



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

**Processo nº** 16707.003878/2006-83  
**Recurso nº** 158.639 Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-00.455 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de outubro de 2009  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** ARIMAR FRANÇA FILHO  
**Recorrida** 1ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE

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

Exercício: 2001, 2002

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO -. MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. É tributável, no ajuste anual, o valor do acréscimo patrimonial, apurado mensalmente e que evidencia renda auferida e não declarada, não justificado pelos rendimentos declarados, tributáveis e não-tributáveis. Consideram-se aplicações para fins de apuração do acréscimo patrimonial a remessa de recursos para instituições financeiras mantidas no exterior e não declaradas.

MULTA QUALIFICADA. FALTA DE PROVAS. Cabe ao auditor-fiscal provar que a ação ou omissão do contribuinte foi dolosa, requisito indispensável para a aplicação da penalidade qualificada com base nos tipos descritos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

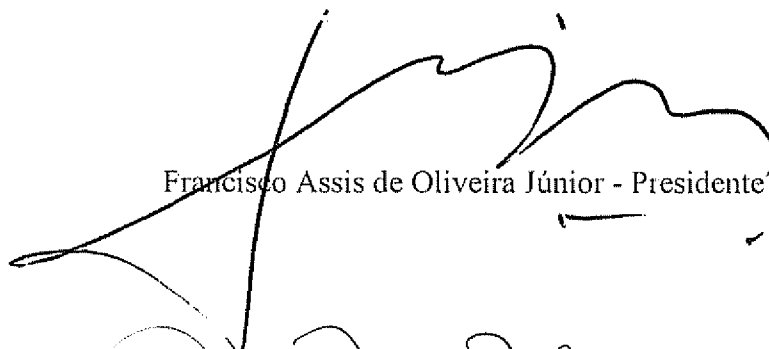
IRPF - DECADÊNCIA -APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º DO CTN. O lançamento do imposto de renda da pessoa física é por homologação, com base no Art. 150, § 4º do CTN, que dispõe que o direito de o fisco constituir o crédito tributário será de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Decadência acolhida.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

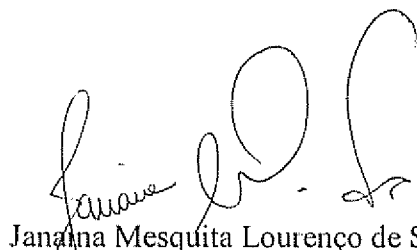
ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do ano-calendário 2000. Vencido o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa. No mérito, DAR provimento PARCIAL para reduzir a multa qualificada. Vencidos os conselheiros Janaína Mesquita Lourenço de Souza (Relatora) e Moisés Giacomelli Nunes da Silva, que davam provimento ao recurso. Designado para elaborar o voto vencedor o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa. Declarada impedida a conselheira Rayana Alves de Oliveira França.



Francisco Assis de Oliveira Júnior - Presidente



Pedro Paulo Pereira Barbosa – Redator Designado



Janaína Mesquita Lourenço de Souza – Relatora

EDITADO EM:

22 OUT 2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Pedro Paulo Pereira Barbosa, Rayana Alves de Oliveira França, Eduardo Tadeu Farah, Janaína Mesquita Lourenço de Souza, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Francisco Assis de Oliveira Júnior (Presidente).

## Relatório

De acordo com o Auto de Infração de fls. 4/14 o contribuinte Arimar França Filho foi autuado por acréscimo patrimonial a descoberto por excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, conforme demonstrativo de variação patrimonial de fls. 191/194.

De acordo com relato que faz parte constante do corpo do Auto de Infração, de acordo com investigação da Receita Federal com relação ao MTB-CBC-HUDSON BANK, verificou-se que diversos contribuintes nacionais enviaram e/ou movimentaram divisas no exterior, à 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.

Também foi constatado nos dados da mídia eletrônica que o endereço do ordenante que consta nas transações é Rua Chile, 116 – Ribeira, CEP 59012-250, Nata – RN, o qual corresponde ao endereço da empresa Central e Indústria e Distribuição de Alimentos Ltda. de propriedade do sr. Arimar França Filho.

Durante a ação fiscal foi considerado 50% dos depósitos para o contribuinte, uma vez que ele juntamente com Arimar França constam como ordenantes dos depósitos e, embora regularmente intimados, não definiram a responsabilidade de cada um com relação as operações realizadas.

De acordo com informações da agente fiscal de renda autuante a omissão de rendimentos devido à variação patrimonial foi apurada pelo método de fluxo de caixa, conforme demonstrativo de fls. 191/194, portanto os acréscimos são apurados mensalmente, considerando-se o saldo de disponibilidade de um mês como recurso para o mês subsequente. Que foi constatado aplicações sem respaldo nos rendimentos declarados (tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte e não tributáveis).

O contribuinte devidamente intimado da autuação fiscal, apresentou impugnação contra a mesma às fls. 207/218, alegando (reprodução do relatório da DRJ):

*I – que o crédito tributário constituído relativamente a fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a dezembro de 2000 e de janeiro a agosto de 2001 deve ser extinto pela decadência, com fundamento nos arts. 156, V e 150, § 4º, ambos do CTN, uma vez que*

*(i) a fiscalização apurou o imposto de forma mensal, sujeitando-se inclusive ao carnê-leão,*

*(ii) em se tratando de fatos geradores ocorridos ao longo dos anos-calendário de 2000 e 2001, o início da contagem dá-se a partir do mês de sua ocorrência;*

*(iii) não tendo havido dolo, fraude ou simulação, mas, ao contrário, manifestação do sujeito passivo, deve-se aplicar, para decadência, a regra prevista no § 4º do art. 150 do CTN;*

*(iv) como consequência, extinto estava o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário, em 20 de setembro de 2006, sobre fatos ocorridos até 31 de agosto de 2001.*

*Cita jurisprudência administrativa em apoio a sua alegação*

*II – que, para configuração do fato gerador, necessária se faz a comprovação da existência de todos os elementos componentes daquele fato, o que não ocorreu na*



*autuação contestada, carente de elementos probatórios, dado que.*

*(i) os documentos colacionados aos autos “não passam de montagem produzida pela autuante, alguns, inclusive, com a desfaçatez de receber a logomarca da própria Secretaria da Receita Federal sem a subscrição do agente público que os produziram”;*

*(ii) os documentos elaborados pelo Fisco não têm o caráter de ato público e não gozam de presunções de certeza e liquidez;*

*(iii) por diversas vezes, o impugnante declarou desconhecer os fatos e os elementos apontados pela fiscalização;*

*(iv) os valores levantados pela fiscalização foram depositados em contas de terceiros completamente desconhecidos do impugnante;*

*(v) os relatórios montados a partir de mídia eletrônica não têm força probante, se desacompanhados de documentos que demonstrem que o impugnante ordenou crédito na conta nº 9005035 – Milano Finance mantida junto ao Merchants Bank de Nova Iorque, através do Banco CheeseYork;*

*(vi) não sendo o contribuinte titular da conta acima mencionada, não houve depósito em conta bancária de sua titularidade, não cabendo fazer uso sequer da presunção de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430/1996;*

*(vii) as decisões judiciais proferidas nos autos dos processos nº 2003 70000030333-4 e nº 2004-7000008267-0 e os ofícios nº 837/04 e nº 146/2004-GJ, autorizando o compartilhamento do material relativo ao MTB-CBC-Hudson Bank, Lespan e Safra Bank não vinculam o impugnante. Além disso, não consta nenhum documento da Força Tarefa encaminhando ao Fisco os elementos constantes dos autos, o que torna a prova ilícita;*

*(viii) houve cerceamento do direito de defesa, uma vez que as provas foram colhidas em processos outros, no qual o impugnante não é parte, nem promoveu o contraditório. Também por esta razão considera ilícita a prova,*

*(ix) houve lesão a seu direito à privacidade, igualmente por terem as provas sido obtidas em processos relativos a terceiros, do qual não fez parte,*

*(x) a prova baseada em arquivos magnéticos e mídias eletrônicas não é suficiente para estribar o lançamento, pela possibilidade de ocorrerem equívocos de digitação e alterações, inclusive de má fé. Tal prova consistiria num mero indício da ocorrência do fato, ainda mais por tratar-se de prova emprestada ao Fisco*



*III – por fim, pede o reconhecimento da total improcedência da autuação e a desconstituição do crédito tributário, seja pela decadência, seja pela carência de provas*

A d. Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Recife – PE em análise a defesa do contribuinte julgou o lançamento procedente (222/240) de acordo com a seguinte Ementa:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF*

*Ano-calendário: 2000, 2001*

**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 às 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.*

**ILEGITIMIDADE PASSIVA NEGADA. 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, condenada nos Estados Unidos através de ação movida pela Procuradoria Distrital de Manhattan por receber e transferir ilegalmente bilhões de dólares em transações de off-shores mantidas por casas de câmbio sul-americanas.*

**IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA. APURAÇÃO MENSAL. OBRIGATORIEDADE DE AJUSTE ANUAL**



A partir do Ano-calendário de 1989, o imposto de renda das pessoas físicas passou a ser exigido mensalmente, à medida em que os rendimentos forem sendo auferidos. O imposto assim apurado, contudo, desde a edição da Lei nº 8.134, de 1990, não é definitivo, sendo mera antecipação, tendo em vista a obrigatoriedade de ser procedido ao ajuste anual, pelo qual será determinado o imposto efetivamente devido pelo contribuinte no Ano-calendário, razão pela qual o fato gerador somente se perfaz em 31 de dezembro de cada Ano-calendário.

*Assunto: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2000, 2001*

*MEIOS DE PROVA*

*A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador na apreciação das provas.*

*IRPF. DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR.*

*A contagem do prazo decadencial, na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, rege-se-á pelo art. 173, I, do CTN*

*LANÇAMENTO DE OFÍCIO. OCORRÊNCIA DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. INCIDÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. LEGALIDADE.*

*É cabível, por disposição literal de lei, a incidência da multa de ofício qualificada no percentual de 150% sobre o valor do imposto apurado em procedimento de ofício, que deverá ser exigida juntamente com o imposto não pago espontaneamente pelo contribuinte, quando restar comprovada a ocorrência de evidente intuito de fraude, conforme definido na lei. DECISÕES ADMINISTRATIVAS EFETOS.*

*As decisões administrativas proferidas pelos órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, posto que inexistente lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.*

*Assunto: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2000, 2001*

*DIREITO À PRIVACIDADE*

*Não cabe ao sujeito passivo argüir lesão a direito à privacidade de terceiro citado no processo*

*CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA*

*Constatado que o sujeito passivo foi devidamente cientificado de toda a matéria objeto da autuação, tendo inclusive apresentado*



*impugnação em que contesta, minuciosamente, os fatos e documentos constantes dos autos, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.*

Intimado via Edital, o contribuinte ingressou com Recurso Voluntário de fls. 248 a 258 aduzindo em suas razões de Recurso o que segue:

- a) Que o Laudo nº 399/05-INC de fls. 142 a 176 não é documento hábil para conferir a certeza de um fato econômico tributário, não só por ser apócrifo, mas também em razão de não encerrar nele mesmo a certeza do fato alegado, pois o contribuinte não participou da formação de tal laudo, de modo a conhecer os elementos manipulados pelos peritos;
- b) Que há documentos de língua alienígena desacompanhado de tradução e também possuem documentos sem autenticidade e são apócrifos que atentam contra o direito ao contraditório;
- c) Que tendo em vista o fato gerador apurado de forma mensal e considerando que a ciência do lançamento somente aconteceu em 20 de setembro de 2006, o crédito tributário está extinto pela decadência, nos termos do art. 150, §4º c/c art. 156, V, ambos do CTN;
- d) Que as argumentações esposadas pelo fisco para justificar a constituição do crédito tributário ora impugnado, inclusive, imputando multa agravada, são desprovidas de elementos probatórios e de certeza jurídica;
- e) Que os documentos elaborados pelo Fisco, na defesa de seus interesses, não têm caráter de ato público, ou seja, não gozam de presunção de certeza e liquidez. É preciso que se provem os fatos jurídicos para tomá-los como existentes, no tempo e no espaço, como, aliás, em caso de acréscimo patrimonial a descoberto, exige o art. 807 do RIR/99;
- f) Que sempre declarou desconhecer completamente os fatos e os elementos apontados pela fiscalização. Os valores apresentados nos presentes autos, segundo os documentos apresentados pela autuante, aparecem como movimentados em contas de terceiros completamente desconhecidos, inexistindo qualquer vinculação de causa e efeito com o recorrente;
- g) Que meras cópias de trechos de relatório, montados a partir de mídia eletrônica, sem qualquer juntada dos documentos que o embasaram, não se constitui em prova suficiente para imputar ao recorrente a responsabilidade pela movimentação de valores na conta nº 9005035 – Milano Finance. Não cabendo fazer uso sequer da presunção de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430/96, haja vista que o recorrente não é titular da referida conta;
- h) Que constitui em cerceamento do direito de defesa e afronta ao direito a privacidade a utilização de prova colhida em processos outros, quando o contribuinte sequer funciona como parte, nem promoveu o contraditório;



- i) Que segundo lição do doutrinador Paulo de Barros Carvalho a prova indiciária sempre fica sujeita à análise dos elementos vinculados ao fato. Os arquivos magnéticos constituem meros indícios, não prova definitiva capaz de sustentar um lançamento tributário, a menos que haja concordância expressa do sujeito passivo;
- j) Que para a imposição da multa qualificada requer a comprovação da conduta dolosa e, principalmente, da autoria. A ausência do elemento subjetivo do dolo, em que o agente, deliberadamente, pratica atos para fraudar a administração tributária afasta a possibilidade de se lhe imputar a pena qualificada;
- k) Que inexistindo as condutas dolosas previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 e a comprovação da autoria não há razão da imposição da multa de 150%;
- l) Por fim, requer seja declarada a improcedência da ação fiscal.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Janaina Mesquita Lourenço de Souza, Relatora

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Recife – PE que manteve o lançamento constante no Auto de Infração de fls. 4/14, com autuação por acréscimo patrimonial a descoberto por excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, conforme demonstrativo de variação patrimonial de fls. 191/194.

A princípio cabe aduzir que o presente RV merece ser conhecido por atender aos requisitos de admissibilidade constantes no Decreto 70.235/72.

### **Acréscimo Patrimonial a Descoberto com base em depósitos bancários**

A autuação fiscal merece análise tendo em vista a apuração feita pela autoridade fiscal autuante para chegar nos demonstrativos de fls. 191/194.

Cabe aduzir que o lançamento de acréscimo patrimonial a descoberto apurado com base em supostos depósitos bancários do exterior de origem não comprovada, gera alguns questionamentos: mesmo depois da edição da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pode uma omissão baseada apenas na movimentação financeira ser lançada como acréscimo patrimonial a descoberto? A movimentação financeira compõe o demonstrativo de evolução patrimonial? Em caso afirmativo, de que forma e em que condições?

Para o deslinde da questão, impõe-se fazer uma retrospectiva da legislação, no que diz respeito ao uso da movimentação financeira como base para a caracterização de omissão de rendimentos.



Antes da Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, não existia disposição legal específica sobre o uso da movimentação financeira como caracterizadora de omissão de rendimentos. Havia um entendimento de que depósitos bancários de origem não comprovada poderiam configurar acréscimo patrimonial a descoberto (art. 52 da Lei nº 4.069, de 11 de junho de 1962, c/c art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN e art. 3º, §1º, da Lei nº 7.713, de 1988) ou sinais exteriores de riqueza (art. 9º da Lei nº 4.129, de 14 de julho de 1965), duas hipóteses de presunção de omissão de rendimentos.

No caso de tributação fundamentada na presunção de acréscimo patrimonial a descoberto, a movimentação bancária era considerada, por um lado, uma aplicação (os depósitos) e, por outro, uma fonte de recursos (os saques), fazendo parte de um demonstrativo que cotejava todas as mutações patrimoniais com os rendimentos auferidos e, caso fosse constatada a existência de acréscimo patrimonial a descoberto, presumia-se a ocorrência de omissão de rendimentos, cabendo ao contribuinte justificar a origem de tais incrementos com rendimentos já tributados, isentos, não tributáveis ou de tributação exclusiva. Na prática utilizava-se o saldo inicial como recurso, e o saldo final, como aplicação, já que a diferença entre eles equivale à diferença entre o total dos depósitos e o total dos saques do mesmo período.

Os depósitos bancários poderiam, ainda, servir de base para presumir rendimentos omitidos, como sinais exteriores de riqueza evidenciadores de renda auferida ou consumida, não submetida à tributação. Neste caso, o somatório puro e simples dos valores depositados cujas origens não fossem justificadas era suficiente para caracterizar a omissão de rendimentos.

A Súmula nº 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos foi editada nesta época, em que não existia uma presunção legal que versasse expressamente sobre omissão de rendimentos com base na movimentação financeira do contribuinte, considerando ilegítimo o lançamento do Imposto de Renda arbitrado com base exclusivamente em extratos ou depósitos bancários.

Em seguida, promulgou-se o Decreto-lei nº 2.471, de 1º de setembro de 1988, a seguir reproduzido, determinando o cancelamento dos processos referentes a crédito tributário decorrente de valores arbitrados com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários, conforme disposto em seu art. 9º, inciso VII:

*Art. 9º Ficam cancelados, arquivando-se, conforme o caso, os respectivos processos administrativos, os débitos para com a Fazenda Nacional, inscritos ou não como Dívida Ativa da União, ajuizados ou não, que tenham tido origem na cobrança.*

[...]

*VII - do Imposto sobre a Renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários*

A partir de então, o lançamento de acréscimo patrimonial a descoberto decorrente de simples movimentação financeira, deixou de ser exigível, visto que se baseava apenas em valores extraídos de documentos bancários (depósitos, saques ou diferenças entre saldos). Importa destacar que o mesmo entendimento deve ser adotado ao acréscimo patrimonial a descoberto lançado com fundamento no art. 3º, §1º, da Lei nº 7.713, de 22 de

 9

dezembro de 1988, pois, embora a referida lei tenha sido editada posteriormente ao Decreto-lei nº 2.471, de 1988, tal dispositivo somente ratificou a hipótese de incidência já prevista anteriormente (art. 52 da Lei nº 4.069, de 11 de junho de 1962, c/c o art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN, consolidada no art. 39, inciso III, do Decreto nº 80.450, de 4 de dezembro de 1980).

Da mesma forma, o arbitramento da renda presumida pelo somatório puro e simples dos depósitos bancários, não caracterizava mais omissão de rendimentos, sendo necessária a existência de outros sinais exteriores de riqueza que evidenciassem a renda auferida ou consumida.

Com o advento da Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, que revogou o art. 9º da Lei nº 4.129, de 14 de julho de 1965 (sinais exteriores de riqueza), os depósitos bancários de origem não comprovada passaram a figurar expressamente como hipótese de omissão de rendimentos, conforme disposto em seu art. 6º, *in verbis*:

*Art. 6º O lançamento do ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.*

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

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

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

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

*§ 5º - O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações*

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

Atente-se que o arbitramento com base em depósitos bancários, previsto no §5º acima transcrito, era aplicável no contexto definido pelo artigo que o contém (art. 6º da Lei nº 8.021, de 1991), o que nos leva a conclusão de que não bastava apenas constatar a existência dos depósitos, mas dever-se-ia estabelecer uma conexão, um nexo causal, entre estes depósitos e alguma exteriorização de riqueza e/ou operação concreta do sujeito passivo que pudesse ter dado ensejo à omissão de rendimentos. Este entendimento é corroborado pela jurisprudência dominante no âmbito deste Conselho.



Com a edição da Lei nº 9.430, de 1996, revogou-se o §5º, art. 6º, da Lei nº 8.021, de 1990, e criou-se uma presunção mais sumária que atribui ao fisco a simples evidenciação da existência de depósitos bancários não justificados pelo contribuinte, para que se estes sejam tributados como omissão de rendimentos, como se observa pelo teor do art. 42 do referido diploma legal:

*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*

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

*§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.*

*§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados*

*I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;*

*II -no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12 000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80 000,00 (oitenta mil reais)*

*[...] (grifou-se)*

De acordo com o dispositivo acima transcrito, basta ao fisco demonstrar a existência de depósitos bancários de origens não comprovadas para que se presuma, até prova em contrário, a cargo do contribuinte, a ocorrência de omissão de rendimentos. Trata-se de uma presunção legal do tipo *juris tantum* (relativa), e, portanto, cabe ao fisco comprovar apenas o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, para que fique evidenciada a omissão de rendimentos.

Importa ressaltar, que o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, impõe, ainda, a adoção de critérios próprios na apuração da omissão: (i) os créditos devem ser analisados individualizadamente; (ii) as transferências entre contas de mesma titularidade devem ser excluídas; (iii) os valores cuja origem forem identificados devem ser tributados de acordo com a natureza do rendimento; (iv) no caso da pessoa física, os créditos inferiores ou iguais a R\$12.000,00, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$80.000,00, devem ser excluídos; (v) a omissão será tributada em nome do titular de fato da conta, quando provado a existência de interposta pessoa; e (vi) na hipótese de conta conjunta,

cujos titulares apresentem declaração em separado, o valor da omissão será imputado proporcionalmente a cada titular.

Diante de quanto se expôs, pode-se concluir que:

- a) o lançamento de acréscimo patrimonial a descoberto ou de sinais exteriores de riqueza, baseados exclusivamente em extratos ou comprovantes de depósitos bancários, deixaram de ser exigíveis com a publicação do Decreto-Lei nº 2.471, de 1988, até a edição da Lei nº 9.430;
- b) o arbitramento da renda presumida, nos termos do art. 6º, §5º, da Lei nº 8.021, de 1990, com base em depósitos bancários só poderia ser feito caso fosse demonstrada a conexão entre estes depósitos e alguma exteriorização de riqueza e/ou operação concreta que evidenciasse a omissão de rendimentos, até a revogação expressa do referido dispositivo legal pelo art. 88, inciso XVIII, da Lei nº 9.430, de 1996;
- c) a partir do ano-calendário 1997, não cabe mais lançamento de acréscimo patrimonial a descoberto ou sinais exteriores de riqueza apurados com base na movimentação financeira, devendo, nestes casos, eventual omissão ser apurada nos estritos termos da presunção legal estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Resta, ainda, investigar se a movimentação financeira pode compor o demonstrativo de apuração do acréscimo patrimonial a descoberto e, se for o caso, de que forma e em que condições.

Ao se incluir a movimentação financeira na análise da evolução patrimonial do contribuinte, representada pelos saldos inicial (recursos) e final (aplicações) das contas bancárias, caso o saldo final seja maior do que o saldo inicial (depósitos maiores do que os saques efetuados no mês), estar-se-á apurando um acréscimo patrimonial a descoberto baseado apenas em extratos ou documentos bancários, o que, já se viu, não se admite mais desde a edição do Decreto nº 2.471, de 1988.

Ainda que o demonstrativo da evolução patrimonial do contribuinte inclua outros itens referentes a recursos auferidos e aplicações efetuadas, a movimentação financeira não pode aumentar o valor da omissão que seria apurada sem a sua inclusão no fluxo mensal, pois esta diferença a maior decorreria, exclusivamente, de valores extraídos das informações contidas em extratos ou outros documentos bancários.

Para os fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário 1997, a tributação da movimentação financeira apurada por meio de acréscimo patrimonial a descoberto encontra mais um óbice. Além de utilizar uma presunção mais geral, quando já existe uma presunção específica, a matéria tributável é apurada pelo simples confronto mensal entre depósitos e saques (ou saldos final e inicial), enquanto que o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, como já se viu, possui critérios próprios para quantificação da omissão que podem conduzir a resultados bem diversos.

Por exemplo, quando os saques forem superiores aos depósitos em determinado mês (saldo inicial maior do que saldo final), pelo critério de apuração do

acréscimo patrimonial a descoberto, não haveria valor a tributar, enquanto que, pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, todos os depósitos cuja origem não fosse comprovada (feitas as devidas exclusões e observados os limites previstos para a pessoa física) deveriam ser tributados. Por outro lado, quando os depósitos forem superiores aos saques, não se pode simplesmente presumir que se trata de omissão de rendimentos, pois, ainda que aparentemente possa ser apurada uma omissão menor, podem existir valores que deveriam ser excluídos e não o foram (transferências, resgates de aplicação, valores cuja origem possa ser comprovada ou depósitos inferiores a R\$12.000,00, cujo somatório anual não ultrapassem os R\$80.000,00). Nesta hipótese, estar-se-ia tributando indevidamente valores que, dentro dos critérios estabelecidos pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, deveriam ser excluídos para fins de apuração da matéria tributável.

Feitas estas considerações, vislumbra-se duas situações em que os saldos das contas bancárias, de poupanças e outras aplicações financeiras podem compor a análise da evolução patrimonial.

A primeira, quando a inclusão da movimentação financeira pela fiscalização não aumente o valor da omissão apurada. A segunda, quando for averiguada a regularidade dos depósitos efetuados nas contas bancárias do contribuinte (comprovado que os ingressos nas contas bancárias provêm de rendimentos já tributados, isentos ou não tributáveis) e/ou quando os depósitos de origem não comprovada forem tributados nos termos do art. 42, Lei nº 9.430, de 1996, desde que os recursos correspondentes aos créditos cuja origem foi identificada sejam incluídos no demonstrativo da apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, bem como o valor da omissão caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada, neutralizando, assim, o efeito de uma diferença positiva entre depósitos e saques (depósitos maiores do que saques).

Nas duas hipóteses, os valores sacados que puderem ser perfeitamente identificados (débito de contas de luz, condomínio, telefone, etc) devem também compor os dispêndios relacionados no demonstrativo da variação patrimonial.

Há que se fazer, ainda, uma última observação. Toda a análise até aqui feita levou em conta apenas as situações em que a movimentação financeira foi incluída na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto pela fiscalização.

Uma vez que em se tratando de acréscimo patrimonial a descoberto o ônus da prova da existência de recursos é do contribuinte, a inclusão a pedido deste (contribuinte) da movimentação financeira (representada pelos saldos inicial e final de cada mês) no demonstrativo da evolução patrimonial fica condicionada à comprovação de que os ingressos em cada uma destas contas provêm de rendimentos já tributados, isentos ou não tributáveis, ou seja, devem ter sua origem comprovada ou terem sido tributados nos termos do art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996. Se assim não o fosse, correr-se-ia o risco de aceitar como recurso um rendimento que deveria ter sido tributado e não o foi (em razão de não se comprovar a origem dos recursos depositados em conta corrente).

Feitas estas digressões, há que se retornar ao caso em concreto.

Pelos demonstrativos mensais de evolução patrimonial, observa-se que a maior parte do acréscimo patrimonial a descoberto apurado decorre de informações extraídas de documentos bancários.



Destarte, tendo em visto o entendimento acima desenvolvido, entendo que há que se excluir o efeito da movimentação financeira (saldos inicial e final de cada período ou mês) dos referidos demonstrativos, para fins de se apurar adequadamente a matéria tributável.

Portanto o lançamento fiscal merece ser cancelado.

### **Provas que instruíram o Auto de Infração**

O recorrente afirma em suas razões a imprestabilidade das provas utilizadas pela autoridade fiscal autuante para instruir o Auto de Infração.

Aduz tratar-se de documentos em língua estrangeira desacompanhados de tradução e provas emprestadas. Que o Laudo nº 399/05-INC, fls. 99/112 não é documento hábil para conferir a certeza de um fato econômico tributário, por ser apócrifo e por não ter participado da formação de tal laudo, de modo a conhecer os elementos manipulados pelos peritos; que meras cópias de trechos de relatório, montados a partir de mídia eletrônica, sem qualquer juntada dos documentos que o embasaram, não se constitui em prova suficiente para imputar ao recorrente a responsabilidade pela movimentação de valores na conta nº 9005035 – Milano Finance.

De fato, devo concordar com as razões do recorrente posto que a autuação baseou-se em cópias de transcrição das operações em que o contribuinte aparece como ordenante/beneficiário e/ou cópias de ordens de pagamentos referentes às operações nas quais não consta a assinatura do contribuinte ou outro elemento que demonstre a participação do mesmo no esquema.

A simples menção do nome do contribuinte nos citados documentos não é suficiente para afirmar seu envolvimento no esquema, tendo em vista que os reais autores sabiam que se tratava de atividade fraudulenta, podendo preencher tais pedidos de remessa a seu bel-prazer.

Outrossim, em relação às operações em que o contribuinte consta como beneficiário/remetente, é inconcebível a ausência da prova individualizada de tais recebimentos, pois, das duas uma: ou o contribuinte obteve os recursos em sua conta-corrente (existente no exterior); ou teve que assinar recibo dos valores auferidos. Nesse caso, o Fisco deveria apresentar as provas da existência dessa conta-corrente de titularidade do sujeito passivo ou os recibos de pagamento por ele firmados.

Os indícios de que o recorrente tenha sido o efetivo ordenador/beneficiário dos pagamentos não são suficientes para comprovar sua participação. Como o cerne da questão trata sobre a prova dos rendimentos tributáveis, elemento positivo da base de cálculo, o encargo probatório é do Fisco, pois, a contrário senso, traria demonstração extremamente custosa – senão impossível – ao contribuinte.

Diante de tudo o que foi exposto, é passível de dúvida a autoria das remessas/recebimentos de divisas, pois o Fisco não esclarece como foram produzidos os elementos de prova, nem comprova, de outra forma, a participação do sujeito passivo nas mencionadas remessas/recebimentos.

O princípio da tipicidade revela que a competência impositiva fiscal deve ser exercida de modo mais exaustivo. O lançamento fiscal não pode se valer de sua própria dúvida.

A certeza e a segurança jurídicas envolvidas no princípio da reserva legal (artigos 3º e 142 do CTN) não comportam infidelidades nos lançamentos fiscais.

Dessa forma, os elementos apresentados pelo Fisco não se converteram em provas aptas ao convencimento deste julgador. O artigo 142 do CTN e o artigo 9º, caput, do Decreto nº 70.235/1972 determinam que o auto de infração deve estar instruído com as provas do fato jurídico tributário.

Desse modo entendo nulo o lançamento fiscal.

### **Multa Qualificada de 150%**

Igualmente, cabe ao auditor-fiscal provar que a ação ou omissão do contribuinte foi dolosa, requisito indispensável para a aplicação qualificada com base nos tipos descritos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

Este entendimento reiterado foi sumulado pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme segue:

*Súmula 1ª CC nº 14 A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

Portanto, entendo igualmente, para as atuações de acréscimo patrimonial a descoberto, a simples presunção de fraude por parte da autoridade fiscal não é suficiente para a qualificação da multa, é necessária maior investigação e fundamentação que deixe evidente o uso de artifícios com o fim de lesar o fisco. E não poderia ser diferente considerando as gravíssimas consequências da qualificação da multa, que ultrapassam a questão pecuniária, adentrando no terreno do direito penal tributário.

Contudo, por falta de fundamento para a qualificação da multa, afasto-a para que seja aplicada a multa de 75%.

### **Decadência – ano calendário de 2000**

Sendo desqualificada a multa, conforme fundamentado acima, caberá a análise da decadência do direito de o fisco lançar, com aplicação do Art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

A decadência prevista para os tributos tidos por homologação encontra respaldo no Art. 150, § 4ª do Código Tributário Nacional, que dispõe que a Fazenda Pública possui 5 anos para constituir o crédito tributário, sendo contado da ocorrência do fato gerador, conforme pode se depreender do texto legal abaixo transcrito:

*Art. 150 O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*



*§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento (grifo nosso)*

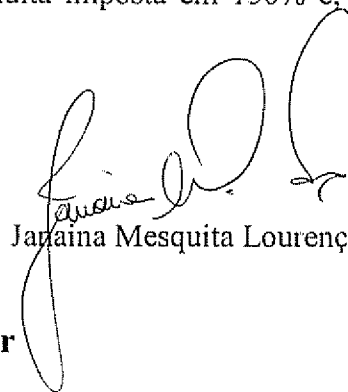
*§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito*

*§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (grifo nosso)*

Tendo sido o contribuinte cientificado da autuação fiscal em 20/09/2006, conforme AR de fls. 199, o lançamento fiscal para o ano-calendário de 2000 está decaído.

Pelo exposto, acolho a preliminar de decadência do ano-calendário de 2000, desqualifico a multa imposta em 150% e, no mérito, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.



Janaina Mesquita Lourenço de Souza

**Voto Vencedor**

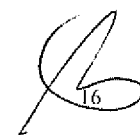
Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, Redator Designado

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Fundamentação

Divergi do bem articulado voto da I. Conselheira-relatora apenas quanto à decadência em relação ao ano-calendário de 2000 e quanto ao mérito. Quanto à decadência, fiquei vencido. Quanto ao mérito, passo a expor as minhas razões de convencimento.

Entendeu a nobre Relatora, em síntese, que a autoridade lançadora não logrou comprovar a efetividade da disponibilidade dos recursos por parte do autuado o que inviabilizaria o lançamento com base em acréscimo patrimonial a descoberto; que consta dos autos apenas transcrições de documentos referentes a remessas feitas para contas no exterior



nas quais figura o nome do Recorrente como remetente/beneficiário; que este elemento não é suficiente para caracterizar a disponibilidade financeira.

Com a devida vênia, divirjo desse entendimento. O fato de o Contribuinte ter sido beneficiário de remessas de recursos ao exterior caracteriza disponibilidade financeira para qual o Contribuinte deveria comprovar a origem, e não o fazendo restou caracterizado o acréscimo patrimonial a descoberto. O que se discute neste caso é a prova da efetividade das operações narradas pela fiscalização.

Sustenta a I. Conselheira, acolhendo as alegações da defesa, que os elementos trazidos aos autos são apenas indícios, insuficientes para provar o fato. Divirjo neste ponto. Conforme exhaustivamente descrito nos relatórios elaborados pela Polícia Federal foi perfeitamente identificado, com a detalhada descrição do *modus operandi*, um esquema de remessa irregular de recursos ao exterior, utilizado por muitos contribuintes, e o nome do ora recorrente figura como um dos usuários/beneficiários dessas remessas, inclusive com a perfeita identificação de nome e endereço.

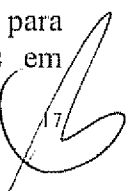
O fato de constar nos autos a mera transcrição das informações em nada diminui o valor das provas. Como já é amplamente conhecido, as operações envolveram um número muito grande de pessoas, de modo que não seria produtora juntar, em cada processo, todos os dados apurados, o que seria, inclusive, inadequado, ante o sigilo de informações de terceiros, que deve ser preservado. Assim, a transcrição de trechos do relatório e a reprodução de peças pertinentes a cada um dos envolvidos para fins de instrução do processo fiscal está mais do que justificado. O que se tem que levar em conta é se as transcrições e reproduções carreadas aos autos retratam os fatos ocorridos, e não vejo neste caso nada que leve a concluir em sentido contrário.

Não se deve confundir a prova do fato com os meios de prova. As transcrições e as reproduções dos elementos colhidos pela investigação policial neste caso são apenas os meios de prova, que estão lastreados, nos relatórios das investigações. Cabe a quem julga avaliar a capacidade desses elementos de demonstrar a ocorrência dos fatos imputados ao Contribuinte. E penso que eles efetivamente demonstram.

Não se pode esquecer, por outro lado, que todo o esquema desvendado pelas autoridades policiais brasileiras, em cooperação com autoridades americanas, foi montado precisamente com o propósito manter incógnitos os beneficiários, que só vieram a ser identificados depois de um minucioso trabalho de investigação, cujas conclusões estão descritas nos vários relatórios da Polícia. Diante da natureza dessas operações, não se pode esperar que o lançamento tenha por base documentos e registros oficiais, comuns nas operações regulares, porém, em regra, inexistentes em operações feitas, precisamente, com o propósito de esconder sua real natureza e seus verdadeiros beneficiários. Em tais situações, a prova é formada por um conjunto de elementos que convergem no sentido de revelar a ocorrência de determinados fatos envolvendo certos agentes.

No caso das operações em questão, foram identificadas diversas contas no exterior que recebiam os recursos do Brasil e estas contas tiveram seu sigilo quebrado por autoridades americanas, o que permitiu identificar os nomes de diversos beneficiários, entre eles, vale repetir, o do ora Recorrente.

Penso, portanto, que os elementos trazidos aos autos são suficientes para demonstrar que o Contribuinte era titular de disponibilidade de recursos mantidos em



17

instituição financeira sediada no exterior, e que tais disponibilidades devem integrar o fluxo financeiro para fins de apuração do acréscimo patrimonial a descoberto.

Conclusão

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido dar provimento parcial ao recurso apenas para desqualificar a multa de ofício.

  
Pedro Paulo Pereira Barbosa



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

Processo nº: 16707.003878/2006-83

Recurso nº : 158.639

**TERMO DE INTIMAÇÃO**

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à **Segunda Câmara da Segunda Seção**, a tomar ciência do Acórdão nº **2201-00.455**.

Brasília/DF, 28 de outubro de 2010.

EVELINE COÊLHO DE MELO HOMAR  
Chefe da Secretaria  
**Segunda Câmara da Segunda Seção**

Ciente, com a observação abaixo:

- (.....) Apenas com ciência
- (.....) Com Recurso Especial
- (.....) Com Embargos de Declaração

Data da ciência: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

Procurador(a) da Fazenda Nacional