



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo n°	13839.003071/2002-23
Recurso n°	150.698 Voluntário
Matéria	IRPF - Ex.: 1999
Acórdão n°	102-48.782
Sessão de	18 de outubro de 2007
Recorrente	CLÁUDIO GARCIA GOMES
Recorrida	4ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 1999

Ementa: OMISSÃO DE RENDIMENTOS - LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

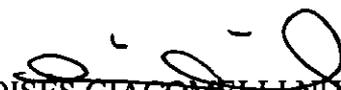
ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - SÚMULA Nº 02 - O Judiciário, no controle difuso de constitucionalidade, pode deixar de aplicar lei que considere em desacordo com a Constituição. Tal prerrogativa, todavia, não se estende aos órgãos administrativos, sendo que o Primeiro Conselho de Contribuintes aprovou a Súmula nº 02 estabelecendo que "não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.




MOÍSES GIACOMELLI NUNES DA SILVA
Relator e Presidente em exercício

FORMALIZADO EM: 09 NOV 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NAURY FRAGOSO TANAKA, LUÍZA HELENA GALANTE DE MORAES (Suplente convocada), SILVANA MANCINI KARAM, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, SANDRO MACHADO DOS REIS (Suplente convocado) e IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO (Presidente). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros: LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA e JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS.



Relatório

Trata-se de auto de infração do qual o contribuinte foi notificado em 19 de setembro de 2002, sendo que a autuação deu-se em razão da presunção de omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários, no ano de 1998, no valor de R\$ 92.967,38.

O recorrente, conforme Declaração de Ajuste Anual de fl. 11, é engenheiro e a maior parte de seu patrimônio era constituído em face de sua participação societária na empresa URBASAN CONSTRUÇÕES URBANISMO E SANEAMENTO LTDA, que teve sua falência decretada em 09 de dezembro de 1999.

Intimado para apresentar a comprovação de origem relativo dos valores especificados nos depósitos bancários cujos extratos constam das fls. 34 a 69, esclarece, que o movimento em sua conta particular, junto ao Banespa, Agência Jundiaí, no ano de 98 era considerável (R\$ 121.517,00), uma vez que retirava empréstimos pessoais mensalmente e utilizava o **cheque especial no seu limite máximo**, visando garantir os pagamentos da empresa URBASAN, CONSTRUÇÕES URBANISMO E SANEAMENTO LTDA, da qual era sócio gerente;

Após a justificativa acima referida, em 17/06/2002, o contribuinte foi novamente intimado para apresentar comprovação hábil e idônea dos empréstimos citados, mas anexou apenas comprovantes de depósitos efetuados pela empresa em sua conta corrente do **Banespa. A fiscalização relata que no exame do movimento bancário da referida não foram encontradas transferências de recursos para a conta da citada empresa;**

Consta do relatório da fiscalização que na declaração de ajuste anual do ano-calendário de 1998, não foi mencionado qualquer crédito ligado à pessoa jurídica; observando, ainda, que o rendimento declarado na pessoa física do sócio, Cláudio Gomes, foi de R\$ 1.520,00 e o de seu cônjuge, Lúcia Helena Gomes, foi de R\$ 30.050,00 (com IRFonte de R\$ 3.002,38), resultando na disponibilidade de R\$ 28.557,62 para esse ano-calendário;

Assim, observa o relatório da fiscalização, não tendo o contribuinte apresentado qualquer comprovante adicional relativo as alegações apresentadas, do montante total dos depósitos efetuado em 1998 no valor de R\$ 121.517,00, com a exclusão do valor dos rendimentos declarados, resulta na quantia de R\$ 92.967,18, conforme fl. 89/90.

Nos esclarecimentos que prestou à fiscalização, assim como na impugnação, o contribuinte acrescenta que o esforço foi inútil seu esforço para salvar a empresa antes nominada que teve sua falência declarada 09/12/99, conforme cópia da sentença que consta das fls. 142 a 146.

A 4ª. Turma da DRJ de SÃO PAULO II, julgou procedente o lançamento fundamentando sua decisão no fato de que o contribuinte não apresentou prova em contrário ao fato presuntivo de que os depósitos creditados em conta bancária, quando não justificados, presumem omissão de rendimentos.

Da decisão de fls. 122 a 127, o contribuinte foi intimado em 05 de outubro de 2005 e no dia 27 do mesmo mês ingressou com o recurso de fls. 133 a 137, por meio do qual, alega, reitera as alegações feitas quando da impugnação destacando que de 1988 a 2005,

conforme provam suas declarações de imposto de renda, desfez-se praticamente de todo o seu patrimônio para pagar dívidas da referida empresa por meio da qual, há 22 anos, exercia sua profissão de engenheiro e que agora, com 55 anos de idade encontra-se desempregado e sem crédito para iniciar qualquer tipo de negócio.

Em suas razões recursais o contribuinte invoca doutrina de Vittorio Cassone, Hugo Machado de Brito e as razões especificadas no RE n.º 150.764-1 PE, em que foi relator o Ministro Marco Aurélio destacando que “a lei infraconstitucional não poderá chamar de renda o que não é renda, sob pena de ruir, nesse ponto, o sistema tributário. Diz o recorrente, com base na doutrina citada, que “não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda acréscimo.

O recorrente finaliza suas razões recursais fazendo referência às conclusões do Ministro Humberto Gomes de Barros, no RESP n.º 238.365/CE, julgado em setembro de 2000, em que afirma que “é ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos bancários”.

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. 70.235 de 06 de março de 1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado. Assim, conheço do recurso e passo ao exame do mérito.

Em síntese, diante da inexistência de prova quanto à origem dos depósitos bancários, o recurso do contribuinte prende-se a um único ponto, qual seja, a impossibilidade de se presumir como renda os valores creditados em conta corrente, quando, comprovadamente, não há acréscimo patrimonial.

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, presumiu o legislador que *“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 Becker², 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.

¹ A palavra “que” atrai a expressão “se”, que no caso deveria estar antes do verbo caracterizar. Entretanto, como trata-se de transcrição do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, fiz questão de colocar tal qual consta do texto legislativo.

² BECKER, Alfredo Augusto, Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª. ed. – São Paulo: Lejus, 1998, pág. 509. Ed. Lejus

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.³

As presunções segundo doutrina de Moacir Amaral dos Santos

Moacir Amaral dos Santos⁴, 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

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

⁴ SANTOS, Moacir Amaral, Prova Judiciária no Cível e Comercial, 2ª. Ed. – Vol. V, São Paulo, 1955, pág. 348.

Para Pontes de Miranda⁵, 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”

Fixados 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.

⁵ MIRANDA, Pontes, Comentários ao Código de Processo Civil, vol. IV, pág. 234, Ed. Forense, 1974.

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 1º do art. 3º da Lei n.º 9.718, de 1998, cujos textos seguem transcritos em nota de rodapé⁶. O legislador ordinário, da mesma forma que procedeu 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.

Apesar do entendimento pessoal acima referido, ao qual agrego os fundamentos do Ministro Marco Aurélio, extraídos do RE n.º 150.764-1PE⁷, 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”*.

O provimento do recurso com base no argumento de que os depósitos bancários, ainda que não justificados, não caracterizam rendimentos omitidos, importaria em afastar, no caso concreto, a vigência do artigo 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, o que, a teor da Súmula acima referida, não é possível, pois o Judiciário, no controle difuso de constitucionalidade, pode deixar de aplicar lei que considere em desacordo com a Constituição. Tal prerrogativa, todavia, não se estende aos órgãos administrativos.

⁶ 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. 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.

⁷ Em assim sendo, a lei infraconstitucional não poderá chamar de renda o que não é renda, sob pena de ruir, neste ponto, o sistema tributário. “Como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição.”

Tendo o legislador ordinário, ainda que por meio de norma cuja constitucionalidade me parece duvidosa, presumido que há aquisição de riqueza nova nos casos de movimentação financeira em que o contribuinte não demonstre a origem dos recursos, no caso dos autos, diante da inexistência de prova capaz de afastar a presunção legal, não prospera o recurso da recorrente.

ISSO POSTO, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões-DF, em 18 de outubro de 2007.


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA