOR NUNES LEAL (Revista de Direito Administrativo nº 14 pág. 57), ato de competência vinculada, inexistem, praticamente, discepções na doutrina, que o concebe como a manifestação de vontade do Estado, enquanto Poder Público, dirigida ao objetivo de produzir efeitos jurídicos, na consecução de suas finalidades administrativas, porém celebrado em estreita atinência aos dispositivos da lei aplicável, vale dizer, no segmento dos atos vinculados não haverá lugar para que o funcionário competente opere com liberdade para resolver sobre a conveniência ou oportunidade do ato. Verificando que os motivos existem, como pressupostos, haverá de celebrá-lo, na expressa conformidade dos requisitos que a lei estatui.

Os atos vinculados contrapõem-se aos discricionários, para a celebração dos quais a norma jurídica outorga liberdade de apreciação dos motivos ou do próprio objeto à autoridade competente. Isto, contudo, inocorre nas províncias da atividade tributária:



onde não houver lei, especificando elemento por elemento, componente por componente, não poderá o agente supri-la, mesmo que a título de conferir-lhe funcionalidade ou de facilitar-lhe a execução. Comportamento de tal ordem, em certos casos, ofertaria mergem à responsabilidade funcional do agente, nos termos do pre-citado art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

No plano das atividades administrativo-tributárias, da categoria das vinculadas, caberá ao funcionário verificar a realização do fato imponível, conferindo seus aspectos tangíveis com os critérios enunciados na regra jurídica específica, e, convencido da perfeita adequação do fato à norma, aplicar os critérios que a imputação normativa determina. Para tanto, precisará a base de cálculo, apurando-a do exame ~~atilado~~ do fato, todavia, mediante fórmula contida no preceito legal. De seguida, desenvolvendo operação material, aplicará a alíquota estabelecida no mesmo diploma, obtendo a configuração numérica da dívida tributária, denota esclarecer, determinando o objeto da relação jurídico-tributária.

Nas hipóteses de arbitramento, a fenomenologia é idêntica. Tão somente o ato administrativo está voltado à estipulação de certo valor, que haverá de ser considerado como base de cálculo (lucro arbitrado) ou como rendimento líquido (caso de arbitramento com supedâneo na renda presumida, através de sinais exteriores de riqueza). Nem por isso a atividade deixaria de ser vinculada, e o agente da Administração estaria credenciado a fixar, ainda que inspirado por escrúpulos tecnicistas, taxas ou coeficientes que lhe parecessem bons ou adequados.

É oportuno, aliás, enfatizar que o princípio da estrita legalidade não preside apenas a operação matemática final, que culmina com a definição quântica do tributo devido. Sua latitude é bem maior, pois submete aos seus mandamentos toda a atividade administrativa, no quadro das imposições tributárias.

Digredindo sobre a importância da base de cálculo ou base imponível, exclama GERALDO ATALIBA ("Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário" - Editora Revista dos Tribunais - 1969 - pág. 170):

"Dai porque ser indispensável que a lei estabeleça que critérios se deve adotar, para avaliação de cada débito. A indicação legislativa de um critério de avaliação (de medida) integra-o na definição da hipótese de incidência. O critério legislativamente fixado é parte integrante do fato imponível.

A exigência do estabelecimento legal deste critério é não só lógica e técnica, como jurídica: permitir a objetividade, igualdade e legalidade da tributação e excluir qualquer arbitrio (ou mesmo discricionariedade) na fixação do "quatum debeatur".

De nada adiantaria a lei descrever os fatos capazes de gerarem as obrigações tributárias, se não desse os critérios para fixação de seu valor, em cada caso concreto.

Nenhuma margem de discricão, também e principalmente aqui, fica ao fisco. A este, cabe aplicar rigorosamente os critérios fixados na lei, nada podendo acrescentar ou suprimir.

A medida do tributo é essencial, portanto, à configuração da obrigação tributária, cujos termos são inderrogavelmente fixados na lei." (Os grifos não são do original).

Aliás, é sempre com grande rigor que os juristas modernos concebem a subsunção do fato à norma, nos campos de incidência das leis penais e, tributárias. Tanto os componentes da figura típica, no Direito Penal, como os elementos essenciais do tributo, no Direito Tributário, hão de ser compreendidos na moldura inflexível do princípio da estrita legalidade.

LEONARDO PERRONE ("DISCREZIONALITÀ E NORMA INTERNA NELL'IMPOSIZIONE TRIBUTÁRIA - GIUFFRÈ - MILANO - 1969 pág. 48), ao tratar do procedimento analítico e sintético, no imposto complementar sobre a renda, esclarece seu magistério, com síntese didática e sugestiva. Ouçamo-lo:

*importante*

"Anche per il tributo personale delle persone fisiche, infatti, la legge contempla da una parte una forma analitica di fissazione della base imponibile e dall'altra, se il tenore di vita del contribuente od altri elementi o circostanze di fatto fanno presumere un reddito netto superiore a quello risultante della determinazione analitica, una forma sintetica "con riferimento al tenore di vita del contribuente o ad altri elementi circostanze di fatto". Ma anche in tale evenienza non esiste alcuno spazio dove possa esplicarsi una azione discrezionale della amministrazione." (Grifamos)

*Ass.*

É inexaurível a contribuição da doutrina, no que pertine a esse entendimento. Autores nacionais e estrangeiros demoram-se por exibir, cada qual com seus argumentos, a coerência lógico-jurídica que se esconde no manto salutar do cânones da tipicidade, para a administração tributária, na concepção atual do Estado de Direito.

ALBERTO XAVIER é peremptório:

"Do princípio da tipicidade da lei fiscal decorre também a proibição da discricionariedade quanto aos elementos essenciais do tributo." (Manual de Direito Fiscal - Lisboa - 1974 págs. 125).

Mas, versando a matéria do lançamento, em sua mais recente obra científica, deixa entreluzir lição insuperável:

"O princípio da seleção taxativa, ao introduzir a regra do "numerus clausus" em matéria de tributos, exclui a expressão de uma vontade discricionária que conduzisse à escolha de fatos tributários diversos dos contidos no catálogo legal, e que, portanto, exprimisse a substituição do critério da lei por um critério pessoal, discricionário, do agente." ("DO LANÇAMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO" - Editora Resenha Tributária - págs. 162/163 - S. Paulo-1977).

Também RUY BARBOSA NOGUEIRA, em monografia sobre a interpretação das leis tributárias, não se lava de referir, com a devida ênfase que,

"dentro do sistema tributário brasileiro temos que distinguir bem as situações, pois em face do nosso princípio de estrita legalidade tributária, não se pode, por meio de interpretação, aplicar-se a lei tributária "extensivamente", nem tampouco "por analogia" e muito menos "preencher lacuna" para "criar" "modificar" ou "extinguir" tributo. (Sublinhamos) - ("DA INTERPRETAÇÃO E DA APLICAÇÃO DAS LEIS TRIBUTÁRIAS - Editora Revista dos Tribunais - 2ª Edição - 1965 - pag. 87).

VII. A deficiência do enunciado normativo - plano da lei e do regulamento

A insuficiência do mandamento veiculado com o artigo 9º, da Lei nº 4.729/65, bem como do Decreto nº 76.186/75, exsurge, sob o influxo da mais elementar exegese. Se o comando legal omitiu a percentagem que haveria de ser aplicada à base ou suporte, mantendo-se silente sobre elemento essencial à configuração do arbitramento.

*José*

mento, não se poderia esperar que o decreto regulamentador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, na condição de ato normativo de categoria infra-legal, viesse a sanar a irregularidade do estatuto matriz. Ainda que o fizesse, estariamos diante de procedimento abusivo e ilegal, posta a contingência de que ao decreto que regulamenta está inteiramente vedada qualquer iniciativa no sentido de inovar a ordem jurídica, quer alargando o texto legal regulamentado, quer restringindo seu âmbito de aplicação. O decreto regulamentador não há de dizer mais, nem menos, que a lei regulamentada. E se repeti-la será inócuo. Qual, então, o campo de eleição desses atos emanados do Chefe do Poder Executivo? Facilitam, explicitando, a fiel execução da lei. Aqui repousa o porquê da impossibilidade criada dos atos normativos infra-legais. Só a lei, no direito brasileiro (art. 153, § 2º, da Constituição), obriga alguém a fazer ou deixar de fazer alguma coisa.

Ora, se o art. 9º, da Lei nº 4.729/65, por lapso, incorreu na cínica de não aludir à percentagem ou ao coeficiente do arbitramento, ressalta à mais pura evidência que tal tarefa não seria suprível por disposição regulamentar, como verdadeiramente não o foi.

Permaneceu impraticável a tributação dos sinais exteriores de riqueza, à mingua de expressa referência legal.

E seria anti-tético afirmar que diante da omissão legal e regulamentar, pudesse caber ao funcionário autuante estipular a grandeza percentual que o legislador tributário não determinou. Entendimento contrário admitiria poderes tais à Administração Tributária, que faria aluir, de plano, todo o corpo de garantias constitucionais, complementares e legais, que imprimem segurança ao sujeito passivo, nas suas relações com as entidades tributantes. Seria a consagração do arbitrio, aqui concebido o vocábulo, na acepção de juízo sem peias nem limites, sem freios ou critérios adredemente conhecidos. Mas o arbitramento a que se refere a lei é sinônimo de arbitragem, decisão proferida num litígio, ato de sentenciar, numa disputa e, por extensão, o procedimento de fixar, mediante critérios determinados, o valor de certa grandeza, a dimensão de alguma realidade.



Acórdão nº 1.4-2.699

O arbitramento que o Direito Tributário conhece, longe de consubstanciar um abuso por parte da Administração, é atividade que se opera segundo critérios seguros e determinados. Há, por assim dizer, arbitramento sem arbitrio, tomando-se arbitramento como arbitragem e arbitrio como deliberação livre e descomprometida, expediida ao talante do agente, segundo seus humores e interesses momentâneos.

A tese do arbitramento, na qual a determinação da taxa ficasse ao bom aviso do funcionário, não se compagina com o inusitado rigor que inspira o sistema constitucional tributário brasileiro. E o asserto ganha em conteúdo, na medida em que nos reportamos às explícitas ressalvas que o legislador constituinte registrou, a fim de possibilitar ao Executivo a manipulação dos valores atinentes à base de cálculo e às alíquotas do IPI e das tarifas alfandegárias e de transporte, dentro de limites firmados em lei e a título de exceções ao cânones da anterioridade (art. 153, § 29, da Constituição). É curioso observar em que dimensão estreita o sistema constitucional tributário brasileiro concebe a exceção: outorga ao Poder Executivo a faculdade de aumentar as bases de cálculo e as alíquotas daqueles tributos, porém, dentro de parâmetros instituídos em lei.

Creemos, outrossim, que o sentido de rigor e intransigência, com relação ao desempenho da atividade jurídico-tributária, não haja sofrido impacto de maior relevo, pela edição da Emenda Constitucional nº 8, uma vez que faz renanescer o genérico princípio disciplinador, ao criar mais uma exceção, substanciada na potencialidade de que um tributo seja criado ou aumentado, e bem assim, cobrado, no mesmo exercício, desde que lei complementar especifique, de maneira expressa, a contingência. Quando muito, poderíamos dizer que se ampliou o quadro das exceções constitucionais, nunca que o princípio da anterioridade estivesse solapado, ou desaparecido do universo jurídico-positivo brasileiro.

A alusão ao excessivo rigor com que a sistemática constitucional trata o fenômeno das imposições tributárias é valioso argumento para impedir a conclusão hermenêutica que chegasse a permitir a um funcionário da Fazenda Federal, por mais elevadas funções exercesse, arvorar-se rematador de deficiências do texto legal, suprindo-lhe naquilo de que fosse carente, tendo em vista legal, deais de operatividade ou funcionalidade da atuação normativa. Por



mais elogiáveis as intenções, nem por isso deixariam de revestir caráter de indisfarçável ilegalidade administrativa.

Em termos objetivos, o artigo 9º, da Lei nº 4.729/65, não menciona o coeficiente do arbitramento, para a hipótese de renda presumida por signos exteriores de riqueza. O Decreto nº 76.186/75, reproduzindo dispositivo inóquo e inepto, também não se referiu à taxa aplicável, como, aliás, não poderia fazê-lo. De sorte que, nos cogitares daqueles preceptivos não há possibilidade de colher-se elemento estrutural para que o arbitramento se concretize, circunstância que subtrai a margem de efetivação do preceito, esvaziando-lhe o conteúdo.

Ambos os textos, na ausência de tão considerável elemento, fazem com que o intérprete caminhe de dúvidas a incertezas, e volte pela vereda sombria das hesitações. De ver está que nenhum sistema tributário haveria de prosperar sobre terreno de tamanha insegurança e versatilidade. Muito mais o nosso, cujas características são de rigidez e exaustividade.

Mera imaginação das alternativas práticas que a efetivação concreta dos dispositivos suscitaria, é suficiente para desvelar a profunda insegurança que faria advir ao campo das relações fisco-contribuinte. Nessa linha de raciocínio, tomemos a hipótese de verificação de sinais exteriores de riqueza, pela apuração de depósitos bancários de origens não comprovadas. O Fiscal de Tributos Federais que, porventura, entendesse sobremodo gravosa aplicação da taxa, no percentual de 100%, estaria realizando os ideais de justiça tributária, fazendo incidir o coeficiente de 50%? E outro, quem sabe mais rigoroso, poderia aplicar a percentagem de 200%? Seria correto afirmar-se que a taxa ideal haveria de variar entre 15% e 50%, podendo alcançar 75%, quando ficar demonstrada a má fé do sujeito passivo? É fácil verificar que nenhuma das estipulações corresponde a procedimento autorizado pela lei, pelo regulamento e, primordialmente, pela sistemática do tributo. Representaria, sem tropos de linguagem, atividade interpretativa espúria, cuja dissonância, em relação ao sistema, ressaltaria ao paralelo mais simples.

Qual a solução, finalmente, para os procedimentos administrativos instaurados com supedâneo nesse esquema exegético?



Não nos parece livre de censuras qualquer alvitre que conceda procedência a esse tipo de imposição, tal a cristalina omissão dos textos normativos, suprida pela ilegalidade que se contém no ato do funcionário administrativo, ao atribuir coeficiente "arbitrário" e desautorizado, para tornar possível a operação de arbitramento.

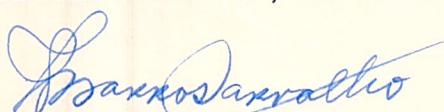
Seria de boa conveniência, todavia, a edição de diploma normativo (lei ou decreto-lei) que fixasse percentagem certa e determinada, para os casos de arbitramento de rendimentos, com base em sinais exteriores de riqueza. Convém advertir, entanto, que mesmo em tal hipótese, a medida legislativa alcançaria tão somente os procedimentos instaurados ulteriormente ao advento do estatuto, dado que em nada aproveitaria para a solução dos presentes feitos, em termos favoráveis à Fazenda Nacional.

Convém aduzir, à derradeira, que a mais viva e eloquente prova da insegurança do Fisco, no que toca a tributação dos depósitos bancários, sob a rúbrica fértil dos "sinais exteriores de riqueza", está representada pela variedade imensa dos preceitos invocados como base da incidência. Há pretensões fundadas em possível "acréscimo de patrimônio"; outras em "omissão de rendimentos", que admite sub-divisões. Enfim, ainda que se não possa admitir descabida a tributação dos depósitos bancários, como signos de riqueza, é forçoso reconhecer que inexiste base jurídica para a exigência.

No arranjo desses motivos emerge a conclusão segundo a qual não deve prosperar o crédito da Fazenda, especificamente por carência de disposição precisa de lei.

Dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 24 de outubro de 1977.

  
PAULO DE BARROS CARVALHO - RELATOR.