



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

Processo nº. : 10120.001305/97-96  
Recurso nº. : 132.939  
Matéria : IRPF - EXS.: 1993 a 1996  
Recorrente : ANTÔNIO AUGUSTO DE REZENDE  
Recorrida : 3ª TURMA -DRJ em BRASÍLIA/DF  
Sessão de : 13 DE AGOSTO DE 2003  
Acórdão nº. : 102-46.074

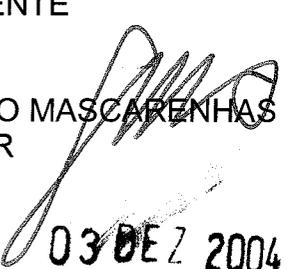
IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – EVOLUÇÃO PATRIMONIAL SEM ORIGEM COMPROVADA – Cabe a Fiscalização, por ocasião da inércia do contribuinte, solicitar informações financeiras para utilização sigilosa para fins fiscalizatórios, sob pena de efetuar lançamento por ficção.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ANTÔNIO AUGUSTO DE REZENDE.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Ausente, momentaneamente, a Conselheira Maria Beatriz Andrade de Carvalho.

  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

  
GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ  
RELATOR

FORMALIZADO EM:

03 DEZ 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NAURY FRAGOSO TANAKA, LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA, EZIO GIOBATTI BERNARDINIS, JOSÉ OLESKOVIC e MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



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

Processo nº. : 10120.001305/97-96

Acórdão nº. : 102-46.074

Recurso nº. : 132.939

Recorrente : ANTÔNIO AUGUSTO DE REZENDE

**RELATÓRIO**

ANTÔNIO AUGUSTO DE REZENDE, inscrito no CPF sob o nº 021.435.931-04, teve lavrado em seu desfavor o Auto de Infração de fls. 91 à 102, no valor total de R\$ 19.577,96 (dezenove mil, quinhentos e setenta e sete reais e noventa e seis centavos), sendo R\$ 8.108,48 (oito mil, cento e oito reais e quarenta e oito centavos) a título de imposto, R\$ 3.598,27 (três mil, quinhentos e noventa e oito reais e vinte e sete centavos) de juros de mora, R\$ 6.081,37 (seis mil, oitenta e um reais e trinta e sete centavos) de multa proporcional, fixada em 75% (setenta e cinco por cento), e multa punitiva de R\$ 1.789,84 (um mil setecentos e oitenta e nove reais e oitenta e quatro centavos).

Apurou a Fiscalização acréscimo patrimonial a descoberto, haja vista a evolução patrimonial sem correspondente origem de recursos nos meses de janeiro de 1993, dezembro de 1993, e dezembro de 1994.

Tal apuração teve início com a intimação nº 471/96, por meio da qual se instou o Recorrente a apresentar Declarações de Imposto de Renda omitidas em relação aos exercícios de 1992 a 1996.

Apresentadas as declarações atrasadas, a Fiscalização deu seqüência em seu trabalho ao exigir por meio da Intimação nº 810/96 os documentos que suportariam as referidas Declarações.

Ao construir a evolução patrimonial, a Fiscalização vislumbrou falta de origem para suportar o acréscimo patrimonial, passando a intimar novamente o contribuinte para que justificasse a origem de seu patrimônio.

O Recorrente alega que os saldos bancários existentes em 31 de dezembro dos anos de 1992 a 1994 deram azo ao acréscimo de patrimônio.

2



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

Processo nº : 10120.001305/97-96

Acórdão nº : 102-46.074

Com o intuito de checar a veracidade desta última informação, mais uma vez a Fiscalização intimou o Contribuinte (intimação nº 932/96), desta vez para que apresentasse extratos de saldos bancários no final de cada mês dos anos fiscalizados, dado que a análise dos saldos existentes apenas no final de cada exercício fiscal é inconclusiva para efeito de se notar a evolução da realidade financeira, o que é feito pela análise comparativa entre os saldos existentes no final de cada mês dos anos fiscalizados.

Em resposta a este intimação nº 932/96, o Contribuinte argüiu que fez a solicitação via postal ao respectivo Banco, e não obteve resposta, passando a requerer que a Fiscalização desprezasse os extratos mensais, considerando apenas o saldo existente no final dos exercícios fiscais.

Diante deste cenário, optou a Fiscalização por lavrar o Auto de Infração, sobrevivendo a tempestiva Impugnação, em que se alega que o trabalho fiscal não levou em consideração saldos existentes no Banco Mercantil do Brasil S/A em 31/12/1992, 29/01/1993 e 31/12/1993 (este último transferido para janeiro do ano subsequente), para fins de demonstração da evolução patrimonial, passando a demonstrar que tais saldos seriam suficientes para fazer frente ao acréscimo patrimonial, recolhendo a multa por entrega atrasada de sua declaração de rendimentos.

A Delegacia Regional de Julgamento decidiu (fls. 126/132):

*i. pela procedência do auto quanto à omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica nos exercícios de 1993 a 1996, em razão de inexistência de impugnação por parte do contribuinte.*

*ii. pela extinção do crédito tributário referente à multa por atraso de entrega da DIRPF/95, face ao pagamento.*

*iii. que os saldos existentes na conta do Banco Mercantil do Brasil em 31/12/1992 e 29/01/1993 e a transferência da sobra de recursos apurada em 31/12/1993 para janeiro do ano subsequente, não podem ser considerados em função da falta de oferecimento de dados que permitisse à fiscalização verificar a evolução patrimonial mês a mês, já que não cumpriu a intimação nº 656/96, que exigia a apresentação de extratos bancários do final de cada mês dos exercícios de 1993 e 1994.*



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

Processo nº. : 10120.001305/97-96

Acórdão nº. : 102-46.074

*Sem as informações mencionadas, a DRJ de origem entendeu que tais saldos "poderiam" gerar novo acréscimo patrimonial nos meses de dezembro de 1992, 1993 e 1994, pois seriam considerados aplicação de recursos nestes meses para que fossem considerados como origem de recursos em janeiro do ano subsequente.*

Além disso, a DRJ entende que o Contribuinte não logrou demonstrar tratem-se tais saldos de rendimentos tributáveis, isentos ou não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, que dessa forma estivessem aptos a suportar a evolução patrimonial.

Tais saldos passaram a compor a DIRPF/93 e DIRPF/94, apenas após o lançamento de ofício, sem que pudesse ser depreendido a modalidade de disponibilidade e a comprovação de origem.

Em face da decisão da DRJ de origem, o contribuinte manejou o presente Recurso Voluntário, preenchida a condição de sua admissibilidade em função do arrolamento de bens bastante para apreciação do feito.

Reitera as razões da peça de Impugnação, acrescendo que (fls. 140/149):

*i. a não consideração dos saldos bancários representa julgamento duvidoso, posto que a própria fiscalização não tem certeza se tais depósitos gerariam ou não acréscimos patrimoniais, e que na dúvida deveria se privilegiar o contribuinte;*

*ii. sendo os saldos representativos de disponibilidades financeiras, os mesmos devem ser necessariamente considerados;*

*iii. operou-se a prescrição para a cobrança da parte do auto de infração que não foi contestada pelo contribuinte, na medida em que o crédito seria plenamente exigível desde a notificação da parte do lançamento não impugnado, e já são passados mais de cinco anos sem qualquer providência de cobrança por parte do fisco.*

É o Relatório.



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

Processo nº. : 10120.001305/97-96

Acórdão nº. : 102-46.074

**V O T O**

Conselheiro GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ, Relator

O recurso preenche as formalidades legais, razão porque dele conheço.

Inicialmente é necessário verificar o argumento quanto à prescrição.

Esta C. Câmara de Julgamento não tem meios de verificar a existência ou não de inércia da Fazenda na cobrança de débito definitivamente constituído.

De fato, os rendimentos recebidos de pessoa jurídica que não foram impugnados restaram definitivamente constituídos após o prazo para apresentação de impugnação. Em que pese as atribuições constantes do Regimento deste E. Conselho, e de eventual prescrição pela inércia da Fazenda na cobrança de tais créditos, não é do conhecimento desta C. Câmara de julgamento a existência ou não da cobrança dos créditos em questão.

No mais, resta enfrentar a questão referente à consideração da prova de origem de recursos, mediante saldos bancários, para fazer frente à evolução patrimonial aparentemente a descoberto.

Nesse ponto, a DRJ entendeu por bem não considerar tais saldos, pois os mesmos poderiam representar novos acréscimos patrimoniais, além do que também não têm origem comprovada, tendo sido apontados na declaração de rendimentos da pessoa física tardiamente apresentada após o lançamento de ofício. Para que tais saldos pudessem ser levados em consideração, seria necessário a apresentação de extratos bancários do final de cada mês dos anos fiscalizados.

O Recorrente se insurge contra o posicionamento da DRJ, pois entende que não se pode fazer lançamento por ficção, sendo necessária a certeza do débito para que se realize o lançamento.

5



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10120.001305/97-96

Acórdão nº : 102-46.074

Embora o contribuinte não tenha colaborado com o fisco na apresentação dos referidos extratos, aliado ao histórico de descumprimento de obrigações acessórias quanto às declarações de imposto de renda da pessoa física, é forçoso verificar que a fiscalização deixou de completar seu trabalho, ao lavrar o auto tão logo o contribuinte solicitou fossem considerados seus saldos bancários sem os extratos mês a mês que a fiscalização solicitou.

O contribuinte alegou, sem fazer prova, que solicitou à instituição financeira que lhe fornecesse os extratos solicitados pela fiscalização (fl. 90), e que esta não lhe atendeu satisfatoriamente.

Independentemente de ter ou não sido solicitado à instituição financeira tais extratos bancários que permitiriam a conclusão do trabalho fiscal, cabia a fiscalização levantar estas informações, sendo certo que possui meios para tanto, conforme tem-se verificado em diversos casos em que se permite a obtenção de informações financeiras sigilosas para fins de fiscalização.

O Recorrente comprovou por meio de extratos bancários a existência de recursos (saldos bancários) aptos a suportarem sua evolução patrimonial.

E se a fiscalização entende serem necessários novos extratos, mês a mês e até de períodos anteriores, para então se saber se tais saldos são origem para o acréscimo patrimonial, a simples inércia do contribuinte não lhe autoriza a opção pela autuação. Cabia neste caso esgotar o trabalho fiscal com utilização sigilosa de informações financeiras, o que não foi feito.

Ao fisco não cabe apenas questionar e fazer lançamentos com base em suspeitas. À luz das disposições do artigo 142, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

*“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a **verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente**, determinar a matéria tributável...”* (grifos nossos)

6



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

Processo nº : 10120.001305/97-96

Acórdão nº : 102-46.074

A regra contida no citado artigo é de inequívoca clareza, afinal “determinar” significa conformar por inteiro, não permitir dúvidas, espancar generalidades e afastar zonas cinzentas. Determinar é dar o perfil completo, o desenho absoluto, nítido, claro, cristalino.

E tal determinação, como não poderia deixar de ser, tem que ser apresentada pelo sujeito ativo, no ato de lançamento e nunca pelo sujeito passivo em procedimento de fiscalização (ou qualquer outro que o substitua).

**Pelo artigo 142, do CTN, compete ao sujeito ativo o ônus da prova** de que há matéria tributável, de que o fato gerador e a base de cálculo existem, nunca ao sujeito passivo.

Ainda sobre a questão da presunção, veja-se o que ensina o eminente jurista Ives Gandra da Silva Martins:

*“Indícios são fatos conhecidos, comprovados, que se prestam como ponto de partida para as presunções ‘ominis’. Estas constituem um processo de raciocínio pelo qual se parte do fato conhecido para um não conhecido com base numa regra de frequência suficiente ou de resultados conhecidos ou em decorrência da previsão lógica do desfecho.*

*Nas presunções legais a identificação da consequência decorrente dos fatos conhecidos se dá por determinação da lei que substitui o processo de raciocínio desenvolvido pelo seu aplicador, podendo comportar prova em contrário ou não, conforme se trate de presunções relativas ou absolutas.*

*Na ficção a lei atribui a determinado fato, coisa, pessoa ou situação característica ou natureza que, no mundo real, não existem nem podem existir.*

*Os lançamentos de tributos com base em presunções “ominis” ou indícios (ressalvados os indícios veementes quando proporcionam certeza quanto aos fatos), sempre que ocorrer incerteza quanto aos fatos, não se compatibilizam com os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.*

*Por ficção não se pode considerar ocorrido o aspecto material do fato imponible, pois ou se estará exigindo tributo sem fato gerador ou haverá instituição de tributo fora da competência*



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

Processo nº. : 10120.001305/97-96

Acórdão nº. : 102-46.074

*outorgada pela Constituição. O mesmo se aplica à instituição da presunção absoluta pois, de sua aplicação, poderá resultar exigência de tributo sem fato gerador.” (in “Imposto de Renda – Estudos”, volume 21)*

Cumpre-nos salientar, também, que sendo o lançamento fiscal um ato administrativo, tem o mesmo de obedecer aos princípios que regem essa categoria de atos, dentre os quais a legalidade, a oficialidade, a inquisitorialidade, a vinculabilidade e a verdade material.

Ademais, em face do princípio da inquisitorialidade, cabe ao agente da administração, utilizando-se das prerrogativas inerentes à sua função fiscalizadora, o ônus de comprovar a ocorrência dos elementos necessários ao lançamento tributário. Senão vejamos:

*“Na investigação inquisitória, com vista ao lançamento tributário porque se tende à verdade material, não se admitem, a priori, tão-somente as chamadas provas plenas.*

(...)

*A prova da ocorrência dos fatos e a averiguação da verdade material para a administração Fiscal, muito mais do que um ônus se constituem em um dever jurídico, do qual ela somente estará exonerada na hipótese da existência de normas excepcionais que invertam o ônus da prova, quando se tratar das presunções legais relativas.”*

(...)

*“Deve-se ter como regra basilar que o ônus da prova, visto muito mais como um dever, na execução do lançamento tributário é de competência exclusiva do Fisco. A ele cabe provar a ocorrência do fato gerador ou da infração que quer imputar ao sujeito passivo.*

(...)

***“A inquisitorialidade conferida à autoridade administrativa, deverá se pautar por uma investigação revestida de cautela, prudência, profundidade e objetividade. Aquele que investiga tem que pensar com muita consciência sobre aquilo que apura na sua atividade, bem assim deverá procurar resolver contradições aparentes e chegar com grande insistência a ter certeza sobre aquilo que deve ser apurado.” (ob. cit. pp., 108, 111 e 113).***



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

Processo nº : 10120.001305/97-96  
Acórdão nº : 102-46.074

Ressalte-se que, em consonância com o princípio da oficialidade, que rege os atos administrativos, essa obrigação da administração de investigar a verdade dos fatos tributáveis independe de qualquer provocação, devendo ser praticada "ex officio". Estas são as opiniões dos mestres Odete Medauar e Paulo de Barros Carvalho:

*"Deflui deste princípio (o da oficialidade) a instrutoriedade que deve nortear o procedimento administrativo com vista à produção de provas e à tomada das providências necessárias à averiguação dos fatos subjacentes."*

(...)

*"em consequência deste princípio (o da oficialidade) a Administração deve agir em caráter abrangente, não se limitando aos aspectos e medidas suscitados pelas partes. Deverão ser obtidas de ofício, além das requeridas pelo sujeito passivo, outras provas visando ao esclarecimento dos fatos e situações." (ob. cit., p.115)*

Veja-se, ainda, julgados deste E. Conselho quanto a falta de conformação suficiente da hipótese tributada:

*"O lançamento do crédito tributário não deverá ser constituído quando forem insuficientes os elementos de comprovação do fato gerador. Simples informações, fornecidas em função de cláusula contratual, isoladamente, não são suficientes para fundamentar a cobrança de tributos."(Recurso nº 101-0.107. CSRF/MF, Pleno, Cons. Márcio Machado Caldeira. Julgamento em 26.11.90).*

*"O lançamento tributário, por constituir-se em Ato Administrativo, está sujeito aos Princípios da Legalidade e da Publicidade, nos termos do artigo 37, caput, da Constituição Federal. É assegurado ao contribuinte o direito ao contraditório e ampla defesa (CF, art. 5º, LV), o que somente se verifica quando a matéria tributária estiver adequadamente descrita, com o conseqüente enquadramento legal das infrações apuradas. A falta desses requisitos essenciais torna nulo o Ato Administrativo de Lançamento e, de conseqüência, insubsistente a exigência do crédito tributário constituído." (Ac 101-87.272. 1º CC, 1ª C, Rel. Cons. Sebastião Rodrigues Cabral. DOU 05.06.95).*

Lembre-se, por fim, a Jurisprudência deste Conselho sobre o aproveitamento de saldo de recursos bancários:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10120.001305/97-96

Acórdão nº. : 102-46.074

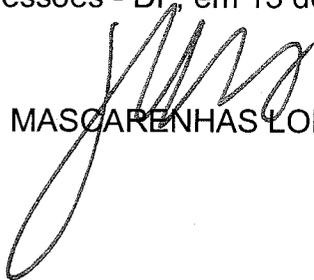
***“IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - FORMA DE APURAÇÃO - A partir do ano-calendário de 1989, o acréscimo patrimonial não justificado deve ser apurado mensalmente, confrontando-se os rendimentos do respectivo mês, com transporte para os períodos seguintes dos saldos positivos de recurso, conforme determina o artigo 2º da Lei nº 7.713/88. Em análise sistemática desta norma não se verifica qualquer óbice ao aproveitamento do saldo de recursos verificado ao final de um ano no ano seguinte. Outrossim, não existe disposição legal que autorize a presunção de consumo integral do saldo de recursos encontrado ao fim do ano.” (Ac 106-13401, 1º CC, 6ª C. Rel Wilfrido Augusto Marques).***

Portanto, tendo o Recorrente apresentado elementos que evidenciam a existência de origem, cabe ao fiscal atuante utilizar os meios de que dispõe para verificar a procedência desta origem, ainda que fizesse necessária a quebra do sigilo fiscal. O que não se pode admitir é que se autue com fundamento em presunção. *“As ficções jurídicas, os indícios e as presunções absolutas são inadmissíveis em Direito Tributário para a definição do fato gerador.”* (José Jayme de Macedo Oliveira, Código Tributário Nacional, Ed. Saraiva, p. 378).

Por tais razões, julgo improcedente o lançamento fiscal, dando provimento ao presente recuso.

A matéria não impugnada, ora objeto de arguição de prescrição deixa ser analisada em razão de desconhecimento quanto a eventual existência de cobrança anterior à prescrição, que em tese teria se operado cinco anos após a constituição definitiva havida após o prazo para apresentação de impugnação.

Sala das Sessões - DF, em 13 de agosto de 2003.

  
GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ