



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

| | |
|--------------------|----------------------------------|
| Processo nº | 18471.002791/2003-82 |
| Recurso nº | 151.253 |
| Matéria | IRPF - Ex.: 1999 |
| Acórdão nº | 102-48.045 |
| Sessão de | 08 de novembro de 2006 |
| Recorrente | JÚLIO VIEIRA FILHO |
| Recorrida | 3ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJII |

EMENTA:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS – COMPROVAÇÃO DE ORIGEM - Para que se admita declarações feitas por particulares como instrumento suficiente a justificar a origem de recursos depositados em conta do contribuinte é necessário que ditos documentos venham acompanhados de outros meios de prova.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS – OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Presume-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não apresenta provas sobre a origem dos recursos utilizados nestas nessas operações. (Inteligência do art. 42, § 3º, da Lei 9.430, de 1996).

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JÚLIO VIEIRA FILHO.

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.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA
RELATOR

FORMALIZADO EM:

15 MAI 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NAURY FRAGOSO TANAKA, 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

Da Autuação

Conforme relatório de fls. 72/73 que adoto integralmente, trata o presente processo de lançamento de ofício de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), referente ao ano-calendário de 1998, exercício de 1999, consubstanciado no Auto de Infração às fls. 35 a 44.

O valor lançado foi de R\$ 300.043,40, incluindo imposto apurado no valor de R\$ 116.521,71, multa de ofício de 75% no valor de R\$ 87.391,28 e acréscimos moratórios cabíveis até a data da lavratura do auto de infração.

O Auto de Infração versa exclusivamente sobre a infração de OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA em que autuado, regularmente intimado (fls. 28 a 33), não confirmou com documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados em tais operações.

Os extratos bancários encontram-se às fls. 12 a 25 e foram apresentados pelo próprio contribuinte (fl. 11) em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização (fls. 7 a 9).

O demonstrativo de depósitos bancários não comprovados encontra-se às fls. 41 a 44, onde são discriminados, com indicação de data, histórico e valor, os valores lançados de ofício, conforme referência na descrição dos fatos do Auto de Infração (fl. 37).

Da Impugnação

Cientificado do Auto de Infração em 08/12/2003 (fl. 35), o contribuinte, por intermédio de seu procurador (Instrumento de Mandato de fl. 56), protocolizou impugnação em 05/01/2004 (fls. 49 a 55), oferecendo, em sua defesa, as seguintes razões de fato e de direito.

Inicialmente, mediante argumentação com base no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, o impugnante se desculpa por não ter apresentado a origem dos recursos depositados no prazo solicitado durante a fiscalização. A questão não teria ocorrido por pouco caso nem por falta de colaboração com o fisco, mas por conta das dificuldades de identificação e pesquisa para saber o autor de cada depósito e os motivos que os ensejaram.

Na impugnação, considerando-se já em condições de comprovar grande parte dos aportes efetuados em suas contas bancárias, o contribuinte junta às fls. 58 a 66 planilhas em que descreve justificativas para os aportes relacionados pelo fiscal autuante.

Como principais justificativas o contribuinte alega que os depósitos são decorrentes de aluguéis de seus imóveis, reembolsos de despesas e adiantamentos incorridos em auxílio de pessoas doentes, restituições de operações de compra e venda que não lograram sucesso, devoluções de pequenos empréstimos concedidos a seus filhos e a pessoas do mesmo ramo de seus negócios, e depósitos de sobras em dinheiro de viagens a trabalho. Estas seriam realidades fáticas que raramente se documentariam formalmente e que o julgador não poderia ignorar.

Considerando comprovados os depósitos para os quais descreve justificativas, afirma que não restaria comprovado apenas o montante de R\$ 21.581,00, que é inferior a R\$ 80.000,00. Assim, como dentre os depósitos que comporiam este montante não existiria nenhum de valor superior a R\$ 12.000,00, não haveria o que tributar.

Por fim, caso a autoridade julgadora venha a discordar de suas conclusões, solicita que a parcela tributada em um mês sirva de origem com recurso já tributado para o mês seguinte, e assim sucessivamente até o mês de dezembro, impondo-se a revisão dos cálculos. Isto porque o § 4.º do art. 42 da Lei n.º 9.430/96 manda que a tributação se faça no mês.

A 3ª. Turma da DRJ do Rio de Janeiro – RJ II, julgou procedente o lançamento entendendo que as explicações de fls. 48 a 66, apresentadas em forma de planilhas, desacompanhadas da respectiva documentação, não afastam a presunção que milita em favor da fiscalização e que “havendo a inversão do ônus da prova, todas as pessoas físicas, observadas as ressalvas do art. 42, são obrigadas a comprovar a origem de seus depósitos bancários com documentação hábil e idônea. Portanto, devem sim, de alguma forma, guardar os documentos que identificam as operações referentes aos valores depositados em sua conta bancária. E, ao contrário do que alega o contribuinte, a prática comum é que se constituam documentos formais que poderiam, de fato, comprovar suas alegações, tais como: contratos de locação, contratos de compra e venda de imóveis ou promessa de compra e venda, recibos de pagamento, contratos de administração de imóveis, demonstrativos de comissões devidas a administrador de imóveis, etc.”

Notificado do acórdão em 04-06-3004, em 30-06-2004, o contribuinte apresentou o recurso de fls. 79 a 91, alegando, em preliminar:

(i) houve erro na identificação do período-base do lançamento com ofensa à lei em que se estriba, com sérios prejuízos para o sujeito passivo da obrigação tributária; (ii) que a decisão de primeira instância interpretou a lei em total desacordo com sua literalidade e com os objetivos sociais a que se destina; (iii) que a decisão de primeira instância está em desacordo com o entendimento da Egrégia Quarta Turma do Primeiro Conselho de contribuintes.

Em apertada síntese, em relação às preliminares o recorrente sustenta:

“A Lei n.º 9.430/96, em que se fundou o lançamento diz expressamente, em seu artigo 42, §§ 1º e 4º:

Art. 42. “omissis”

§ 1º. O valor das receitas ou dos rendimentos omitidos será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§.

§ 4º. Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

A lei é de clareza meridiana. Diz que o valor das receitas será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira, e que ele serão tributado no mês do crédito.

Não foi o que fez o autuante que tributou os rendimentos na base de cálculo do ajuste anual, como somatório dos depósitos mensais.

....

E, surpreendentemente, o julgador de primeira instância, como razão para manter o lançamento, nega que o artigo 42, §§ 1º e 4º, ao estabelecer a tributação dos rendimentos omitidos no mês em que auferidos, esteja impondo uma tributação fora do ajuste anual, mas apenas estabelecendo, para efeitos tributários, o regime de reconhecimento de receitas, e que, assim, com base no artigo 10 da Lei n.º 8.134/90, as receitas mensais devem integrar a base de cálculo do ajuste anual no ano em que forem considerados recebidos os rendimentos omitidos, independentemente do mês específico em que foram auferidos os rendimentos omitidos.

"Data máxima vênia", o julgador de primeira instância, substitui-se ao legislador estabelecendo regra diametralmente oposta o que diz a lei de regência que manda considerar os rendimentos no mês em que auferidos ou recebidos e tributá-los nesse mês, e não que os rendimentos integrem a base de cálculo do ajuste anual para tributação.

Senhores Conselheiros, a lei é de clareza meridiana, e posterior à de n.º 8.134/90, sendo esta derogada com o que nela colidir.... Afirmar que a tributação será feita na Declaração de ajuste anual é violar intencionalmente texto expreso em lei....."

.....

O lançamento mensal importa em que a tributação em um mês justifique a origem dos recursos dos rendimentos depositados nos meses seguintes, realidade que se pretende afastar com a tributação anual.

O procedimento adotado pelo fisco altera, portanto, a base de cálculo do tributo.

Assim, o lançamento não pode prosperar por erro na identificação do período -base da tributação e, conseqüentemente, da base de cálculo do tributo.

No mérito, o recorrente destaca na interpretação da lei deve se ter presente que se está lidando com uma presunção, ainda que legal, circunstância que se requer ponderação ao aplicá-la. Sustenta, ainda, que a empresa é obrigada a manter escrituração regular apoiada em documentação hábil e idônea, mas a pessoa física não. Assim, passado muito tempo, dificilmente terá condições de resgatar na memória cada operação que realiza. Não se pode, sustenta o recorrente em outras palavras, ignorar a realidade da vida imaginando que a contabilidade de cada pessoa física é algo que está devidamente documentado, notadamente nas relações entre pais e filhos e até grandes amigos. Afirma que não é comum fazer contratos por escrito ou garantidos através de títulos nos empréstimos com pessoas de estreita ligação. Diz o recorrente que nem mesmo as relações entre pais e filhos e nem irmãos, especificadas nas informações de fls. 58 a 66 o julgador de primeira instância dignou-se a aceitar.

O recorrente conclui seu recurso requerendo que seja acolhida a tese de erro na identificação do período-base da tributação com alteração da base de cálculo do tributo em cada mês, julgando insubsistente o lançamento ou, alternativamente, que a tributação se faça por um dos critérios especificados nos anexos de fls. 92 ou 93, ou subsidiariamente seja julgado improcedente o lançamento por não adotar o critério de arbitramento de que trata o anexo de fls. 94.

Consta dos autos a relação de bens e direitos para arrolamento (fl. 96/97).

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.

(i) Da análise da alegação de erro na apuração do período-base do lançamento em face do que dispõe as Leis n.º 7.713, de 1988; 8.134, de 1990; 9.250, de 1995 e 9.430, de 1996

LEI N.º 7.713, DE 22 DE DEZEMBRO DE 1988

Art. 1.º. Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1.º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo Imposto sobre a Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2.º. O Imposto sobre a Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos. (grifei).

Art. 3.º. O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos artigos 9.º a 14 desta Lei.

§ 1.º. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

§ 2.º. Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos artigos 15 a 22 desta Lei.

§ 3.º. Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

§ 4.º. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de

percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Art. 8º. Fica sujeito ao pagamento do Imposto sobre a Renda, calculado de acordo com o disposto no artigo 25 desta Lei, a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País.

Lei nº 8.134, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990.

Art. 9º As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir (grifei).

Art. 10. A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:

I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e

II - das deduções de que trata o artigo 8º.

Lei nº 9.250, DE 29 DE DEZEMBRO DE 1995.

Art. 4º. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do Imposto sobre a Renda poderão ser deduzidas: (grifei).

I - a soma dos valores referidos no artigo 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990;

II - as importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão ou acordo judicial, inclusive a prestação de alimentos provisionais;

III - a quantia de R\$ 126,36 (cento e vinte e seis reais e trinta e seis centavos) por dependente; (Redação dada ao inciso pela Lei nº 11.311, de 13.06.2006, DOU 14.06.2006, conversão da Medida Provisória nº 280, de 15.02.2006, DOU 16.02.2006)

V - as contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

V - as contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social;

VI - a quantia de R\$ 1.257,12 (mil, duzentos e cinquenta e sete reais e doze centavos), correspondente à parcela isenta dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por qualquer pessoa jurídica de direito público interno ou por entidade de previdência complementar, a partir do mês em que o contribuinte completar 65

(sessenta e cinco) anos de idade. (NR) (Redação dada ao inciso pela Lei n.º 11.311, de 13.06.2006, DOU 14.06.2006, conversão da Medida Provisória n.º 280, de 15.02.2006, DOU 16.02.2006)

....

Lei n.º 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

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.

§ 1.º O valor das receitas ou dos rendimentos omitidos será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira. (grifei)

§ 4.º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

Dos textos legais acima transcritos, temos o artigo 2º da Lei n.º 7.713, de 1998 que dispõe que “o Imposto sobre a Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos”; o artigo 9º da Lei n.º 8.134, de 1990 prevendo que “as pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir”; e o artigo 42, § 1º, da Lei n.º 9.430, de 1996, dispondo que “o valor das receitas ou dos rendimentos omitidos será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.” Assim, é preciso investigar se há antinomia entre estas normas ou se elas convivem de forma harmônica, sem que a norma posterior tenha revogado a anterior.

Ao tratar sobre a interpretação das leis, Carlos Maximiliano, na obra clássica *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, lançou a seguinte lição que até os dias de hoje ao foi afastada pela doutrina e nem por meio da jurisprudência:

“Pode ser promulgada nova lei, sobre o mesmo assunto, sem ficar tacitamente ab-rogada a anterior: ou a última restringe apenas o campo de aplicação da antiga; ou ao contrário, dilata-o, estende-o a casos novos; é possível até transformar a determinação especial em regra geral. Em suma: a incapacidade implícita entre duas expressões de direito não se presume; na dúvida, se considerará uma norma conciliável com a outra. O juriconsulto Paulo ensinara que – as leis posteriores se ligam às anteriores, se lhes não são contrárias, e esta última circunstância precisa ser provada com argumentos sólidos.”

....

“Se a lei nova cria, sobre o mesmo assunto da anterior, um sistema inteiro, completo, diferente, é claro que todo o outro sistema foi eliminado. Por outras palavras: dá-se ab-rogação, quanto a norma posterior se cobre com o conteúdo todo da antiga”. (Maximiliano,

Carlos, Hermenêutica e Aplicação do Direito, 12ª edição, Ed. Forense Rio de Janeiro 1992, pág. 358.

Para este relator, o artigo 9º da Lei n.º 8.134, de 1990, ao dispor que “as pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir”, fixou a anualidade como critério temporal do imposto de renda. A indagação a ser feita é se as disposições contidas no § 4º do art. 4º da Lei n.º 9.250, de 1996 e § 1º do art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, ao fazerem referência à base de cálculo mensal, mais precisamente que “o valor das receitas ou dos rendimentos omitidos será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira”, alteraram o critério temporal anual do imposto de renda para, nos casos de depósitos bancários ou rendimentos não identificados, fixar o critério temporal mensal.

Valendo-me da lição de Carlos Maximiliano na obra antes referida, tenho que a Lei n.º 9.430, de 1996, ao fazendo referência de que os valores consideram-se auferidos no mês em que houver o crédito pela instituição financeira e a Lei n.º 8.134, de 1990 que fixa o critério temporal anual do imposto sobre a renda são iguais linhas paralelas de trilhos de trem que convivem lado a lado sem se chocarem, mas cada uma delas cumprindo sua função.

Não há antinomia entre uma norma estabelecer que os valores consideram-se recebidos no mês em que houver o crédito pela instituição financeira e outra norma considerar que todos os valores devem ser levados ao ajuste anual. O que é necessário que se tenha presente é que na apuração da base de cálculo mensal se deve, quando for o caso, efetuar as deduções previstas no artigo 4º da Lei n.º 9.250, de 1995.

Pelos fundamentos acima expostos, improcede a pretensão do recorrente de ver cancelado o lançamento por erro no critério temporal, restando prejudicadas as demais preliminares decorrentes deste argumento, bem como a pretensão de mérito de ver acolhida a tributação conforme critério e valores especificados nas planilhas de fls. 92 a 94.

(ii) Quanto às demais alegações de mérito:

Em seu recurso o contribuinte reporta-se aos esclarecimentos de fls. 58 a 66 destacando que a fiscalização sequer considerou os valores que informou ter recebido de aluguéis e dos empréstimos com seus familiares, mais precisamente seu irmão e seu pai.

Quanto a tais aspectos, em se tratando de lançamento feito a partir de presunções legais, tenho registrado em meus votos as seguintes considerações doutrinárias:

Os depósitos bancários, por si só, não se constituem em rendimentos. Entretanto, por força do artigo 42 da Lei n.º 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 especiais ou particulares de cada hipótese. Vale dizer que, mais propriamente do que certeza, a presunção estabelece probabilidade,

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.

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"

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.

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

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 1º do art. 3º 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 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

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. 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.

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 nº 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 nº 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.

No caso dos autos, o recorrente não trouxe uma única prova capaz de demonstrar a existência e os valores das locações que teriam originado os créditos em seu favor. Reconheço a procedência do argumento do contribuinte quando menciona que não é normal a existência de documentos de empréstimos entre pais, filhos e irmãos. Tal prova não pode ser exigida do homem comum. Entretanto, este homem comum que não está *obrigado a possuir documentos de empréstimos entre familiares, porque o normal é que estes não existem,*

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 nº 45, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 2006, a Súmula de nº 6, se aprovada, terá a seguinte redação:

“Súmula nº 6 - “E inconstitucional o parágrafo 1º do artigo 3º da lei nº 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.

em face da presunção legal, está obrigado trazer aos autos alguma prova que ao menos demonstre que seus familiares possuíam o dinheiro que fora emprestado. Quanto aos contratos de aluguéis e seus respectivos valores, o normal é que exista a respectiva documentação, prova esta que o recorrente também não trouxe aos autos para afastar a presunção fixada pelo legislador.

Por tais fundamentos, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

Sala das Sessões-DF, em 08 de novembro de 2006.


MOISÉS GIACOMETTI NUNES DA SILVA