



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 16707.003541/2005-95  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-01.589 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de janeiro de 2012  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** ALEXANDRA STERIAN  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2001

RECURSOS RECEBIDOS NO EXTERIOR. COMPROVAÇÃO DA EFETIVA TITULARIDADE E TRANSFERÊNCIA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. MATÉRIA DE PROVA

No lançamento por omissão de rendimentos efetuada com base em transferências bancárias para o exterior é imprescindível que seja comprovado que o contribuinte autuado detém, se for o caso, a titularidade da conta bancária no exterior e é o verdadeiro possuidor dos recursos transferidos. É atribuição da autoridade fiscal o ônus de provar que os fatos concretos ocorreram como presumidos pela lei. O Lançamento assim constituído só é admissível quando restar comprovado que o contribuinte seja de fato o real remetente ou o beneficiado pela transferência dos recursos. Em caso de dúvida quanto à autoria e à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, interpretar-se da maneira mais favorável ao acusado do ilícito tributário.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão, Calomino Astorga, Rafael Pandolfo, Antonio Lopo Martinez, Guilherme Barranco de

Souza, Pedro Anan Junior e Nelson Mallmann. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Helenilson Cunha Pontes.

CÓPIA

## Relatório

ALEXANDRA STERIAN, contribuinte inscrita no CPF/MF 032.225.968-16, com domicílio fiscal na cidade de Parnamirim, Estado do Rio Grande do Norte, à Av. Deputado Marcio Marinho, s/nº. 158 - Bairro Pirangi do Norte, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Natal - RN, inconformada com a decisão de Primeira Instância (fls. 156/168), prolatada pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife – PE, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 172/179.

Contra a contribuinte acima mencionada foi lavrado, em 20/12/2005, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 03/10), com ciência através de AR, em 22/12/2005 (fls. 65), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 320.016,19 (Padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês ou fração, calculados sobre o valor do imposto, relativo ao exercício de 2001, correspondente ao ano-calendário de 2000.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde a autoridade lançadora entendeu haver omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldados por rendimentos declarados ou comprovados. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e §§, da Lei nº. 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da Lei nº. 8.134, de 1990 e artigo 1º da Lei nº. 10.451, de 2002.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do próprio Auto de Infração (fls. 03/10), entre outros, os seguintes aspectos:

- que conforme relatório fls. 50 a 52, a contribuinte ora fiscalizada, realizou transações envolvendo moeda estrangeira nos valores de US\$ 100.000,00 em 28/06/2000, por meio do MTB-CBC-Hudson Bank, e US\$ 100.000,00 em 22/08/2000, por meio do Merchants Bank sendo estes valores aplicados/depositados em contas do CITIBANK;

- que com relação à aplicação/depósito de US\$ 100.000,00 no CITIBANK em 22/08/2000, por meio do Merchants Bank a cópia do documento fl. 53, comprova a transação;

- que aberto procedimento de diligência, autorizado pelo Mandado de Procedimento Fiscal Nº 04.2.01.00-2005-00497-3, fl. 11, a contribuinte foi intimada em 01/09/2005, fl. 12 e 13, a se manifestar sobre as remessas para o exterior acima citadas, não atendendo a intimação;

- que Reintimada em 27/09/2005, fls. 14 e 15, a se manifestar sobre as remessas para o exterior acima citadas a contribuinte afirmou desconhecer o fato, fl. 16;

- que Intimada em 19/11/2005, fls. 47 a 54, a manifestar-se com relação ao relatório fls. 50 a 52, que indica que a contribuinte ora fiscalizada, realizou transações envolvendo moeda estrangeira nos valores de US\$ 100.000,00 em 28/06/2000, por meio do MTB-CBC-Hudson Bank, e US\$ 100.000,00 em 22/08/2000, por meio do *Merchants Bank* sendo estes valores aplicados/depositados em contas do CITIBANK e ainda com relação à cópia do documento fl. 53, referente A aplicação/depósito de US\$ 100.000,00 no CITIBANK em 22/08/2000, por meio do Merchants Bank a contribuinte afirmou desconhecer a documentação apresentada, fl. 55;

- que, em 27 de abril de 2004, o Departamento de Polícia Federal solicitou ao Juízo da 2ª Vara Criminal Federal de Curitiba, por meio do Ofício nº 837/04-PF/FT/SR/DPF/PR, a quebra de sigilo bancário no exterior da documentação referente ao Merchants Bank, recebida, via ACORDO MLAT, em virtude de conexão entre os responsáveis pelas contas ali mantidas e outras contas administrativas pela "Beacon Hill Services Corporation";

- que, na mesma data, o mesmo Juízo, através de decisão do Processo nº 2003.7000030333-4 (Inquérito 207/98), item 21, decretou "a quebra do sigilo bancário sobre as contas do Merchants Bank de Nova York relacionadas no ofício 837/04 da autoridade policial";

- que a documentação fora entregue ao Ministério da Justiça do Brasil pelo U.S. Department of Justice, Criminal Division, Office of International Affairs, atendendo a requisição do Governo Brasileiro, datada de 26 de novembro de 2003, conforme expediente daquela unidade em 29 de janeiro de 2004, após certificações de diversas autoridades daquele país da origem da documentação relacionada ao caso. A descrição dos documentos encontra-se no Certificado assinado por Tom Dombrowski, Agente Especial Sênior do Department of Homeland Security, Newark Field Office;

- que, em 18 de fevereiro de 2004, o Diretor da Secretaria Nacional da Justiça, Recuperação de Ativos e Cooperação Jurídica Internacional do Ministério da Justiça, através do Ofício nº 66/2004/DRCI-SNJ-MJ, acusa o recebimento dos documentos e os faz encaminhar ao Dr. Carlos Fernando dos Santos Lima, Procurador da República no Estado do Paraná;

- que o Juiz Federal da 2ª Vara Criminal de Curitiba, conforme consta do item 26 do despacho no Processo nº 2004.700008267-0, em 29 de abril de 2004, autorizou o compartilhamento do material relativo ao MTB-CBC-Hudson Bank e Lespan com a Receita Federal e, intermédio do Ofício nº 146/2004-GJ, de 06 de maio de 2004, explicitou ao Coordenador-Geral de Fiscalização que a autorização "abrange todo o material já obtido relativamente Às contas mantidas ao Merchants Bank de Nova York";

- que, em 16 de dezembro de 2003, o Juiz da Suprema Corte, Honorable John Cataldo, expediu o documento denominado "Order To Disclose" visando liberar a CPMI do Banestado e aq Ministério da Justiça provas e documentos havidos em investigações e procedimentos do Grande Júri conhecido como "International Money Laundering by John Doe";

- que, em 29 de abril de 2004, em decisão no Processo nº 2004.700008267-0, o juízo da Vara Criminal Federal de Curitiba decretou a quebra do sigilo bancário e autorizou o Ministério Público Federal a utilizar documentos e mídias eletrônicas recebidas da CPMI do Banestado, que, por sua vez, os receberam da Promotoria Distrital de Nova York, relativamente Às contas mantidas no MTB-CBC-Hudson Bank;

- que no item 26 da mesma decisão, o juízo autoriza, também, o compartilhamento de todos *esses* dados com a Receita Federal, Bacen e Coaf, para instruir as atividades específicas desses órgãos;

- que, em 24 de novembro de 2004, Laura Billings, Assistant District Attorney of the County of New York, emitiu documento em que autoriza representantes do Congresso e da Polícia Federal brasileira a obterem cópias de diversos documentos e mídias eletrônicas, dentre os quais consta nominado o MTB-CBC-Hudson Bank;

- que com base nesses elementos, referentes ao Merchants Bank de Nova York e ao MTB-CBC-Hudson Bank, evidenciou-se que diversos contribuintes nacionais enviaram e/ou movimentaram divisas no exterior, A revelia do Sistema Financeiro Nacional, ordenando, remetendo ou se beneficiando desses recursos utilizando-se de contas mantidas no Merchants Bank - administradas por Maria Carolina Nolasco, a qual representava "doleiros" brasileiros e/ou empresas "off Shore" com participação de brasileiros – ou em contas mantidas no MTB-CBC-Hudson Bank;

- que considerando todos os elementos acima narrados, esta fiscalização conclui que a contribuinte realizou estas aplicações/depósitos no exterior constatando a omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de dispêndios/aplicações sobre recursos/origens conforme DEMOSTRATIVOS DE VARIAÇÃO PATRIMONIAL, ano-calendário 2000, fls. 58 e 59.

Em sua peça impugnatória de fls. 66/74, instruída pelos documentos de fls. 75/79, apresentada, tempestivamente, em 19/01/2006, a contribuinte, se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que o lançamento é carente de prova autêntica. Os documentos de fls. 50 e 52 não passam de montagem produzida pela autuante, inclusive com a desfaçatez de receber a logomarca da própria Secretaria da Receita Federal sem a subscrição do agente público que os produziram;

- que os documentos elaborados pelo Esta do em juízo, na defesa de seus interesses, não têm o caráter de ato público, ou seja, não gozam de presunção de certeza e liquidez. E preciso que se provem os fatos jurídicos para que se tenham por existentes, no tempo e no espaço;

- que o documento de fls. 53, além de ter sido acostado aos autos através de simples cópia, inclusive, cortada aos pedaços, tem conteúdo inverídico e não é autêntico, haja vista que a assinatura nele consignada não corresponde à firma da impugnante;

- que, depois, o dito documento tenta mostrar que houve uma autorização de transferência de US\$ 100.000,00, quando o fisco exige tributos sobre US\$ 200.000,00;

- que tem-se como certo que, se tais valores atribuídos à impugnante foram depositados em contas do CITIBANK, o documento que deveria ser carreado aos autos seria o extrato da conta bancária suprida pela impugnante no CITIBANK ou outro documento autêntico produzido pelo CITIBANK;

- que a mera cópia de correspondência "remetida" pelo Merchantes Bank em atenção de Carolina Nolasco, com quem a impugnante nunca manteve nenhum contato, não tem força probante capaz de imputar à impugnante percepção de riqueza nova ou de recursos equivalente a US\$ 200.000,00, principalmente quando não o subscreveu;

- que a simples citação de determinado documento não dispensa a sua apresentação, sendo, ao contrário, imperativo a sua exibição em via autêntica, em homenagem aos princípios do contraditório, da ampla defesa, da verdade material e da capacidade contributiva;

- que também se constitui em cerceamento do direito de defesa, a utilização de prova colhida em processos outros, quando a impugnante sequer funciona como parte, de forma que não promoveu o contraditório, sendo, portanto, ilícita a prova assim colhida;

- que a prova baseada em arquivos magnéticos e mídias eletrônicas, por si só, não constituem base suficiente *para* estribar um lançamento tributário, pela fragilidade que ostentam quanto a possíveis equívocos de digitação ou, até mesmo, adulteração voluntária/involuntária ou de má-fé, principalmente quando os dados colhidos não foram produzidos ou ofertados pela impugnante, bem como pela instituição financeira (CITIBANK) onde se alega que a impugnante mantém conta bancária e promoveu depósitos bancários na ordem de US\$ 200.000,00;

- que, por último, também não merece prosperar o lançamento do crédito tributário vinculado ao mês de dezembro de 2000, resultante da variação patrimonial a descoberto, no valor de R\$ 4.553,32 (quatro mil quinhentos e cinquenta e três reais e trinta e dois centavos), já que para chegar a tal número o fiscal incluiu no fluxo financeiro os depósitos em moeda norte americana, indevidamente atribuída a impugnante.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante a Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife - PE conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que a contribuinte argúi que não lhe foi dada oportunidade de exercer o contraditório, uma vez que as provas foram colhidas em processos outros, nos quais a impugnante não foi parte, nem participou dos referidos procedimentos;

- que princípio do contraditório, em que se ampara a defendente, consta do art. 5º, LV, da Constituição Federal de 1988, que tem a seguinte dicção: aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

- que o contraditório traduz-se na faculdade da parte de manifestar sua posição sobre fatos ou documentos trazidos ao processo pela outra parte. E o sistema pelo qual a parte tem a garantia de tomar conhecimento dos atos processuais e de reagir contra esses;

- que o princípio da ampla defesa significa a possibilidade de rebater acusações, alegações, argumentos, interpretações de fatos, interpretações jurídicas, para evitar sanções ou prejuízos, não pode ser restrita, no contexto em que se realiza. Dai a expressão final do inciso LV, "com os meios e recursos a ela inerentes";

- que, ademais, a impugnante poderia, caso desejasse, ter solicitado cópia do inteiro teor do processo. Não o fez, certamente por já haver tomado conhecimento, como de

fato tomou, por meio dos Termos *de* fls. 12, 14, 17, 47 e 152, de toda a documentação anexada aos autos, inclusive por ocasião da diligência realizada;

- que ainda acerca das alegações da defesa, acresça-se que a autuada revela conhecer as acusações que lhe foram imputadas, isto é, a remessa de recursos para o exterior, por meio de contas bancárias, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa;

- que foi apurado, pela fiscalização, acréscimo patrimonial a descoberto, no ano-calendário de 2000, conforme demonstrativo de variação patrimonial de fls. 58 e 59. Em sua defesa, a contribuinte não se insurge relativamente aos valores computados a título de origens/recursos, nem tampouco quanto aos critérios adotados pela autoridade fiscal, na elaboração do referido demonstrativo;

- que a fiscalização, em sua descrição dos fatos e enquadramentos legais, de fls. 04 a 08, informa que "conforme relatório fls. 50 a 52, a contribuinte ora fiscalizada, realizou transações envolvendo moeda estrangeira nos valores de US\$ 100.000,00 em 28/06/2000, por meio do MTB-CBC-Hudson Bank, e US\$ 100.000,00 em 22/08/2000, por meio do *Merchants Bank*". Tais valores, após sua conversão para moeda nacional, conforme tabelas de câmbio de fls. 56 e 57, foram considerados como aplicações/dispêndios no demonstrativo de variação patrimonial de fls. 58 a 59, no qual foi apurada a omissão de rendimentos contestada pela defesa;

- que segundo prescreve o art. 142 do CTN, combinado com o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, na atividade de lançamento, o Fisco deve, máxime, verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo, descrever os fatos, indicar a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, instruindo o auto de infração com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito;

- que, nesse sentido, tendo em vista as alegações contidas na defesa, é preciso apreciar se a peça fiscal identificou corretamente o sujeito passivo da obrigação tributária. Isso porque a contribuinte nega que tenha realizado as infrações tributárias devidamente tipificadas no presente Auto de Infração;

- que a contribuinte não assume que dispôs dos recursos objeto do "Relatório Analítico — Ordens Remetidas", do *Merchants Bank* (fls. 105), em que consta como "a4200 name", em relação à remessa de US\$ 100.000,00, em 22/08/2000, e do demonstrativo de "Transações Remetidas pela Conta Investigada" do MTB Hudson Bank (fls. 120), em que está registrada como "Beneficiary Info", relativamente à remessa no valor de US\$ 100.000,00, em 28/06/2000;

- que, assim, tendo em vista os fatos acima, e a absoluta e inconteste idoneidade dos dados constantes dos Laudos e dos relatórios ("Relatório Analítico — Ordens Remetidas", do *Merchants Bank*, de fls. 105, e "Transações Remetidas pela Conta Investigada" do MTB Hudson Bank, de fls. 120, elaborados por peritos do Instituto Nacional de Criminalística do Departamento de Polícia Federal — que, por sua vez, procederam à análise de documentos e mídias eletrônicas encaminhados pela Promotoria Distrital de Nova Iorque, cujos dados não poderiam ter qualquer possibilidade de sofrer alterações posteriores - contendo anexos gravados em mídia que também não poderia ter sofrido alteração), entendo não ser aceitável a argumentação da contribuinte, caracterizada exclusivamente em uma suposta ausência de prova cabal e inconteste contra ela;

- que estou convencida que os documentos constantes dos autos constituem-se em provas robustas de que os valores constantes dos demonstrativos "Relatório Analítico — Ordens Remetidas", do Merchants Bank (fls. 105) "Transações Remetidas pela Conta Investigada" do MTB Hudson Bank (fls. 120), compunham o patrimônio financeiro da contribuinte, de tal sorte que estes devem ser mantidos como aplicações de recursos no demonstrativo de evolução patrimonial de fls. 58 e 59.

- que, destarte, como não restam documentalmente comprovadas quaisquer outras origens de recursos, o Demonstrativo de Variação Patrimonial a Descoberto de fls. 58 e 59, não deve sofrer quaisquer alterações e, tratando-se de matéria cujo emus da prova foi transferido para a contribuinte, por presunção legal, deve ser mantida a autuação.

A presente decisão encontra-se consubstanciada nas seguintes ementas:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF*

*Ano-calendário: 2000*

*ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.*

*São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial, quando não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos/não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.*

*ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA.*

*Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos.*

*ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. REMESSAS DE RECURSOS PARA O EXTERIOR.*

*Devem ser considerados como aplicações de recursos no demonstrativo de análise da evolução patrimonial do contribuinte os valores relativos As remessas de recursos para o exterior, sendo inaplicáveis as disposições legais relativas à apuração de omissão de rendimentos tomando por base depósitos bancários de origem não comprovada.*

*REMESSAS DE RECURSOS EFETUADAS AO EXTERIOR. PROVAS CONSTANTES DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS ENVIADOS LEGALMENTE PARA O BRASIL.*

*Os dados constantes de arquivos magnéticos e documentos, legalmente enviados ao Brasil pela Promotoria Distrital de Nova Iorque, Estados Unidos da América, periciados e objeto de laudo conclusivo pela Polícia Federal e fielmente reproduzidos no processo, constituem-se em elementos de prova incontestes de que o sujeito passivo efetuou remessas de recursos, ao exterior, por meio de uma sub-conta mantida ou administrada por uma instituição bancária ou financeira americana.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2000*

*CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.*

*Se o autuado revela conhecer as acusações que lhe foram imputadas, dispondo, no processo, de todos os elementos que lhe possibilitam rebatê-las, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.*

*Lançamento Procedente.*

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 14/11/2008, conforme Termo constante às fls. 172/179, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (28/11/2008), o recurso voluntário de fls. 172/179, instruído pelos documentos de fls. 180/193, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Da análise preliminar da matéria, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu haver omissão de rendimentos diante da constatação de variação patrimonial a descoberto, apurado através de “fluxo financeiro”, onde se verificou excesso de aplicações sobre as origens, não respaldados por recursos com origem declarada e/ou comprovada (tributados, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte).

Inconformado, em virtude de não ter logrado êxito na instância inicial, a contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, argúi, basicamente, a ilegitimidade passiva argumentando, para tanto, a impossibilidade de se tributar por mera presunção baseado, tão-somente, em razão de seu nome ser idêntico ao do possível remetente/destinatário das ordens bancárias questionadas. Ou seja, entende que as variações patrimoniais a descoberto somente surgiram diante do fato da autoridade lançadora ter computado remessas para o exterior que a recorrente não realizou (fictícias - lançadas por conta da autoridade lançadora).

Desta forma, o litígio neste colegiado se restringe a discussão sobre acréscimo patrimonial a descoberto, previsto no § 1º do artigo 3º da Lei nº. 7.713, de 1988, tendo como ponto principal a ilegitimidade passiva.

Da análise preliminar da matéria, verifica-se que o acréscimo patrimonial a descoberto aconteceu, tão-somente, diante do fato de que a autoridade lançadora entendeu que a recorrente fora o ordenante de remessas para o exterior no valor equivalente a R\$ 363.480,00. Ou seja, que o presente procedimento fiscal se ateve exatamente às operações de saída de numerário por suposta ordem da interessada, que se valeu da referida empresa para movimentar ocultamente divisas fora do país e que segundo as bases de dados informatizadas da Secretaria da Receita Federal (Base CPF), inexistia qualquer outro individuo homônimo da recorrente.

De acordo com a autoridade lançadora a contribuinte fora Intimada em 19/11/2005 (fls. 47 a 54), a manifestar-se com relação ao relatório (fls. 50 a 52), que indica que a contribuinte realizou transações envolvendo moeda estrangeira nos valores de US\$ 100.000,00 em 28/06/2000, por meio do MTB-CBC-Hudson Bank, e US\$ 100.000,00 em 22/08/2000, por meio do Merchants Bank, sendo estes valores aplicados/depositados em contas do CITIBANK e ainda com relação à cópia do documento fl. 53, referente à aplicação/depósito de US\$ 100.000,00 no CITIBANK em 22/08/2000, por meio do Merchants Bank, sendo que a contribuinte afirmou desconhecer a documentação apresentada.

Por outro lado, sustenta a suplicante não ser a titular das importâncias transferidas para o estrangeiro, desconhecendo a movimentação financeira demonstrada nos relatórios apresentados. Segundo a recorrente, a simples indicação de seu nome em documento apócrifo não seria suficiente para presumir seu envolvimento na movimentação de valores por meio de conta bancária nos Estados Unidos. Além disso, numa síntese apertada, sustenta que

compete ao fisco comprovar a ocorrência do fato gerador, pois como autor do procedimento administrativo fiscal, tem a obrigação legal de apresentar as provas que determinam a matéria tributável.

Como visto, no presente processo, a autoridade lançadora, bem como a autoridade julgadora de Primeira Instância, limitaram-se a perfilhar pontos de vista acerca da validade e da eficácia do lançamento, pertinentes aos procedimentos da fiscalização no curso da ação fiscal. Para eles (Autoridade lançadora e julgadora), o lançamento é correto pelos argumentos que desenvolveram.

A extremar-se o formalismo, como desejado, pela autoridade lançadora, caberia a recorrente o ônus da prova negativa de que não possuía nenhuma conta bancária no exterior, bem como não teria realizado nenhuma remessa para o exterior. Ou seja, ao invés da autoridade lançadora comprovar que os recursos movimentados pertenciam a recorrente, esta partiu da premissa de que competia a recorrente demonstrar que estes recursos não lhe pertenciam, só pelo fato de constar um nome igual ao seu, sem vincular elementos adicionais ou circunstanciais (indícios).

Ora, muito embora o volume de divisas evadidas pelo esquema "Banestado" possa causar indignação às pessoas de bem, o princípio da legalidade estrita e da segurança jurídica não podem ser mitigados, em função do disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional e do artigo 9º, caput, do Decreto nº 70.235, de 1972, determinando que o auto de infração deva estar instruído com as provas do fato jurídico tributário.

Não tenho dúvidas, de que quando ficar evidenciado nos autos através de indícios e provas apresentados pela autoridade lançadora, de que o sujeito passivo de fato recebeu valores não tributados, esta situação inverte o ônus da prova do fisco para o sujeito passivo. Isto é, ao invés de a Fazenda Pública ter de provar que o sujeito passivo possuía fontes de recursos para receber estes valores ou que os valores são outros, já que a base arbitrada não corresponderia ao valor real recebido, competiria ao sujeito passivo produzir a prova da improcedência da presunção, ou seja, que os valores recebidos estão lastreados em documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores.

Como também é de se observar, que no âmbito da teoria geral da prova, nenhuma dúvida há de que o ônus probante, em princípio, cabe a quem alega determinado fato. Mas algumas aferições complementares, por vezes, devem ser feitas, a fim de que se tenha, em cada caso concreto, a correta atribuição do ônus da prova.

Em não raros casos tal atribuição do ônus da prova resulta na exigência de produção de prova negativa, consistente na comprovação de que algo não ocorreu, coisa que, à evidência, não é admitida tanto pelo direito quanto pelo bom senso. Afinal, como comprovar o não recebimento de um rendimento? Como evidenciar que um contrato não foi firmado? Enfim, como demonstrar que algo não ocorreu?

Não se pode esquecer, que o direito tributário é dos ramos jurídicos mais afeitos a concretude, à materialidade dos fatos, e menos à sua exteriorização formal (exemplo disso é que mesmos os rendimentos oriundos de atividades ilícitas são tributáveis).

Nesse sentido, é de suma importância ressaltar o conceito de provas no âmbito do processo administrativo tributário. Com efeito, entende-se como prova todos os

meios de demonstrar a existência (ou inexistência) de um fato jurídico ou, ainda, de fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos.

Não há, no processo administrativo tributário, disposições específicas quanto aos meios de prova admitidos, sendo de rigor, portanto, o uso subsidiário do Código de Processo Civil que dispõe:

*Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou defesa.*

Da mera leitura deste dispositivo legal, depreende-se que no curso de um processo, judicial ou administrativo, todas as provas legais devem ser consideradas pelo julgador como elemento de formação de seu convencimento, visando à solução legal e justa da divergência entre as partes.

Fabiana Dei Padre Tomé, em sua obra "*A prova no direito tributário*", Ed. Noeses, 2005, p. 292/293, faz a seguinte observação quanto ao dever da administração fazendária de produzir prova suficiente à constituição do crédito tributário, mesmo nos casos de autuação pautada em presunção legal:

*O atributo da presunção de legitimidade, inerente aos atos administrativos, não dispensa a construção probatória por parte do agente fiscal. Essa figura presuntiva é juris tantum, significando a possibilidade de ser ilidida por prova que a contrarie, o que reforça nosso posicionamento no sentido de que os atos de lançamento e aplicação de penalidade dependem da cabal demonstração da ocorrência dos motivos que os ensejaram. Convém anotar ainda que, mesmo tratando-se de hipótese de tributação pautada em presunções legais, não se opera inversão do ônus da prova, como se à autoridade administrativa coubesse apenas lavrar a exigência fiscal, deixando a cargo do contribuinte descaracterizá-la. Nesse caso, impõe-se a comprovação do fato presuntivo, devendo o Fisco demonstrar a ocorrência da situação que, nos termos da lei, enseja a relação implicacional que conduz ao fato presumido.*

A importância da prova documental é destacada por LUIZ GUILHERME MARINONI e SÉRGIO CRUZ ARENHART, in Manual do Processo de Conhecimento. A Tutela Jurisdicional Através do Processo de Conhecimento. São Paulo: RT, 2001, p. 364, nos seguintes termos:

*Possível concluir, com segurança, que a prova documental tem por característica típica a circunstância de, diretamente, demonstrar o fato pretérito. Através desse meio de prova, o juiz tem conhecimento do fato sem qualquer interferência valorativa outra, que não a sua própria. A interferência humana no fato, diante da prova documental, cinge-se à formação da coisa (documento) e à reconstrução do fato no futuro (pelo juiz ou pelas partes, por exemplo).*

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem se manifestado em diversas ocasiões no sentido de que são improcedentes os lançamentos que não estejam devidamente respaldados em provas consistentes dos fatos alegados pela autoridade fiscal lançadora, conforme se constata do Acórdão nº :107-08.004, de 16 de março de 2005:

*PROVA — PRESUNÇÃO SIMPLES - OMISSÃO DE RECEITAS*  
— A prova que decorre de presunção simples é tida pelo Direito como precária, pois normalmente sacrifica o que raramente ocorre pelo que se verificou repetidamente em situações idênticas no passado. Por isso, a evidência que se infere a partir de um indício deve ser aceita com a devida cautela. A constatação de um indício é apenas o ponto de partida para novas investigações, pois, em geral, são necessários mais elementos de convicção para que se possa concluir de forma segura a ocorrência do fato gerador do tributo. Improcede o lançamento de ofício que não está respaldado em provas consistentes dos fatos alegados.

Em referência aos documentos anexados para a comprovação da tributação, no presente caso, entendo que carecem pela falta de determinação absoluta de que a autuada é de fato a pessoa envolvida nas transferências e titular das contas bancárias em questão. No concernente à alegação, da autoridade lançadora, de que os documentos dão certeza legal e caberia ao recorrente o ônus da prova em contrário, fico com as observações da recorrente de que ao Fisco compete comprovar a ocorrência do fato gerador, pois como autor do procedimento administrativo fiscal, tem a obrigação legal de apresentar as provas convincentes que determinam a matéria tributável.

Como já foi dito, não se tem conhecimento de quem tenha sido o autor das referidas ordens, quem determinou sua emissão, não há qualquer documento que contenha rubrica, assinatura, ou qualquer meio de comprovação da sua veracidade, podendo ser produzido por qualquer pessoa de má índole que queira se eximir de suas obrigações tributárias. Nos registros (Ordens de Pagamentos) carregados aos autos, consta como ordenante um nome igual ao da recorrente na informação trazida no campo *Order Customer* (cliente).

Ora, nestes casos, deve-se ter sempre em mente de que a prova que decorre de presunção simples é tida pelo Direito como precária, pois normalmente sacrifica o que raramente ocorre pelo que se verificou repetidamente em situações idênticas no passado. O pressuposto lógico é que, a partir da existência de elementos comuns, espera-se a repetição de um resultado conhecido. Essa regra pode ser infirmada por ocorrências excepcionais, representadas por fatos improváveis que fujam ao padrão estabelecido pela experiência. Por isso, a evidência que se infere a partir de um indício deve ser aceita com a devida cautela.

A constatação de um indício é apenas o ponto de partida para novas investigações, pois, em geral, são necessários mais elementos de convicção para que se possa concluir de forma segura a ocorrência do fato gerador do tributo. A obtenção de uma pluralidade de indícios, nesses casos, é importante. Vários indícios considerados isoladamente podem não alcançar a certeza, mas, ao serem examinados em conjunto, podem levar a uma presunção relativamente confiável.

Penso, com as devidas vênias de quem entende de forma diferente, que simples "papéis impressos" não são provas de propriedade, nem de possível fato gerador do imposto de renda, pois não possuem a idoneidade necessária e não trazem qualquer elemento que comprove a existência ou a titularidade dos valores questionados. Cabe a autoridade lançadora provar a ocorrência do fato gerador e, conseqüentemente, os elementos constitutivos de sua pretensão, já que os "papéis" apresentados pela mesma não constituem documentos de poder probante.

Ora, qualquer procedimento fiscal digno do nome há de estar suficientemente instruído para possibilitar ampla defesa do contribuinte contra quem for instaurado. No caso, os elementos de prova, informações, etc., não são suficientes para embasar o presente lançamento, pois não dão a certeza absoluta de que a pessoa autuada foi que praticou as ações pela qual foi acusada.

É evidente de que não deve ficar ao alvitre do contribuinte a estipulação de valores quaisquer para a regularização de suas operações, ainda mais quando busque reduzir a tributação. Mas, por outro lado, em nome da segurança jurídica que deve reinar em termos de tributação, é absolutamente indispensável que o imposto exigido repouse em base sólida, nunca em mera presunção fiscal, ou que remanesça alguma dúvida quanto à exigência fiscal. Nesse sentido entendo que cabem, aqui, os conceitos de justiça invocados na peça recursal.

Assim sendo, é de lembrar que no nosso sistema tributário consagra o princípio da reserva absoluta da lei em matéria de tributação, somente admitindo o nascimento da obrigação tributária naquelas situações perfeitamente tipificadas como pressupostos de fato à incidência da norma abstrata.

Não tenho dúvidas de que no Direito Público o objeto da limitação é a conduta do poder, à vontade dos órgãos de aplicação do direito; e essa conduta, e essa vontade são precisamente limitados por via da submissão à lei, a dívida de imposto só nasce quando se preenche integralmente o modelo, tipo previsto na lei, o que não restou caracterizado no caso presente.

Embora os elementos colhidos pela fiscalização em confronto com a conduta da recorrente, autorizem a conclusão de que, na espécie, possa ter ocorrido ocultação de rendimentos percebidos pela autuada. Porém, o método de apuração baseado apenas em suposta titularidade de transferências bancárias para o exterior, não oferece adequação técnica e consistência material de ordem a afastar a conjectura de simples presunção, com vista à identificação e quantificação do fato gerador, em particular, embora possam induzir omissão de rendimentos, no entanto, não são em si mesmo, exigíveis em hipótese de incidência, para efeito de imposto de renda, particularmente em se tratando de rendimento com vista à “omissão de rendimentos”, quando o fato gerador deve oferecer consistência suficiente em ordem a afastar a conjectura ou a simples presunção, para segurança do contribuinte e observância dos princípios de legalidade e da tipicidade.

No presente caso, os meros indícios de que a recorrente tenha sido o efetivo remetente de recursos para o exterior não são suficientes para a comprovação indubitável da ocorrência do fato jurídico tributário que seria o acréscimo patrimonial a descoberto. O mais seguro, no meu entender, é que esses indícios se configurassem em marco inicial para uma investigação mais profunda. Assim, a fiscalização deve, em casos como o presente, aprofundar suas investigações, procurando demonstrar que o contribuinte de fato realizou as remessas para o exterior, bem como, se for o caso, possuía conta bancária no exterior e que os recursos movimentados lhe pertenciam. Não basta delegar esta comprovação para o contribuinte, pois este ônus de prova cabe a autoridade lançadora. Embora o fato de constar o nome da contribuinte nas listagens de transferência de recursos possa ser um valioso indício de omissão de rendimentos, não é suficiente, por si só, para amparar o lançamento de omissão de rendimentos, tendo em vista o disposto na lei que a ocorrência do fato gerador deve ser demonstrado e comprovado.

Nenhuma outra diligência foi realizada no sentido de corroborar o trabalho fiscal. Mesmo assim o fisco resolveu lavrar o lançamento, tendo como suporte o relatório da Polícia Federal e no argumento de que na base de dados CPF, o único registro encontrado ao se

consultar o nome Alexandra Sterian é o do contribuinte inscrito sob o CPF nº. 032.225.968-16. Ou seja, que o sujeito passivo não possui homônimo cadastrado neste banco de dados informatizados. Vê-se que, realmente, o lançamento do crédito tributário está lastreado somente na presunção de que a recorrente é o responsável e o beneficiário de remessas para o exterior. E ela é inaceitável neste caso.

Ora, a Administração Fazendária foi provida de poderosas ferramentas de fiscalização, especialmente as presunções de omissão de receitas, e, se ainda assim não conseguiu identificar com precisão o fato jurídico tributário e sua autoria, cabe somente a resignação dos seus agentes, em prol da segurança das relações jurídicas. Por isso, a doutrina de forma pacífica amplia o significado do artigo 112 e seus incisos do Código Tributário Nacional, para que a lei tributária, não apenas a que define infrações, mas também a que imponha tributo, seja interpretada da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à autoria e à natureza ou às circunstâncias materiais do fato.

A fragilidade das provas apresentadas fulminam a manutenção da autuação, tendo em vista que o nome da autuado aparece na representação fiscal, em relatório originado pela própria fiscalização; ou então em ordens de pagamento deveras carentes de uma comprovação emitida pelo próprio autuado de que obteve o acréscimo patrimonial contido em cada suposta transação.

Diante da absoluta falta de provas, que indique algum grau de certeza que a recorrente de fato possuía estes recursos à margem da tributação e que foi a responsável pela autorização das remessas para o exterior e para que se faça à justiça fiscal, entendo que é de excluir todas as remessas de valores para exterior, o que faz o acréscimo patrimonial a descoberto desaparecer.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)  
Nelson Mallmann

CÓPIA