



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

---

|                    |                             |
|--------------------|-----------------------------|
| <b>Processo n°</b> | 13808.000616/99-22          |
| <b>Recurso n°</b>  | 149.961 Voluntário          |
| <b>Matéria</b>     | IRPF - Exs.: 1994 a 1997    |
| <b>Acórdão n°</b>  | 102-48.237                  |
| <b>Sessão de</b>   | 28 de fevereiro de 2007     |
| <b>Recorrente</b>  | SILVIO ROBERTO ANSPACH      |
| <b>Recorrida</b>   | 4ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I |

---

**Ementa**

Ano-Calendário 1993.

DECADÊNCIA – IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA – AJUSTE ANUAL – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – O direito de a Fazenda Nacional lançar o imposto de renda pessoa física, devido no ajuste anual, decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

Ano-Calendário 1994 e 1995

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

Verificado o acréscimo patrimonial decorrente da aquisição de bens imóveis, com recursos de renda não declarada, mantém-se a exigência do lançamento.

Ano-Calendário 1996.

- Ainda que o contribuinte não demonstre a origem, a aplicação financeira feita no ano de 1996, desacompanhada de prova de ingresso de riqueza nova, não se constitui fato gerador do imposto sobre a renda.

- Antes da vigência do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não procede o lançamento feito a partir de presunção de que a aplicação de recursos financeiros, não comprovados, se constitui em acréscimo patrimonial.

Cancela-se o crédito tributário correspondente ao ano de 1996.


Preliminar acolhida.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

*[Assinatura]*  
*[Assinatura]*

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação ao ano-calendário de 1993. Vencido o Conselheiro Naury Fragoso Tanaka que não a acolhe. No mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da exigência o ano-calendário de 1996, 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: 16 MAI 2007

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

## Relatório

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o auto de infração de fls. 311/313 em face da infração a seguir descrita:

### *1 – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO*

*Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, caracterizando sinais exteriores de riqueza, que evidenciam a renda mensalmente auferida e não declarada, conforme Termo de Verificação e análise de Evolução Patrimonial Mensal, lavrado nesta data e que fica fazendo parte integrante do presente auto de infração.*

O auto de infração antes referido teve como enquadramento legal os artigos 1º a 3º e 8º, todas da n.º 7.713, de 1998, artigo 1º a 4º da Lei n.º 8.134, de 1990, artigos 4º a 6º da Lei n.º 8.383, de 1991, combinado com o artigo 6º e parágrafos da Lei n.º 8.021, de 1990; artigos 7º e 8º da Lei n.º 8.981, de 1995 e artigos 3º e 11 da Lei n.º 9.250, de 1993.

Notificado em 28 de maio de 1999, o contribuinte, em 28/06/99, apresentou a impugnação de fls. 317 a 333 (Vol II), alegando que a acusação fiscal não pode substituir uma vez que eivados, o auto e a análise de evolução patrimonial mensal, de inúmeros erros materiais, bem como colidir com sólida posição pretoriana. (fl. 318).

Após a impugnação, conforme despacho de fls. 348, os autos foram encaminhados à DRJ que determinou o retorno do processo ao servidor que lavrou o auto de infração, com as observações de fls. 349 a 354, datadas de 20-09-99, de onde transcrevo a seguinte passagem:

*“7.1 – Frise-se que dos autos não constam ... explicação ou demonstrativo de como se apurou, por exemplo, os valores relativos a novembro/1994 e dezembro/1994, constantes da planilha de fls. 285 elaborada pela Fiscalização. Observação essa que se estende às planilhas de fls. 287 e 289. Acrescenta-se que a divergência apontada pelo interessado inclui, além dos meses de novembro e dezembro de 1994, outros meses dos anos-calendário de 1995 e 1996 (fls. 231/235); não passíveis, porém, de efetiva apreciação por falta de elementos probantes. Aproveitando o ensejo, alerta-se que, caso os valores relativos a dezembro/1994 informados pela fiscalização na planilha Imóveis de fls. 285 estejam corretos, necessário se faz a retificação do valor consignado na análise de evolução patrimonial do ano-calendário de 1994 (fl. 299), relativamente a dezembro/1994, no que concerne a aplicações em Bens Imóveis, de 60.868,55 para 50.868,55.*

.....

*“10 – Além dos aspectos acima abordados, a impugnação de fls. 317/333, contém, ainda, outros questionamentos como os relacionados no item 4, subitens (iii) a (xv), e itens 5, subitens (a) a (e), (g) e (i), os quais se solicitam sejam dirimidos pelo auditor do feito.*

....

*"Em última análise, impende observar que os dados faltantes relativos tanto a rendimentos recebidos de pessoas jurídicas mês a mês, quanto despesas dedutíveis e pagamentos de carnê-leão, imposto sobre renda variável e prestações mensais/semestrais de imóveis adquiridos por financiamento podem ser obtidos por meio de recursos como a intimação do próprio contribuinte, das fontes pagadoras e exame dos sistemas disponíveis na repartição (a saber, sistema IRF-Consulta e Sinal)."*

*Além do mais, não se pode olvidar que o arbitramento só pode ser utilização após esgotados as outras formas de determinação dos valores..*

.....

*Do exposto, proponho o retorno do presente ao autor do feito, com a solicitação de que as divergências apontadas pelo impugnante sejam apreciadas, bem assim re-elaborada a planilha de evolução patrimonial mensal relativa a anos-calendário 1993, 1994, 1995 e 1996, utilizando-se de todos os elementos de que dispuser para perfeita adequação do lançamento às normas legais, e elaboração de parecer conclusivo, observando-se, no que couber, o disposto no § 3º do art. 18 do Decreto n.º 70.235/1972, com a redação dada pela Lei n.º 8.748/1993.*

Conforme documentos de fls. 814 a 828 (Vol IV), o auditor fiscal refez a Evolução Patrimonial Mensal que resultou em novos valores e emitiu o relatório de fls. 829 a 831, concluindo houve omissão de rendimentos R\$ 88.838,89 no ano de 1993 (fl. 816); R\$ 29.609,60 no ano de 1994 (fl. 819); R\$ 632.029,42 no ano de 1995 (fl. 823) e R\$ 1.015.840,58 no ano de 1996 (fl. 827).

Intimado em 09/02/04, o contribuinte apresentou a manifestação de fls. 834 a 851 (Vol. IV) propugnando pela decadência parcial e, no mérito, pela nulidade do auto de infração que, segundo o recorrente, "não conseguiu trazer aos autos a perfeita adequação do lançamento às normas legais"

A 4ª Turma da DRJ de São Paulo, no acórdão de fls. 869/890 (Vol IV), do qual faz parte as planilhas de fls. 865/868, afastou a preliminar de decadência e julgou parcialmente procedente o lançamento mantendo a exigência dos seguintes valores, todos acrescidos de multa de 75% e juros: R\$ 2.068,44 URIR no ano de 1993, R\$ 41.547,33 no ano de 1994; R\$ 177.827,15 no ano de 1995 e R\$ 240.815,56 no ano de 1996.

Intimado da decisão em 13-01-96 (sexta-feira) – fl. 595-verso, em 13-02-96 (segunda-feira) o contribuinte ingressou com o recurso de fls. 898 e seguintes em, reiterando os fatos alegados na impugnação, assim resumidos:

#### I - Decadência em relação ao ano-base de 1993.

Tendo a notificação do lançamento ocorrido em 28/05/99, verifica-se a decadência em relação ao ano calendário de 1993, não procedendo a tese recorrida de o prazo decadencial conta-se da data em que o contribuinte apresentou a declaração de ajuste anual do ano-calendário de 1993, entregue em 31/05/94 (fl. 783).

6

## II – INEXISTÊNCIA COMPROBATÓRIA, A CARGO DO ÓRGÃO FAZENDÁRIO, DA COMPROVAÇÃO DE QUE EVENTUAL ACRÉSCIMO PATRIMONIAL AUFERIDO PELO CONTRIBUINTE ENCONTRA-SE CONSTITUCIONALMENTE SUJEITO AO IRPF.

Após fazer referência ao artigo 146, III, alínea “a”; art. 153, III, ambos da CF; ao art. 43, I e II, do CTN e a texto de doutrina de Hugo Machado de Brito que por sua vez cita João Dácio Rolim, Fábio Augusto Junqueira de Carvalho, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Miguel, Elcio Fonseca Reis e Roque Antônio Carraza, o contribuinte afirma que o auto de infração não se sustenta “pela absoluta ausência – via atividade probatória a cargo da r. autoridade administrativa prevista no artigo 142 do CTN – de que o eventual ‘acréscimo patrimonial’ auferido pelo recorrente ora sob discussão corresponde efetivamente a um ‘fato jurídico tributário, do IRPF (juridicamente qualificado, seja como ‘renda’ seja como ‘proventos de qualquer natureza’).”

## III – ERRONIA QUANTO AO NÃO ACATAMENTO DA NULIDADE MATERIAL – POR FALTA DA DETERMINAÇÃO DA EXIGÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

No item 9 do recurso (fl. 907), afirma o recorrente que “as omissões e os erros foram de tal monta graves (em relação ao ‘direito subjetivo’ de titularidade do recorrente ao exercício da ampla defesa....) que a própria Administração tributária assim se manifestou:

*“...nem explicação ou demonstrativo de como se apurou, por exemplo, os valores relativos a novembro/1994 e dezembro/1994, constantes da planilha de fls. 285 elaborada pela Fiscalização. Observação essa que se estende às planilhas de fls. 287 e 289... nem qualquer menção acerca do índice de atualização utilizado pelo Fisco no cálculo das parcelas mensais consignadas na planilha de fls. 285, 287 e 289... a impugnação de fls.. contém, ainda, outros questionamentos... os quais se solicita sejam dirimidos pelo autor do feito... Em análise última, impende observar que os dados faltantes ... das fontes pagadoras e exames dos sistemas disponíveis na repartição (a saber, sistema IRF-Consulta e Sinal)...” (páginas 351 e 353).*

Diz o recorrente que a posterior manifestação fazendária datada de 03/02/04 (fl. 830 a 832) não afasta o fato de que a decisão recorrida incorporou uma pretensão do pseudo “crédito tributário”, redundando pois em afronta expressa aos enunciados prescritivos do artigo 142 e 112, ambos do CTN e artigo 10, V, do Decreto 70.235, de 1972.

## IV – DA AFRONTA DA DECISÃO RECORRIDA AO DISPOSTO NO § 6º DO ART. 6º DA LEI 8.021, DE 1991.

Afirma o recorrente que caso a nulidade material referida no tópico precedente seja relevada, o Conselho de Contribuintes deve observar as disposições do § 6º do artigo 6º da Lei 8.021, in verbis:

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

Para o recorrente, o § 6º do artigo 6º da Lei 8.021, de 1990, não se constitui em uma mera recomendação, mas sim em um comando prescritivo de cumprimento obrigatório por seu destinatário imediato, qual seja, a Administração Pública Fazendária. Explica esta característica importante, a compreensão plena de tal comando normativa somente é obtida pela análise conjunta do estatuído nos §§ 2º a 4º do art. 9º, da Lei nº 8,846, de 1994, o qual estabelece que:

*Art. 9º. O contribuinte que detiver a posse ou propriedade de bens que, por sua natureza, revelem sinais exteriores de riqueza, deverá comprovar, mediante documentação hábil e idônea, os gastos realizados a título de despesas com tributos, guarda, manutenção, conservação e demais gastos indispensáveis à utilização desses bens.*

.....

*§ 2º. A falta de comprovação dos gastos a que se refere este artigo ou a verificação de indícios de realização de gastos não comprovados, AUTORIZARÁ O ARBITRAMENTO DOS DISPÊNDIOS EM VALOR EQUIVALENTE A ATÉ DEZ POR CENTO DO VALOR DE MERCADO DO RESPECTIVO BEM, observada necessariamente a sua natureza, para cobertura de despesas realizadas durante cada ano-calendário em que o contribuinte tenha detido a sua posse ou propriedade. (grifos feitos pelo recorrente)*

*§ 3º. O valor arbitrado na forma do parágrafo anterior, deduzido dos gastos efetivamente comprovados, será considerado renda presumida nos anos-calendário relativos ao arbitramento.*

*§ 4º. A diferença positiva, apurada entre a renda arbitrada e a renda disponível declarada pelo contribuinte, será considerada omissão de rendimentos e comporá a base de cálculo mensal do imposto de renda da pessoa física.*

Argumenta o recorrente que não pode prevalecer a decisão recorrida que ignorou a norma acima transcrita para considerar correto o lançamento que se utilizou de critério mais gravoso ao contribuinte.

V – QUE A DECISÃO RECORRIDA OFENDEU O DISPOSTO NO ARTIGO 42, § 3º, II, DA LEI Nº 9.430, DE 1996.

Sustenta o recorrente que ao utilizar os depósitos ou aplicações financeiras como forma de arbitramento dos rendimentos presumidamente omitidos, a decisão recorrida desconsiderou as disposições do II do § 3º do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que dispõe que não são considerados os valores iguais ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse a R\$ 80.000,00.

VI – DA ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DO NEXO CAUSAL.

Por fim, o recorrente pede que a decisão recorrida seja reformada em função da inexistência de nexo causal a conectar os créditos em contas-correntes bancárias e a efetiva utilização pelo contribuinte, citando, neste ponto o acórdão 102-46.350, desta Egrégia Segunda Câmara, de julgamento proferido em 12/05/2004, com a seguinte ementa:

*IRPF – EXS: 1995, 1996 e 1997 – OMISSÃO DE RENDIMENTOS – SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA – O arbitramento da renda por presunção fundada em sinais exteriores de riqueza, com lastro em créditos em conta-correntes bancárias, requer a exteriorização do nexo entre esses valores e a sua efetiva utilização pelo contribuinte, na forma do art. 6º da Lei nº 8.021/91”*

As fls. 1006 a 1009 consta o termo de arrolamento de bens.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro MOISÉS 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 DECADÊNCIA

O imposto de renda 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.

Em se tratando de acréscimo patrimonial decorrente da alienação de bens e direitos de qualquer natureza, o fato gerador ocorre na data em que o negócio se realizar e se constitui no marco a partir do qual começa a fluir o prazo decadencial. Nas hipóteses de rendimentos decorrentes de atividades realizadas ao longo do exercício, como por exemplo o trabalho com ou sem vínculo de emprego, o fato gerador ocorre em 31 de dezembro de cada ano e, para estas hipóteses, esta data é o marco inicial da contagem do prazo decadencial.

A propósito do entendimento aqui exposto, como razão de decidir, transcrevo os seguintes precedentes do Conselho de Contribuintes:

***Ementa*** :IRPF – Decadência - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, nos casos de lançamento por homologação, como é o caso do imposto de renda da pessoa física em relação aos rendimentos sujeitos à declaração de ajuste anual, extingue-se com o transcurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional. Recurso especial negado. (Recurso 104-134282. Acórdão CSRF/04-00.109. Relator: Romeu Bueno de Camargo. Julgamento em 22/09/2005.)

***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.*

Em resumo, 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.

Diante do caso dos autos, em relação aos fatos geradores ocorridos em 31-12-1993, quando da notificação em 28 de maio de 1999, o crédito tributário, correspondente a este ano-calendário, já estava extinto pela decadência (art. 156, V, do CTN).

Com tais fundamentos, acolho a preliminar de decadência para cancelar a exigência do crédito tributário correspondente ao ano-calendário de 1993.

**II – DA ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA PROBATÓRIA, A CARGO DO ÓRGÃO FAZENDÁRIO, DA COMPROVAÇÃO DE QUE EVENTUAL ACRÉSCIMO PATRIMONIAL AUFERIDO PELO CONTRIBUINTE ENCONTRA-SE CONSTITUCIONALMENTE SUJEITO AO IRPF.**

Ao descrever a composição da matéria tributável, a fiscalização, em cada um dos anos-calendário, identificou o quanto segue:

- I) No ano-calendário de 1994 (fl. 819)
  - a) “imóvel da Rua James Ferraz Alvin, 195, apto. 151, adquirido em 25/04/1994, pelo valor total de Cr\$ 180.000.000,00”, pagos com uma entrada de Cr\$ 36.000.000,00 e 24 parcelas mensais de Cr\$ 6.772,580,00, corrigidas pela URV, com omissão de 49.011,13, correspondente a 114.959,30 UFIRs.
  - b) Valores omitidos referente aquisição das unidades 61, 71, 72 e 82 do Edifício Gard – Al Joaquim Eugênio de Lima, 1254, a saber:

|            |                  |
|------------|------------------|
| Unidade 61 | 14.804,80        |
| Unidade 71 | -                |
| Unidade 72 | 18.804,80        |
| Unidade 81 | -                |
| Omissão    | <u>29.609,60</u> |

II – No ano-calendário de 1995 (fl. 823)

- a) Aquisição (26/01/95) do imóvel sito à Rua Tajuras, 09, no valor de R\$ 522.320,00, pagos da seguinte proporção: R\$ 100.000,00 a título de entrada e 10 parcelas mensais de R\$ 42.232,00
- b) Omissão de parcelas pagas referente aquisição das Unidades 61 e 71 do Edifício Golden Gard, totalizando a importância de R\$ 99.709,42

Apuração omissão no período

|                              |                       |
|------------------------------|-----------------------|
| Rua Tajuras, 09              | R\$ 532.320,00        |
| Edif. Golden Gard            | <u>R\$ 99.709,42</u>  |
| <b>TOTAL OMISSÃO PERÍODO</b> | <b>R\$ 632.029,42</b> |

(verifico que aqui há erro material, pois a soma é R\$ 622.029,42).

III – No ano-calendário de 1996 (fl. 827)

Foi apurada variação patrimonial de R\$ 1.015,840,58, decorrente de falta de origem de recursos relativamente às aplicações financeiras realizadas no Banco Safra nos meses de fevereiro R\$ 694.097,47; março R\$ 151.051,42 e julho 197.882,03.

Em face das alegações do recorrente de ausência de conformidade do lançamento a um fato juridicamente qualificado, seja como renda, seja como proventos de qualquer natureza, invocando as disposições do 146, III, alínea “a”; art. 153, III, ambos da CF e ao art. 43, I e II, do CTN, além de texto de doutrina, diante da descrição da matéria tributada anteriormente apontada, entendo que os anos de 1994 e 1995, quando comparados ao ano de 1996, refletem situação diferente. Neste a tributação deu-se em face da não comprovação da origem dos recursos aplicados nos meses de fevereiro, março e julho e naqueles em face da omissão da renda correspondente aos pagamentos dos imóveis adquiridos.

Em relação aos anos de 1994 e 1995 em que o recorrente adquiriu, mediante pagamento, os imóveis descritos no auto de infração, está caracterizado o acréscimo patrimonial. Não se trata de presunção fundada em sinais exteriores de riqueza, mas sim na aquisição de riqueza nova, no caso os imóveis, razão pela qual, neste posto, desacolho o argumento de ausência de conformidade do lançamento com as disposições legais anteriormente apontadas.

Em relação ao ano de 1996, a tributação deu-se a partir dos valores creditados em conta bancária para fins de aplicação nos meses de fevereiro, março e julho. Presumiu a fiscalização que tais valores se constituem em riqueza nova adquirida pelo contribuinte e assim tributou. Todavia, em se tratando de lançamento feito com base em aplicação financeira, antes da vigência do artigo 42 da Lei n.º 9.930, de 27 de dezembro de 1996, que por expressa disposição do legislador começou a produzir efeitos a partir de 01 de janeiro de 1997, à luz da

jurisprudência citada pelo recorrente, “a exigência de crédito tributário a título de imposto de renda só pode ser feita mediante a comprovação do nexó entre esses valores e a sua efetiva utilização pelo contribuinte, na forma do art. 6º da Lei nº 8.021/91”.

Quanto ao lançamento do imposto de renda feito a partir de presunções em face movimentações ou aplicações financeiras, a partir da vigência da Lei nº 9.430, de 1995, tenho enfrentado a matéria 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 Becker<sup>1</sup>, 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.

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

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.<sup>2</sup>

### As presunções segundo doutrina de Moacir Amaral dos Santos

Moacir Amaral dos Santos<sup>3</sup>, 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 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 Miranda<sup>4</sup>, 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.”*

.....

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

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

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

*“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, 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 nº 9.430, de 1996 e o parágrafo 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, cujos textos seguem transcritos em nota de rodapé<sup>5</sup>. O legislador ordinário, da mesma forma que procedeu

<sup>5</sup> Art. 42 da Lei nº 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.

fc

quando da edição da Lei n.º 9.430, de 1996, ao estabelecer no parágrafo 1º do artigo 3º 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 empresarias.

Ao que parece-me, 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.

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.<sup>6</sup>

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

---

Art. 3º da Lei n.º 9.718/98.

§ 1º. 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.

<sup>6</sup> 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 em inconstitucional, sendo que tal prerrogativa não se estende aos órgãos da jurisdição administrativa.

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.

No caso dos autos, em se tratando de situação que versa sobre fatos anterior à vigência da Lei n.º 9.430, de 1996, publicada no DOU em 30/12/96, com vigência a partir de 01/01/97, pelos fundamentos anteriormente expostos, afastou a exigência do crédito tributário correspondente ao ano de 1996 feito por meio de lançamento que se deu não em virtude da comprovação de obtenção de renda, mas sim em face de aplicação de valor em instituição financeira, presumido como renda não declarada.

### III – DA ALEGAÇÃO DE ERRONIA QUANTO AO NÃO ACATAMENTO DA NULIDADE MATERIAL – POR FALTA DA DETERMINAÇÃO DA EXIGÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Ao tratar da constituição do crédito tributário o artigo 142 do CTN assim dispõe:

*“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”*

A definição legal do que seja lançamento, por sua vez, engloba outros conceitos, em especial o de “fato gerador”, “obrigação tributária”, “matéria tributável”, “montante do tributo devido” e “o sujeito passivo”.

Havendo omissão de qualquer um dos elementos acima elencados, isto é: do fato gerador, da obrigação tributária, da matéria tributável, do montante devido e do sujeito passivo, se estará diante de lançamento nulo.

Por outro lado, tendo por base o artigo 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que estabelece o auto de infração deve conter a identificação do autuado, o local, a data e a hora da lavratura, a descrição do fato, a disposição legal infringida, o valor da exigência tributária ou a penalidade aplicável e a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula, tenho que se incluem entre os vícios formais os seguintes elementos: o local, a data, a hora da lavratura, a assinatura do autuante, o cargo ou função do autuante e o número de sua matrícula. Estes elementos, uma vez ausentes ensejam a nulidade do lançamento, mas interrompem a decadência que recomeça a fluir da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado o lançamento anteriormente efetuado. Todavia, se o defeito do auto de infração disser respeito à identificação do sujeito passivo, à descrição do fato, à disposição legal infringida e ao valor do crédito tributário, estamos diante de vício material que enseja um novo lançamento, sem interrupção da decadência.

Definidas as nulidades, verifico que no caso dos autos o lançamento, às fls. 304/309, contém o crédito tributário exigido, im procedendo a alegação de nulidade por infração ao artigo 10, V, do Decreto 70.235, de 1972, sustentada pelo recorrente.

### IV – DA ALEGAÇÃO DE AFRONTA DA DECISÃO RECORRIDA AO DISPOSTO NO § 6º DO ART. 6º DA LEI 8.021, DE 1991.

A norma invocada pelo recorrente possui os seguintes comandos:  
*Art. 6.º. 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.*

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

*§ 2.º. Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do imposto de renda em vigor e do imposto de renda pago pelo contribuinte.*

*§ 3.º. Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.*

*§ 4.º. No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.*

*§ 5.º. (Revogado pela Lei n.º 9.430, de 27.12.1996, DOU 30.12.1996, com efeitos financeiros a partir de 01.01.1997).*

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

Pelo que se depreende, a norma invocada diz respeito ao lançamento feito com base na renda presumida, mediante utilização de sinais exteriores de riqueza, assim entendido como a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

A base legal referida pelo recorrente não está relacionada ao acréscimo patrimonial verificado nos anos de 1994 e 1995. Tenho que o contribuinte, pelos motivos aqui expostos, ao invocar este dispositivo o fez tendo por norte o lançamento correspondente ao ano de 1996, o qual julguei cancelado por outros fundamentos, o que resulta em perda de objeto as alegações de violação às disposições do art. 1.º, § 6.º, da Lei n.º 8.021, de 1990.

**V – DA ALEGAÇÃO DE QUE A DECISÃO RECORRIDA OFENDEU O DISPOSTO NO ARTIGO 42, § 3.º, II, DA LEI N.º 9.430, DE 1996.**

Sustenta o recorrente que ao utilizar os depósitos ou aplicações financeiras como forma de arbitramento dos rendimentos presumidamente omitidos, a decisão recorrida desconsiderou as disposições do II do § 3.º do artigo 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, que dispõe que não são considerados os valores iguais ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse a R\$ 80.000,00.

O lançamento em julgamento decorre de fatos ocorridos nos anos de 1993 a 1996. A norma invocada pelo recorrente somente entrou em vigor no ano de 1997. Por outro lado, verifico que os valores anuais ultrapassam aos R\$ 80.000,00, razão pela qual, neste ponto, também nego provimento ao recurso.

**VI – DA ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DO NEXO CAUSAL.**

Quanto à alegação do recorrente, no ponto em que pede a reforma da decisão recorrida em função da inexistência de nexo causal a conectar os créditos em contas-correntes bancárias e a efetiva utilização pelo contribuinte, tenho que tal argumento se aplica e é procedente em relação ao ano de 1996, cuja exigência tributária já foi afastada.

Em relação aos anos-calendário de 1994 e 1995 em que a exigência do crédito tributário deu-se em razão da omissão do Acréscimo Patrimonial, não se aplicam as disposições aqui invocadas.

ISTO POSTO, DOU PARCIAL PROVIMENTO para acolher a preliminar de decadência em relação ao ano-calendário de 1993 e afastar a exigência do crédito tributário correspondente ao ano de 1996.

É o voto.

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

  
MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA