



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

| | |
|--------------------|-----------------------------|
| Processo n° | 11041.000166/2003-17 |
| Recurso n° | 152.495 Voluntário |
| Matéria | IRPF - Exs.: 1998 e 1999 |
| Acórdão n° | 102-48.252 |
| Sessão de | 28 de fevereiro de 2007 |
| Recorrente | ALEXANDRE MATTOS SARMENTO |
| Recorrida | 2ª TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS |

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1997

Ementa:

DECADÊNCIA

IRPF - DECADÊNCIA - Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. O fato gerador do IRPF se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Não ocorrendo a homologação expressa, o crédito tributário é atingido pela decadência após cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

Ano-calendário: 1998

OMISSÃO DE RENDIMENTOS – CRITÉRIOS PARA AFASTAR A PRESUNÇÃO – DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

- Em face da alegação de que os fatos não ocorreram conforme presumiu o legislador, cabe ao julgador, diante da prova carreada aos autos, formar convencimento para, diante do caso concreto, decidir se a presunção estabelecida pelo legislador corresponde à realidade dos fatos que estão sob julgamento.

- A formação do convencimento de quem julga deve ser feita com base em todas as circunstâncias que cercam o caso. A presunção em relação aos depósitos bancários é que eles constituem rendimentos do seu titular, presunção esta que, dadas as provas dos autos, tenho como não verificada no caso concreto.

Preliminar acolhida.

Recurso provido.

Mb

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DESQUALIFICAR a multa e ACOLHER a preliminar de decadência, cancelando a exigência referente ao ano-calendário de 1997. Vencido o Conselheiro Naury Fragoso Tanaka que não acolhe a preliminar de decadência. No mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
Presidente



MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA
Relator

FORMALIZADO EM:

02 MAI 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, SILVANA MANCINI KARAM, ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.

Relatório

Nos termos do relatório de fls. 1881 a 1883, o qual adoto, contribuinte acima qualificado foi autuado, exigindo-lhe o crédito tributário no montante de R\$ 1.146.403,46, nele compreendidos imposto, multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora, relativo aos anos-calendário 1997 e 1998, em decorrência da apuração de omissão de rendimentos provenientes de depósitos bancários, na forma dos dispositivos legais sumariados na peça fiscal.

O autuado, às fls. 879 a 930, impugna total e tempestivamente o auto de infração, juntando os documentos de fls. 931 a 1.869, e fazendo, em síntese, as alegações a seguir descritas.

Dos fatos

1. Nos anos de 1997 e 1998, o contribuinte, em estado de necessidade, viu-se compelido a operar em sua conta corrente particular valores que eram da empresa Comercial de Combustíveis Agroposto Ltda, de propriedade de seus pais, como se comprova pelo contrato social da empresa e pelo documento de identidade do contribuinte.

2. Nos exercícios referidos, a mãe do contribuinte veio a sofrer graves problemas de saúde e, conjuntamente, o avô materno do impugnante também é assolado por moléstia grave (leucemia), vindo a falecer no ano de 2000. Dessa forma, a sócia das empresas, Sra. Joana (mãe do contribuinte), sofrendo de depressão em virtude dos acontecimentos (câncer), teve que residir por um determinado período em Porto Alegre, onde passou por cirurgias e tratamentos psicológicos de grandes proporções, exigindo, com isso, de seu marido, Sr. Jonas, também sócio das empresas, completa assistência.

Como o contribuinte que possui apenas uma irmã, menor de idade, viu-se obrigado a cuidar da empresa como um autêntico gestor de negócios, para seu pai, Sr. Jonas.

3. Em face da situação exposta, o contribuinte começou a efetuar os depósitos em suas contas correntes, entendendo ser a forma mais segura de gerir a empresa. E, por meio dessas contas, efetuou os pagamentos da empresa.

Traz os comprovantes da origem dos depósitos, bem como dos pagamentos efetuados por este contribuinte para aquela empresa, apresentando a receita diária que vem confirmar a origem dos depósitos bancários.

4. O contribuinte não demonstra nenhum sinal exterior de riqueza.

5. A impugnação traz à luz a origem do dinheiro que entrou na conta corrente do contribuinte, ao expor a empresa Comercial de Combustíveis Agroposto e demonstrar documentalmente o alegado. É só confrontar a entrada de dinheiro na empresa com os depósitos efetuados na conta da própria e os saldos de caixa.

....

Do direito

Preliminarmente

Decadência referente ao ano-calendário 1997.

Traz extenso estudo sobre decadência, citando juristas e jurisprudência administrativa e judicial, para concluir que, no caso em tela, o fato gerador ocorreu em 31/12/1997, ocorrendo o termo inicial em 01/01/1998, procedendo-se a decadência em 01/01/2003. Assim, tendo o lançamento se dado em 15/04/2003, deve ser liminarmente excluído o ano-calendário 1997.

O contribuinte traz a lição de vários juristas e os princípios relevantes no conceito de renda.

Da presunção instituída pela Lei nº 9.430/1996, artigo 42.

Transcreve arrazoado sobre presunção.

Regra-matriz de incidência tributária de IRPF.

a) Critério material

Nesse item, o autuado conclui que o IRPF será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês, e que o critério material da regra matriz de incidência tributária de IRPF é auferir e concomitantemente receber os rendimentos.

Define o que são rendimentos do trabalho, rendimentos sujeitos à tributação exclusiva e rendimentos de aplicações financeiras.

b) Critério espacial

Por este, investiga-se o local escolhido pela lei para a materialização do comportamento, ação ou conduta relevante para o imposto.

Apresenta o estudo de tributarista sobre o assunto.

c) Critério temporal

Possibilita o conhecimento do instante em que se considera concretizado o fato hipoteticamente descrito na lei.

Transcreve conceitos de estudiosos.

d) Critério pessoal

Por meio desse critério é possível identificar a pessoa que se posiciona na extremidade positiva do vínculo jurídico-tributário estabelecido. Traz estudo de juristas sobre sujeito passivo, responsável tributário e contribuinte.

e) Critério quantitativo

Compreendem os institutos da base de cálculo e alíquota.

Dos depósitos bancários - não caracterização de omissão de rendimentos.

Transcreve ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho e outros juristas para concluir que movimentação bancária não corporifica fato gerador do imposto de renda.

Cita a jurisprudência administrativa e judicial neste sentido.

Bis in idem tributário.

A intenção do Fisco é legitimar um *bis in idem* tributário sobre o mesmo fato gerador, hipótese totalmente vedada pela Carta Magna.

As importâncias da conta corrente em comento já foram consideradas nas declarações da empresa Comercial de Combustíveis Agroposto Ltda, pretendendo agora a Fiscalização nova taxaço sobre o que já foi objeto de declaração e correspondente recolhimento de tributo.

Requer o impugnante, se os julgadores não formarem seu livre convencimento acerca do exposto com as provas contidas nos autos, prazo para juntada de mais documentos idôneos que corroborarão todo o explanado.

Do pedido

Preliminarmente, a decadência do ano-calendário 1997;

No mérito, a desconstituição do auto de infração;

c) Requer provar o alegado por todos os meios admitidos em direito, principalmente pelas provas documental e oitiva de testemunhas;

d) Caso os julgadores não formarem seu livre convencimento acerca do exposto com as provas contidas nos autos, requer prazo para juntada de mais documentos idôneos.

O acórdão de fls. 1818 e seguintes não acolheu a preliminar de decadência, em relação ao ano de 1997, por entender que esta, no caso concreto, conta-se na forma do artigo 173, I, do CPC, mantendo, desta forma, a exigência do crédito tributário correspondente ao ano de 1997, visto que o contribuinte somente impugnou e não apresentou documentos a semelhança em que fez em relação ao ano de 1998 em que a exigência do crédito tributário foi reduzido de R\$ 112.051,98 para R\$ 40.878,07, mais juros e multa de ofício.

Intimado do acórdão em 26/05/2006 (sexta-feira), em 26/06/2006 (segunda-feira), o contribuinte apresentou o recurso de fls. 1898 a 1937, acompanhado do arrolamento de bens de fls. 1945 e da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda de seu pai, exercício de 1998, ano calendário 1997, onde aparece como seu dependente (fls. 1939 a 1943).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto n.º 70.235 de 06 de março de 1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado e contém arrolamento de bens, conforme especificado do relatório. Assim, conheço do recurso e passo ao exame do mérito.

Da preliminar de decadência correspondente ao ano-calendário de 1997.

Conforme tem decidido este colegiado, o imposto de renda pessoa física encontra-se entre os tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Assim, o imposto aqui referido amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial encontra respaldo no § 4º do artigo 150, do CTN, hipótese na qual os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

A propósito do entendimento aqui exposto, além da jurisprudência já citada pelo contribuinte em seu recurso, como razão de decidir, transcrevo os seguintes precedentes do Conselho de Contribuintes:

Ementa: IRPF - DECADÊNCIA - Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. O fato gerador do IRPF se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Não ocorrendo a homologação expressa, o crédito tributário é atingido pela decadência após cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN).

Recurso parcialmente provido. (Recurso 142.863. Acórdão 106-14493. 6ª. Câmara. Relatora Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda. Decisão unânime)

Ementa: IMPOSTO DE RENDA - DECADÊNCIA - EXTINÇÃO DO CRÉDITO. Se entre a data do fato jurídico tributário e o Lançamento de Ofício, transcorreram mais de cinco anos, então, por ser o Imposto de Renda um tributo sujeito a Lançamento por Homologação, deve-se aplicar o art. 150, §4º do CTN

Recurso 143533. Acórdão 107-08124. 7ª. Câmara. Relator Conselheiro Octávio Campos Fischer.

Ementa: IMPOSTO DE RENDA - DECADÊNCIA - EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. Se entre a data do fato jurídico tributário e o Lançamento de Ofício, transcorreram mais de cinco anos, então, por

ser o Imposto de Renda um tributo sujeito a Lançamento por Homologação, deve-se aplicar o art. 150, §4º do CTN. Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência.

Ementa : IRPF - DECADÊNCIA - Por força do disposto no artigo 150, § 4.º do CTN, o lançamento de ofício, ou seja, por meio de auto de infração, nos casos em que o tributo deve ser cobrado, originalmente, por meio do lançamento por homologação, deve ocorrer no prazo de cinco anos, contado do término do ano-calendário fiscalizado, sob pena de decadência. Preliminar acolhida.

Por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do lançamento.

Recurso: 131040. Ac. 106.13049. 6ª Câmara. Relator: Edison Carlos Fernandes.

Em síntese, por ser o imposto de renda tributo cuja respectiva legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, amolda-se à sistemática de lançamento denominado de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173, I, do CTN para encontrar respaldo no § 4º. do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Em se tratando de omissão de rendimentos no imposto de renda pessoa física, o prazo decadencial contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito, conforme previsto no artigo 173, I, do CPC, somente se aplica caso caracterizado o dolo, a fraude ou a simulação por parte do contribuinte com o intuito de sonegar o tributo, omitir ou retardar a ocorrência do fato gerador. Em se tratando de exigência de crédito tributário a partir de depósitos bancários de origem não comprovada não se pode falar em omissão do contribuinte com a finalidade de ocultar o fato gerador, pois ao efetuar a transação financeira dá-se o oposto, isto é, fornece à Fiscalização a informação referente aos recursos que está movimentando.

Diante do caso dos autos, cujos fatos geradores ocorreram no ano-calendário de 1997, o prazo decadencial iniciou a fluir em 01-01-98 e findou em 01-01-2003, razão pela qual, em 15-04-2003, quando da notificação do lançamento (fl. 05), o crédito tributário exigido em relação aos fatos geradores ocorridos no ano de 1997 encontrava-se extinto em face da decadência.

No mérito:

Em relação ao ano de 1998, da conjugação do auto de infração que identificou o valor de R\$ 411.644,02 como depósitos não justificados (ver planilha de fls. 865/872), com a planilha que integra o acórdão recorrido (fls. 1890/1892) que da importância aqui referida admitiu como comprovado o valor de R\$ 258.814,22, tem-se, no caso concreto, como de origem não justificada, o valor de R\$ 152.829,80. Todavia, antes de enfrentar o mérito, em se tratando de lançamento decorrente de presunção, registro o quanto segue nos parágrafos seguintes, dados que julgo tenho importantes à formação do convencimento.

Nas primeiras informações que prestou à fiscalização (fl. 40/41), o impugnante, que em 1997 contava com 20 anos de idade, registra que é filho Joana Sarmiento e Jonas Sarmiento, únicos sócios da empresa AGROPOSTO, que tem por objeto social o comércio de combustível e derivados de petróleo, ou seja, posto de gasolina, oportunidade em que, em virtude de grave problemas de doença na família (câncer e depressão em sua mãe e leucemia em seu avô paterno, que inclusive veio a falecer), viu-se obrigado a assumir o comando da empresa e passou a movimentar os recursos da citada pessoa jurídica por meio de suas contas particulares, abertas recentemente.

Quando das informações prestadas às fls. 40/41, o contribuinte juntou documentos relacionados à doença de sua mãe, planilha de pagamento correspondente às despesas da COMERCIAL DE COMBUSTÍVEL AGROPOSTO, pertencente aos seus pais (fl. 50/55). Em 04 de fevereiro de 2003 o contribuinte juntou novas planilhas (fls. 057 a 83) relacionando gastos da pessoa jurídica antes referida que foram pagos com os recursos depositados em sua conta corrente, sendo que nesta oportunidade requereu prorrogação de prazo por mais (10) dias para completar os documentos, o que fez em 14/02/2003 quando juntou a planilha de crédito na conta corrente no ano de 1998, esclarecendo que ditos valores referentes aos créditos correspondem ao pagamento das notas fiscais de venda de produtos para firmas destinatárias, as quais efetuavam o pagamento das compras através de crédito direto na conta, antes das firmas Agroposto e Diesel Sul e depois na conta particular do contribuinte.

Consta dos autos recibos de pagamento de salários de funcionários da COMERCIAL DE COMBUSTÍVEL AGROPOSTO LTDA (fls. 132/162) e as planilhas de fls. 165/169) e o requerimento de fls. 170 por meio do qual o contribuinte requer ao BANCO BRADESCO a microfilmagem de aproximadamente duas centenas de cheques.

Foi juntado aos autos (fls. 680/728) o Diário Geral da empresa COMERCIAL DE COMBUSTÍVEL AGROPOSTO LTDA; Declaração de Ajuste Anual de Imposto de Renda do Contribuinte, ano-calendário de 1988 (fl. 729), sendo que no ano de 1997 o recorrente figura como dependente na Declaração do Imposto de Renda do seu pai (fl. 1941); microfilmagem de cheques (fls. 560/644); notas fiscais de venda de combustível ao consumidor e a empresas, bem como dois anexos relacionados à contabilidade da empresa COMERCIAL DE COMBUSTÍVEL AGROPOSTO LTDA.

Da análise do mérito:

Em face dos freqüentes argumentos sustentando que não é possível efetuar lançamento com base em depósitos bancários, pois estes não se constituem em renda, tenho enfrentado o mérito das alegações de impossibilidade de efetuar lançamento de imposto de renda com base apenas em depósitos bancários, com as seguintes considerações:

Os depósitos bancários, por si só, não se constituem em rendimentos. Entretanto, por força do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, "caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações"

Diante do texto legal, parece-nos importante identificar se a situação versada pelo legislador se constitui em presunção legal ou ficção legal. Para tanto, louvo-me da doutrina que segue:

As presunções segundo doutrina de Alfredo Augusto Becker

Alfredo Augusto Becker¹, alicerçado na doutrina francesa e espanhola, ao distinguir presunção legal e ficção legal, assim escreveu:

Existe uma diferença radical entre a presunção legal e a ficção legal. 'A presunção tem por ponto de partida a verdade de um fato: de um fato conhecido se infere outro desconhecido. A ficção, todavia, nasce de uma falsidade. Na ficção, a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente (ou com toda a certeza) falso. Na presunção a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente verdadeiro. A verdade jurídica imposta pela lei, quando se baseia numa provável (ou certa) falsidade é ficção, quando se fundamenta numa provável veracidade é presunção legal'.

A regra jurídica cria uma presunção legal quando, baseando-se no fato conhecido cuja existência é certa, impõe-se a certeza jurídica da existência do fato desconhecido cuja existência é provável em virtude da correlação natural de existência entre estes dois fatos.

A regra jurídica cria uma ficção legal quando, baseando-se no fato conhecido cuja existência é improvável (ou falsa) porque falta correlação natural de existência entre os dois fatos.

Para Alfredo Augusto Becker, a observação do acontecer dos fatos segundo a ordem natural das coisas, permite que se estabeleça uma correlação natural entre a existência do fato conhecido e a probabilidade de existência do fato desconhecido. A correlação natural entre a existência de dois fatos é substituída pela correlação lógica. Basta o conhecimento da existência de um daqueles fatos para deduzir-se a existência do outro fato cuja existência efetiva se desconhece, porém tem-se como provável em virtude daquela correlação natural. Presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável.²

As presunções segundo doutrina de Moacir Amaral dos Santos

Moacir Amaral dos Santos³, citando Clóvis Beviláqua, que em notas ao artigo 136, define presunção como “a ilação que se tira de um fato conhecido para provar a existência de outro desconhecido” e RAMPONI, que define presunções como “hipóteses que correspondem, provavelmente, ou seja na maior parte dos casos, à verdade”, tem a presunção como uma atividade do pensamento em que graças a um fato certo, “raciocinando-se com aquilo que freqüentemente acontece, chega-se ao fato desconhecido, isto é, presume-se o fato desconhecido.”

Prossegue o autor:

“Decorre daí que, da dedução presuntiva, geralmente chega-se a conclusões que são mais ou menos seguras conforme as circunstâncias

¹ BECKER, Alfredo Augusto, Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª. ed. – São Paulo: Lejus, 1998, pág. 509. Ed. Lejus

² BECKER, Alfredo Augusto, Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª. ed. – São Paulo: Lejus, 1998, pág. 508. Ed. Lejus

³ SANTOS, Moacir Amaral, Prova Judiciária no Cível e Comercial, 2ª. Ed. – Vol. V, São Paulo, 1955, pág. 348.

especiais ou particulares de cada hipótese. Vale dizer que, mais propriamente do que certeza, a presunção estabelece probabilidade, maior ou menor, quanto à existência ou inexistência do fato probando. Mas em se tratando de probabilidade que tem por fundamento um princípio derivado da ordem natural das coisas, isto é, do que comumente acontece, e, pois, suficientemente alicerçada para satisfazer convicção judicial quanto à existência ou inexistência, do fato presumido. Presume-se, quer dizer, o fato presumido resulta daquilo que na maior parte dos casos corresponde à verdade.”

Tal presunção autoriza a convicção judicial porque ao fato presumido se pode opor prova em contrário. Em suma, o que é provavelmente segundo o ordinariamente acontece é suficiente para o juízo de um fato, desde que o contrário não seja provado.”

As presunções segundo doutrina de Pontes de Miranda

Para Pontes de Miranda⁴, presunções são fatos que podem ser verdadeiros ou falsos, mas o legislador os têm como verdadeiros e divide as presunções em *iuris et de iure* (absolutas) e *iuris tantum* (relativas). As presunções absolutas, na lição deste autor, são irrefragáveis, nenhuma prova contrária se admite; quando, em vez disso, a presunção for *iuris tantum*, cabe a prova em contrário. Para este autor:

“Na presunção legal, absoluta, tem-se A, que pode não ser, como se fosse, ou A, que pode ser, como se não fosse. Na presunção iuris tantum, e não de iure, tem-se A, que pode não ser, como se fosse, ou A, que pode ser, como se não fosse, admitindo-se prova em contrário. A presunção mista é a presunção legal relativa, se contra ela se admite a prova em contrário a, ou a ou b.”

.....

“A presunção simplifica a prova, porque a dispensa a respeito do que se presume. Se ela apenas inverte o ônus da prova, a indução, que a lei contém, pode ser ilidida in concreto e in hypothesi”

Fixado o conceito de presunção e a diferença entre esta e a ficção, tenho que o depósito bancário feito em conta corrente ou de investimento do contribuinte, dentro da correlação natural dos fatos, pressupõe a existência de rendimento prévio e, se assim o é, estamos diante de uma presunção legal, cabendo ao contribuinte fazer prova em contrário, usando de todos os meios em direito admitidos.

Conforme destacado anteriormente, na presunção o legislador apanha um fato conhecido, no caso o depósito bancário e, deste dado, mediante raciocínio lógico, chega a um fato desconhecido que é a obtenção de rendimentos. A obtenção de renda presumida a partir de depósito bancário é um fato que pode ser verdadeiro ou falso, mas o legislador o tem como verdadeiro, cabendo à parte que tem contra si presunção legal fazer prova em contrário. Neste sentido, não se pode ignorar que a lei, estabelecendo uma presunção legal de omissão de rendimentos, autoriza o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos. Em síntese, a lei considera que os depósitos bancários, de origem não comprovada, analisados individualizadamente,

⁴ MIRANDA, Pontes, Comentários ao Código de Processo Civil, vol. IV, pág. 234, Ed. Forense, 1974.

caracterizam omissão de rendimentos. A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos.

A caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação de um depósito bancário, considerado isoladamente. Pelo contrário, a presunção de omissão de rendimentos está ligada à falta de esclarecimentos da origem dos numerários depositados em contas bancárias, com a análise individualizada dos créditos, conforme expressamente previsto na lei. Portanto, claro está que o fato gerador do imposto de renda, no caso, não está vinculado ao mero crédito efetuado na conta bancária, pois, se o crédito tiver por origem uma simples transferência de outra conta do mesmo titular, ou a alienação de bens do patrimônio do contribuinte, ou a assunção de exigibilidade, como dito anteriormente, não cabe falar em rendimentos ou ganhos, justamente porque o patrimônio da pessoa não terá sofrido qualquer alteração quantitativa. O fato gerador é a circunstância de tratar-se de dinheiro novo no seu patrimônio, presumido pela lei em face da ausência de esclarecimentos da origem respectiva.

Quanto à tese de ausência de evolução patrimonial capaz de justificar o fato gerador do imposto de renda, é verdade que este imposto, conforme prevê o artigo 43 do CTN, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, isto é, de riqueza nova. Entretanto, o legislador ordinário presumiu que há aquisição de riqueza nova nos casos de movimentação financeira em que o contribuinte não demonstre a origem dos recursos.

Por oportuno, faço um parêntese para observar a semelhança entre o artigo 42 da Lei n.º 9.430, de 1996 e o parágrafo 1.º do art. 3.º da Lei n.º 9.718, de 1998, cujos textos seguem transcritos em nota de rodapé⁵. O legislador ordinário, da mesma forma que procedeu quando da edição da Lei n.º 9.430, de 1996, ao estabelecer no parágrafo 1.º do artigo 3.º da Lei n.º 9.718, de 1998 que *“entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas”*, também criou uma presunção *iuris et de iure* (absoluta), pois sabidamente nem todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica são oriundas do exercício das atividades empresariais.

Ao que me parece, o legislador ordinário, por presunção relativa, no primeiro caso, definiu como receita ou rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento em relação aos quais o titular não comprovar a origem e, no segundo caso, por presunção absoluta, definiu como receita da atividade empresarial a soma dos valores auferidos pela pessoa jurídica. Em assim procedendo, o legislador extrapolou os limites previstos no artigo 146, III, a, da Constituição Federal que reservou à lei complementar, e não à lei ordinária, a prerrogativa para, em relação aos impostos previstos na Constituição, definir os respectivos fatos geradores.

⁵ Art. 42 da Lei n.º 9.430/96

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Art. 3.º da Lei n.º 9.718/98.

§ 1.º. Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Antes de retomar a matéria objeto do julgamento, deixo consignado que o Primeiro Conselho de Contribuintes aprovou a Súmula n.º 02 consolidando sua jurisprudência no sentido de que o Órgão “não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.” Entretanto, ressalvo meu entendimento pessoal entendendo que da mesma forma que o STF uniformizou jurisprudência decidindo que “*é inconstitucional o parágrafo 1º do artigo 3º da Lei n.º 9.718/89, que ampliou o conceito de receita bruta, a qual deve ser entendida como a proveniente das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais*”, parece-me que também é inconstitucional o artigo 42 da Lei n.º 9.430/96, no ponto em que amplia o conceito de renda para além dos limites previstos no artigo 43 do CTN, lei de natureza complementar que é.⁶

Retomando a matéria, se por outro lado, na presunção a lei tem como verdadeiro um fato que provavelmente é verdadeiro, não se pode desconsiderar que este fato que a lei tem como verdadeiro também pode ser falso, daí porque se diz que na presunção relativa a questão diz respeito à avaliação da prova apresentada por quem tem contra si algo que o legislador presume como tal, mas que na vida real pode ser diferente. Assim, impugnado fato em relação ao qual milita presunção relativa cabe ao julgador, avaliando as provas que lhes são apresentadas, formar convencimento para, diante do caso concreto, com mais dados do que o legislador, decidir se a presunção estabelecida por este, o legislador, corresponde à realidade dos fatos que estão sob julgamento.

Retomando a análise da matéria fática e ingressando na verificação da prova, não há como desconsiderar que no ano de 1997, em relação ao qual o contribuinte não juntou documentos à semelhança do que fez em relação ao ano de 1998, a fiscalização identificou créditos nas contas bancárias no valor de R\$ 1.434.013,40 e no ano de 1988, somente nas três contas do Banco Meridional (fls. 28 a 35), identificou créditos no valor de aproximadamente R\$ 650.000,00, restando, como de origem não comprovada, R\$ 152.829,80, que equivale a quase um quarto dos depósitos investigados.

Olhando os valores, de forma isolada, tratam-se de quantias expressivas, mas lançados estes números dentro da movimentação financeira do recorrente e da empresa de seus pais, da qual passou a ser sócio (ver extratos de movimentação do anexo II da empresa), tal valor fica abaixo do percentual de 12% (vinte e cinco por cento) do que foi creditado na conta do recorrente.

Não estou adotando o percentual de dez, vinte ou trinta por cento para dizer que, em toda e qualquer situação, para formação do meu convencimento, o correntista que, passados

⁶ Conforme publicação na Revista Consultor Jurídico de 06/02/2007, dentre os projetos de Súmulas Vinculantes de que trata o art. 103-A da CF, acrescentado ao texto constitucional por meio da Emenda Constitucional n.º 45, regulamentado pela Lei n.º 11.417, de 2006, a Súmula de n.º 6, se aprovada, terá a seguinte redação:

“Súmula n.º 6 - “E inconstitucional o parágrafo 1º do artigo 3º da lei n.º 9.718/89, que ampliou o conceito de receita bruta, a qual deve ser entendida como a proveniente das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais”.

OBSERVAÇÃO: Quando da votação do Enunciado da Súmula 02 do Primeiro Conselho de Contribuintes votei pela aprovação por entender que o Poder Judiciário, no controle direto ou difuso de constitucionalidade, pode deixar de aplicar lei que considere inconstitucional, sendo que tal prerrogativa não se estende aos órgãos da jurisdição administrativa.

mais de quatro anos, provar pelo menos, setenta, oitenta ou noventa por cento da origem dos recursos que transitaram por sua conta afasta a presunção do artigo 42 da Lei 9.430, de 1996. Para mim, cada caso requer avaliação específica.

No caso dos autos, observo que ao listar e comprovar a utilização dos recursos para pagar despesas da pessoa jurídica, a fiscalização, em determinada oportunidade, registra que tal procedimento comprova a destinação dos recursos, mas não a origem. A observação feita pela fiscalização é procedente, mas não pode desconsiderar as circunstâncias do caso concreto. É sabido que os postos de gasolina, nas vendas ao consumidor, em face da substituição tributária relativa ao ICMS, salvo quando solicitado, não emitem nota fiscal em cada uma das vendas. Ademais, também não se pode ignorar que as vendas de combustíveis e derivados de petróleo, feitas por meio dos postos de gasolina, são pagas parte em cheque e parte em dinheiro. A identificação da origem do valor que a empresa recebeu em dinheiro, sem emitir nota fiscal ao consumidor, constitui-se em prova impossível. Se o contribuinte, pelas circunstâncias elencadas nos autos, depositou em sua conta os recursos recebidos em moeda corrente, ainda que num segundo momento venha a utilizá-los para pagar despesas da empresa, não vejo como, documentalmente, que não a declaração do próprio representante da empresa, provar a origem dos recursos que ingressaram na conta bancária do contribuinte e saíram para pagar contas da empresa.

Diante da conclusão da fiscalização de comprovação da utilização de parte dos recursos para pagar despesas da empresa, sem a comprovação de que estes pertenciam à empresa, tenho que não é crível, em circunstâncias normais, que alguém pague com seu dinheiro particular contas de determinada empresa, quando esta, sabidamente, deposita na conta do particular os recursos que este, na circunstância revelada nos autos, utilizava para pagar os débitos da pessoa jurídica. Ademais, salvo a procedência de atividade ilícita do dinheiro que transitou pelas contas do recorrente, o que não se nem o menor indício, muito antes pelo contrário, considerando que recorrente não exercia outra atividade senão a de grande responsabilidade de administrar a empresa de seus pais, em momento de graves problemas familiares, só posso concluir que os recursos utilizados para pagar as despesas da empresa efetivamente pertenciam a esta.

O anexo II contém os extratos da movimentação do Caixa da empresa COMERCIAL DE COMBUSTÍVEL AGROPOSTO LTDA cujos recursos serviam de origem à movimentação das contas particulares do recorrente. Sabidamente, conforme relatado anteriormente, nos postos de gasolina os pagamentos são efetuados em cheque, dinheiro e atualmente também por meio de cartões de crédito. O ideal, no caso concreto, seria a fiscalização ter solicitado os extratos bancários da pessoa jurídica para ver se eventualmente os recursos creditados na conta corrente do contribuinte não tinham outra origem, pois, se eventualmente os recursos da pessoa jurídica estivessem sendo creditados em conta desta, não poderiam servir de base para, também, justificar a origem da movimentação financeira do recorrente. A fiscalização entendeu desnecessária tal prova em face da presunção. Todavia, analisando as circunstâncias do caso concreto, tenho que as provas carreadas pelo contribuinte afastam a presunção de que trata o artigo 42 da Lei nº. 9.430, de 1996.

Por fim, mas não menos importante, observo que o agente fiscal, de forma precisa, ainda que por amostragem, verificou as justificativas que o contribuinte apresentou para vários cheques e que segundo a fiscalização, não conferem, como por exemplo o cheque nº 001732, no valor de R\$ 3.000,00, para depósito no Bradesco, para pagamentos de títulos e retirada para caixa, sendo que o referido cheque, com cópia à fl. 568, demonstra que o mesmo

foi efetivamente utilizado para saque, tendo sido preenchido nominalmente a Luiz Fernando C. Ribeiro. A fiscalização não aceitou a justificativa por ter sido o cheque preenchido nominal a Luiz Fernando C. Ribeiro.

Tenho que circunstâncias como estas não são suficientes para afastar a conclusão que a que cheguei de que os recursos que transitaram pela conta do recorrente eram oriundos da empresa COMERCIAL DE COMBUSTÍVEL AGROPOSTO LTDA e que se deu em razão das circunstâncias antes relacionadas. Quanto ao referido cheque, de imediato observo que se trata de cheque do Banco Bradesco, Ag. de Bagé. Se o contribuinte necessitava pagar os títulos que relacionou e trazer parte do dinheiro para fazer troco junto ao Posto de Combustível, por evidente que não se tratava de depósito de cheque, mas sim de saque cujos recursos, em parte, seriam utilizados para pagamento dos títulos relacionados e parte para fazer troco junto ao Posto de Combustível.

O fato deste cheque e outros não estar nominal ao contribuinte em nada altera a convicção deste relator, pois não se pode pretender, em condições normais, que o Diretor da empresa enfrente a fila do Banco para pagar títulos e buscar troco. Emitido o cheque ao portador, ele será preenchido nominalmente a quem se apresentar com ele no estabelecimento bancário.

Para citar mais um exemplo, a fiscalização, para infirmar determinados cheques, apontou o exemplo do cheque nº 001503, no valor de R\$ 5.621,16 em que o contribuinte informou que foi utilizado para pagamento à empresa Fronteira Bebidas Esso Brasileira e retirada para Caixa; no entanto, cópia do cheque à fl. 574 demonstra que o mesmo foi utilizado para saque, tendo sido preenchido nominalmente a Esso Brasileira de Petróleo Ltda. Para este relator, tal fato, não afastam as provas carreadas aos autos pelo contribuinte.

Por outro lado, não se pode ignorar que em face da exigência da CPMF, da admissibilidade de endosso dos cheques e da normal circulação destes pela mera tradição, com a presunção de que ele pertence ao seu portador, tanto as pessoas físicas, quanto as jurídicas, quando podem pagar seus compromissos com cheques recebidos de terceiros, por evidente que assim procedem.

A formação do convencimento de quem julga deve ser feita com base em todas as circunstâncias que cercam o caso. A circunstância de existir presunção relativa sobre determinado fato transfere à outra parte a obrigação de fazer prova de que o fato presumido não ocorreu. A presunção em relação aos depósitos bancários é que eles se constituem rendimentos do seu titular, fato este que, dadas as provas dos autos, tenho como não verificada a presunção estabelecida pelo legislador.

ISTO POSTO, acolho a preliminar de decadência em relação ao ano-calendário de 1997 e voto no sentido de CANCELAR A EXIGÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO correspondente ao ano-calendário de 1998.

Sala das Sessões-DF, em 28 de fevereiro de 2007.


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA