



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.000061/2007-71
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.198 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 26 de novembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LIANE MARTINS LINDNER

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Não há óbice ao conhecimento de Recurso Especial, mesmo em se tratando de matéria probatória, quando, para a demonstração da divergência, o que se coteja não é a prova, em si, mas sim um critério de análise da prova, em casos em que, embora estejam envolvidos Contribuintes diversos, o conjunto probatório possui identidade.

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

São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial, quando não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos ou não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva. Devem ser considerados como aplicações de recursos, no demonstrativo de análise da evolução patrimonial, os valores relativos às remessas de recursos para o exterior.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA.

Tendo o Fisco se desincumbido do ônus de tornar evidente o fato constitutivo do seu direito, compete ao Contribuinte comprovar, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, que tais dispêndios foram suportados por rendimentos tributáveis, isentos ou tributados exclusivamente na fonte, visto que é dele, e não do Fisco, o dever de provar a origem dos rendimentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

O presente processo trata de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física dos exercícios de 2003 e 2004, anos-calendário de 2002 e 2003, respectivamente, tendo em vista a apuração de:

- Acréscimo Patrimonial a Descoberto, acrescido de multa de 10% e juros, relativo ao ano-calendário de 2002; e
- rendimentos excedentes ao Lucro Presumido/Arbitrado, pagos a sócio ou acionista, acrescido de multa de 75% e juros, relativo ao ano-calendário de 2003.

Conforme o Termo de Constatação de Infração (e-fls. 144 a 148), trata-se de ação fiscal levada a efeito no espólio de Aldir Raposo Martins, que implicou lançamento de crédito tributário em face da Contribuinte em epígrafe, na qualidade de responsável pela sucessão (herdeira), na proporção de 12,5%.

A Impugnação foi considerada procedente em parte, exonerando-se parcela do crédito tributário, conforme a seguir:

(...) impõe-se a revisão do lançamento, para que os lucros distribuídos, que já foram tributados na pessoa jurídica, bem como o valor tributável apurado pela autoridade lançadora, sejam considerados com base na DIPJ-Reticadora (fls. 258/292), bem como na DIRPF de fls. 10, conforme quadro demonstrativo abaixo:(...)

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, julgado em sessão plenária de 18/02/2014, prolatando-se o Acórdão nº 2102-002.837 (e-fls. 409 a 427), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003, 2004

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não pode ser acolhida a arguição de nulidade por cerceamento do direito de defesa se foi adotado, pelo Fisco, critérios legal e normativo adequados no cálculo do tributo os quais foram descritos na autuação permitindo ao autuado compreender as acusações que lhe foram formuladas no auto de infração, de modo a desenvolver plenamente suas peças impugnatória e recursal.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO FORMAL. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

A ausência do MPF ou a falta da prorrogação do prazo nele fixado não se constitui ato essencial à validade do lançamento e não retira a competência do auditor fiscal que é estabelecida em lei.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis os valores correspondentes ao acréscimo do patrimônio da pessoa física, quando esse acréscimo não for justificado por rendimentos oferecidos à tributação, rendimentos isentos ou tributados exclusivamente na fonte.

VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. REMESSAS DE RECURSOS AO EXTERIOR. PROVA INDICIÁRIA.

Para caracterizar a infração de omissão de rendimentos a prova indiciária deve ser constituída de indícios que sejam veementes, graves, precisos e convergentes, que examinados em conjunto levem ao convencimento do julgador.

MULTA DE OFÍCIO 75%. LANÇAMENTO EM NOME DE HERDEIROS. INAPLICABILIDADE.

Conforme legislação vigente, o lançamento não comporta multa de ofício de 75% quando o crédito tributário é constituído em nome dos herdeiros após a homologação da partilha.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, para excluir da apuração do Acréscimo Patrimonial a Descoberto (APD) do exercício de 2003 a remessa de recursos ao exterior no valor de U\$60.000,00 e cancelar a multa de ofício aplicada ao exercício de 2004. Vencidos os Conselheiros Rubens Maurício Carvalho (relator) e José Raimundo Tosta Santos, que davam provimento em menor extensão, apenas para cancelar a multa de ofício. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Núbia Matos Moura.

O processo foi encaminhado à PGFN em 02/06/2014 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 428) e, em 09/06/2014, a Fazenda Nacional opôs os Embargos de Declaração de e-fls. 429 a 433, rejeitados conforme despacho de 13/01/2015 (e-fls. 444 a 448).

Foi o processo novamente encaminhado à PGFN em 23/02/2015 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 458) e, em 24/02/2015, foi interposto o Recurso Especial de e-fls. 459 a 472 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 498), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Regimento interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, vigente à época, visando rediscutir a **força probante dos documentos que sustentam o lançamento em autuações decorrentes do mesmo procedimento fiscal e o ônus da prova (caso “Beacon Hill”)**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 19/06/2015 (e-fls. 499 a 506).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta as seguintes alegações:

- o Auto de Infração está fundamentado na presunção de omissão de rendimentos decorrente de acréscimo patrimonial a descoberto (APD), constatado a partir do excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, conforme previsão dos arts. 2º e 3º, da Lei nº 7.713, de 1988;

- a partir do exame dos dispositivos declinados, depreende-se que devem ser confrontadas, mensalmente, as variações patrimoniais com os rendimentos auferidos, a fim de se apurar a evolução patrimonial do contribuinte;

- caso seja constatada a existência de acréscimo patrimonial a descoberto, verifica-se a ocorrência da omissão de rendimentos, até prova em contrário, a cargo do Contribuinte;

- assim, cabe ao Fisco somente demonstrar o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, para que fique evidenciada a omissão de rendimentos;

- dessa forma, a lei mencionada dispõe que, uma vez verificada omissão de rendimentos, autorizado está o lançamento do imposto correspondente, uma vez demonstrado

pela autoridade lançadora que os valores dos dispêndios/aplicações ultrapassaram os recursos disponíveis, segundo apuração mensal;

- de tal raciocínio, conclui-se que o acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis, isentos ou não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte e sujeitos à tributação definitiva, está sujeito ao lançamento de ofício, por caracterizar omissão de rendimentos;

- apenas a apresentação de provas inequívocas, que justifiquem o acréscimo patrimonial em face do montante da renda líquida, é hábil a afastar a presunção legal de omissão de rendimentos, o que não ocorreu no presente caso;

- com efeito, na hipótese vertente, houve inequívoca identificação do Contribuinte, circunstância demonstrada pela mídia fornecida pelos bancos nos EUA que, inclusive, foi atestada em perícia técnica do Instituto Nacional de Criminalística, vinculado ao Departamento de Polícia Federal, após a devida autorização da Corte norte-americana e da Justiça Federal Brasileira;

- ademais, cabe ressaltar que a Equipe Especial de Fiscalização, criada pela Portaria SRF nº 463, de 2004, efetuou pesquisas no cadastro da SRF e constatou que não existem homônimos para o nome examinado, logo não subsiste qualquer dúvida acerca da correta identificação do sujeito passivo;

- de fato, compulsando-se os autos, verifica-se a existência de ordem de pagamento em que consta a identificação, como remetente ou ordenante, do Contribuinte;

- o Contribuinte foi devidamente intimada para apresentar esclarecimentos sobre as razões dessas movimentações financeiras, bem como demonstrar onde e a que título os valores monetários movimentados encontram-se informados na declaração de IRPF;

- entretanto, o Contribuinte apenas negou a conduta, apesar das inequívocas provas apresentadas;

- com efeito, o lançamento com base em acréscimo patrimonial a descoberto já estava previsto no Código Tributário Nacional, em seu artigo 43, inciso II;

- posteriormente, em 1988, a Lei nº 7.713, no artigo 3º, § 1º, preceituou que constituem rendimento bruto os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados;

- desta forma, a autoridade administrativa, em procedimento fiscal, utiliza-se de fluxos de caixa com o objetivo de verificar a ocorrência de inconformidades entre a renda declarada e os dispêndios realizados pelo Contribuinte;

- o resultado dos demonstrativos poderá indicar variação patrimonial a descoberto, ou seja, a aquisição de bens e/ou gastos acima dos rendimentos informados;

- assim, pode-se dizer que o levantamento de acréscimo patrimonial não justificado é forma indireta de apuração de rendimentos omitidos, posto que à autoridade lançadora cabe somente comprovar a sua existência que, uma vez ocorrido, a lei permite presumir a omissão de rendimentos;

- trata-se de uma presunção que, além de legal, é perfeitamente lógica, posto que ninguém realiza gastos desprovido de disponibilidade financeira, sendo certo que, da mesma forma que para se adquirir um veículo, por exemplo, devem existir rendimentos/recursos

suficientes, também estes devem existir, para que seja efetuada uma remessa de dinheiro para o exterior;

- ressalte-se que a presunção contida no dispositivo citado (CTN, art. 43, II) não é absoluta, mas relativa, na medida em que admite prova em contrário;

- trata-se de prova que deve ser feita pelo próprio contribuinte interessado, uma vez que a legislação define o acréscimo patrimonial não justificado como fato gerador do Imposto de Renda, sem impor outras condições ao sujeito ativo, além da demonstração do referido desequilíbrio (cita doutrina de Jose Luiz Bulhões Pedreira);

- dessa forma, não é a autoridade lançadora quem presume a omissão de rendimentos, mas a lei, especificamente a Lei nº 7.713, de 1988, art. 32, § 1º;

- provada pelo Fisco a aquisição de bens e/ou aplicações de recursos, cabe ao Contribuinte a prova da origem dos recursos utilizados, ou seja, ocorre a inversão do ônus da prova;

- aduz a decisão atacada que não consta dos autos prova suficiente de que a atuada é responsável pelas remessas para o exterior apontadas pela Fiscalização;

- contudo, consta nos autos documento produzido por meio de elementos obtidos nos trabalhos desenvolvidos pela Equipe Especial de Fiscalização, instituída pela Portaria nº 463, de 2004, identificando as remessas para o exterior tendo como ordenante a atuada;

- faz-se oportuno tecer um relato histórico dos fatos que levaram ao procedimento fiscal e à exigência imputada ao Contribuinte, já que foi identificado como ordenante de remessas de recursos ao exterior;

- decorre o procedimento de uma operação mais abrangente, desencadeada por autoridades públicas nacionais no combate à transferência ilícita de recursos ao exterior e aos crimes correlacionados, destacando-se o crime de lavagem de dinheiro;

- foi constatada pelo Banco Central e pelo Ministério Público Federal a remessa de quantias milionárias para o exterior por meio de contas CC5 mantidas em instituições financeiras em Foz do Iguaçu, tendo sido instaurado inquérito policial;

- no curso das investigações houve o afastamento do sigilo bancário da empresa "Beacon Hill Service Corporation", que atuava como preposto bancário-financeiro de pessoas físicas ou jurídicas e utilizava-se de contas/subcontas mantidas no "JP Morgan Chase Bank";

- a Promotoria do Distrito de Nova Iorque apresentou as mídias eletrônicas e documentos contendo dados financeiros da empresa Beacon Hill e, de posse dessa documentação, o Departamento de Polícia Federal emitiu Laudos Periciais, a fim de trazer elementos de prova necessários a subsidiar os esclarecimentos dos fatos relativos às movimentações financeiras;

- os dados obtidos no afastamento de sigilo e na investigação criminal foram transferidos à Secretaria da Receita Federal conforme decisões judiciais;

- foi elaborado o Laudo de Exame Econômico-Financeiro, do qual consta que a íntegra das informações existentes nas ordens de pagamento encontradas no material disponibilizado pela Promotoria do Distrito de Nova Iorque constaram dos anexos do Laudo, por meio de relatório analítico, no qual se descreveu cada uma dessas ordens, a fim de permitir à autoridade solicitante o conhecimento amplo e irrestrito da referida base de dados;

- os dados de tais anexos foram gravados em um meio digital de armazenamento denominado CD-R (Compact Disc Recordable), tipo de mídia óptica que permite a gravação permanente de informações sem a possibilidade de alterações posteriores, e, para garantir a integridade das informações armazenadas no CD-R, foi efetuada autenticação eletrônica dos arquivos, utilizando-se um programa que implementa o algoritmo de domínio público MD5, que funciona como uma função matemática que trabalha sobre o conteúdo de um arquivo e produz um resultado específico (a integridade do conteúdo é garantida em razão da ínfima probabilidade de que dois ou mais arquivos produzam o mesmo resultado);

portanto, ao contrário do afirmado pela decisão atacada, resta totalmente afastada qualquer alegação de “fragilidade” ou “incerteza” da prova apresentada pelo Fisco;

- ao contrário do alegado na decisão recorrida, a fiscalização trouxe aos autos a prova da ocorrência do fato gerador, que lhe cabia;

- os documentos comprovam que a autuada constou como ordenante de remessa para o exterior no valor total de US\$ 60,000.00, e como visto, originou-se a partir dos dados e arquivos eletrônicos disponibilizados pela Justiça Federal, e do Laudo Pericial elaborado pelo INC, constatado nos documentos acostados aos autos o rigor na elaboração do laudo supracitado, a lisura dos peritos criminais do Departamento de Polícia Federal envolvidos e a confiabilidade dos dados (pela total impossibilidade de eles sofrerem qualquer tipo de alteração), não havendo necessidade de qualquer outra prova adicional;

- a alegação de que a Contribuinte não efetuou as remessas para o exterior e de que os recursos não lhe pertenciam, não se sustenta;

- como já dito, os documentos juntados aos autos pela fiscalização tem força probante suficiente para sustentar a ocorrência das remessas e demonstrar que a autuada era a ordenante de tais remessas, sendo que é esse fato que dá sustentação à imputação de que houve acréscimo patrimonial a descoberto;

- assim, caberia à Contribuinte exercer seu direito de defesa para demonstrar que tal fato não ocorreu;

- poderia, para esse fim, por exemplo, conseguir declaração do JP Morgan Chase Bank de que nunca originou remessa de recursos para qualquer conta mantida naquela instituição financeira norte-americana e/ou de que o ordenante das remessas seria outra pessoa;

- outrossim, não se verifica nos autos qualquer indicação de que o contribuinte tenha tomado qualquer medida, seja perante a Polícia ou perante o Poder Judiciário, para verificação da utilização indevida de seu nome nestas operações;

- assim, conquanto a contribuinte alegue que não existem provas de que tenha realizado as citadas remessas, essa não é a verdade dos autos, como se viu, pelo que as provas acostadas são suficientes para comprovar as remessas a ele atribuídas;

- observa-se que foi a contribuinte que não se desincumbiu de seu ônus probatório, limitando-se a meras alegações;

- nesse teor, a decisão recorrida, ao acolher as alegações da autuada, encontra-se em sentido diametralmente oposto à jurisprudência mantida neste Conselho Administrativo;

- o ônus de provar o acréscimo patrimonial era da fiscalização e ela o fez;

- se a contribuinte alega que não realizou determinada aplicação/dispêndio, cabe a ela ou provar a falsidade/ilegitimidade do documento que amparou a conclusão do Fisco, ou provar que não incorreu no dispêndio indicado e/ou não realizou a aplicação especificada;

- essas provas não são impossíveis de serem obtidas, consoante já alinhavado acima – ex.: documento da JP MORGAN atestando a inexistência ou não ocorrência ou ainda a não titularidade dessas operações;

- essa é a chamada prova do "fato impeditivo, extintivo ou modificativo" a que se refere o art. 333 do Código de Processo Civil;

- percebe-se, portanto, que o Fisco comprovou o acréscimo patrimonial a descoberto, concretizado pelas Ordens de Remessa devidamente descritas, bem como no Termo de Verificação Fiscal acostados aos autos, por tratar de aplicação de recursos não respaldada por rendimentos declarados/comprovados;

- por conseguinte, o Fisco estava autorizado a realizar o lançamento;

- o ônus da prova em contrário, nos termos do artigo 3º, §1º, da Lei nº 7.713/1988, caberia à Contribuinte que, no entanto, limitou-se a apenas negar a conduta, sem trazer prova da origem dos recursos;

Ao final, a Fazenda Nacional pede que seja conhecido e provido o Recurso Especial, reformando-se o acórdão recorrido.

Cientificada do acórdão, do Recurso Especial da Procuradoria e do despacho que lhe deu seguimento em 15/04/2016 (Termo de Vista de Processo de e-fls. 514), a responsável, em 02/05/2016, ofereceu as Contrarrazões de e-fls. 521 a 544, contendo as seguintes considerações:

Da necessidade de julgamento em conjunto do presente processo com os processos lavrados contra os demais herdeiros

- o presente processo administrativo pretende apurar supostas irregularidades no recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Física do Sr. Aldir Raposo Martins, referentes aos anos-calendário de 2002 e 2003, tendo culminado na formalização, após o seu falecimento, de lançamento tributário em face da Contribuinte e dos demais herdeiros originando, também, os processos administrativos nº 18471.000062/2007-15 (Laise Martins), nº 18471-000.064/2007-12 (Leila Martins), 18471.000065/2007-59 (Araunã Martins) e nº 18471.000063/2007-60 (Flávio Martins), todos decorrentes da mesma fiscalização e dos mesmos fatos;

- dessa forma, requer-se, desde já, a reunião de todos os processos administrativos, para que se tenha um julgamento coerente e acobertado pela segurança jurídica merecida.

Da admissibilidade do Recurso Especial

- o presente recurso deve ser desprovido, eis que o pedido formulado pela Fazenda Nacional implica necessariamente a incursão das circunstâncias fáticas e probatórias da lide, o que é vedado em sede de apelo especial, em consonância com o art. 67 do RICARF;

- o Recurso Especial tem como fundamento o fato de que, *"enquanto o acórdão recorrido afastou a exigência sob o argumento da fragilidade da prova apresentada pelo Fisco, o acórdão supostamente paradigma manteve o lançamento sob o fundamento de que o ônus da prova nesses casos cabe ao contribuinte"*;

- sucede que, ao contrário do que sustenta a Fazenda Nacional, enquanto o acórdão recorrido reconheceu que, no presente caso, o Fisco não apresentou provas suficientes de remessa de recursos para o exterior por parte do *de cuius*, o acórdão citado como paradigma entendeu que, naquele caso, essa prova foi feita;

- assim, aferir novamente se o Fisco apresentou provas nos autos de que o *de cuius* realizou remessas de recursos para o exterior significaria incorrer na releitura dos seus fatos e circunstâncias, o que é vedado em sede de apelo especial e impõe a improcedência do Recurso Especial.

Da improcedência do Recurso Especial

- não se perca de vista que um dos poucos elementos utilizados como "prova" das alegadas infrações apontadas no Auto de Infração - isto é, o Laudo nº 1.033/04-INC - ressalva, de forma categórica e cristalina, que o nome do cliente que determina a ordem de pagamento (*order costumer*) apontado na mídia eletrônica não constitui, necessariamente, o remetente original;

- para que fique claro: os nomes que constam na lista elaborada pela autoridade fiscal não apenas prescindem de outros elementos que comprovem a sua veracidade, como, pior, são colocados em xeque pelos próprios peritos que analisaram as mídias eletrônicas e os documentos;

- é sabido que os arquivos magnéticos, na verdade, servem apenas para municiar o Fisco de informações prévias acerca de supostas operações dos sujeitos passivos, a fim de que, constatados indícios por meio deles, proceda-se a uma verificação mais rigorosa nos documentos que atestam a ocorrência dos fatos jurídicos tributários;

- entretanto, como se sabe, o Termo de Verificação Fiscal deixa claro e foi confirmado pela Turma Julgadora de Segunda Instância, essa verificação não foi realizada no caso do *de cuius*;

- cabe mencionar que a melhor doutrina brasileira aponta a necessidade de um aprofundamento nas investigações iniciadas com base em indícios contidos em mídias eletrônicas, a exemplo do professor Paulo de Barros Carvalho e Maria Rita Ferragut;

- em verdade, a realidade atual - bem como a realidade da época em que os fatos ocorreram - está completamente dominada pelos avanços tecnológicos, principalmente no campo da informática, o que coloca o homem e, portanto, os Contribuintes, diante de uma realidade totalmente nova, anteriormente inimaginável;

- um dos maiores problemas decorrentes do descompasso entre a evolução tecnológica e a evolução do ordenamento positivo reside na autenticidade, tanto do documento quanto do agente que atua pela Internet;

- nesse sentido a doutrina do professor Marco Aurélio Greco, que ao tratar desse aspecto parece prever o caso sob análise;

- é autêntico e verídico que os documentos disponibilizados para o Ministério Público e repassados à Receita Federal contêm informações iguais à da base de dados da instituição financeira norte-americana, o que não significa que as informações que compõem esse banco de dados efetivamente gozem deste *status*;

- as informações podem ter sido objeto de burla ou simplesmente de falsidade ideológica dos que as produziram e forneceram à instituição financeira;

- aliás, disso a Contribuinte tem certeza, porque o *de cujus* nunca teve qualquer relação com os "doleiros" que, segundo consta no Termo de Verificação Fiscal, movimentaram as referidas contas-correntes no exterior, utilizando - desautorizadamente - o nome dele;

- de fato, no caso em tela, o *de cujus* teve seu nome utilizado à sua revelia, para a prática de atos ilícitos, e a "prova" - repita-se, isolada - em que se calcou o Auto de Infração é mera reprodução de um registro, feito em conta corrente de um terceiro, que carece de qualquer credibilidade, e com quem o *de cujus* nunca teve qualquer relação;

- desse modo, a presunção adotada pelo Fisco - de que o *de cujus*, por ter seu nome nos arquivos, realizou as transações financeiras - é descabida e até mesmo irresponsável, uma vez que ao agir no "atacado", em um "trabalho padrão", não apresenta os elementos que fundamentem sua conclusão e provem o alegado;

- além disso, nenhum dos dispositivos legais que a Fiscalização utilizou para tipificar a infração permite esse tipo de presunção;

- e mais: é cediço que não é possível se apresentar prova incontestada de fato negativo, muito menos nos casos de responsabilidade por sucessão, quando a suposta infração não foi cometida por aquele que está sendo diretamente responsabilizado, como ocorre no auto que ora se impugna;

- por esta razão, caberia ao autuante aprofundar a investigação, obter provas concretas e examiná-las;

- desta forma, deve-se afastar por completo a existência de acréscimo patrimonial a descoberto no mês de agosto de 2002, e a consequente tributação pelo IRPF.

Ao final, o Contribuinte pede o não provimento do recurso, indicando o endereço de seus advogados para recebimento de quaisquer intimações.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos para o seu conhecimento.

O processo trata de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física dos exercícios de 2003 e 2004, anos-calendário de 2002 e 2003, respectivamente, tendo em vista a apuração de Acréscimo Patrimonial a Descoberto, acrescido multa de 10% e juros, relativo ao ano-calendário de 2002; e rendimentos excedentes ao Lucro Presumido/Arbitrado pagos a sócio ou acionista, acrescido de multa de 75% e juros, relativo ao ano-calendário de 2003.

Conforme consta do Termo de Constatação de Infração (e-fls. 144 a 148), trata-se de ação fiscal levada a efeito no espólio de Aldir Raposo Martins, que implicou lançamento de crédito tributário em face da Contribuinte acima identificada, na qualidade de responsável pela sucessão (herdeira), na proporção de 12,5%.

O Colegiado recorrido deu provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir da apuração do Acréscimo Patrimonial a Descoberto (APD) do exercício de 2003 a remessa de recursos ao exterior no valor de U\$ 60.000,00 e cancelar a multa de ofício aplicada no exercício de 2004.

A Fazenda Nacional, em seu Recurso Especial, visa rever a **força probante dos documentos que sustentam o lançamento em autuações decorrentes do mesmo procedimento fiscal e o ônus da prova (caso “Beacon Hill”)**.

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte alega o não cabimento de rediscussão de matéria fático-probatória em Recurso Especial de Divergência.

Com efeito, trata-se de Recurso Especial de Divergência e esta somente se caracteriza quando, em face de situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas, em função de interpretações diferentes conferidas à legislação tributária, de plano descartando-se a divergência que envolva simplesmente a valoração de provas.

Entretanto, a jurisprudência desta Turma sempre ressaltou as situações específicas em que, embora se trate de provas, é possível a demonstração de divergência, a saber: casos em que se coteja não a prova, em si, mas sim um critério de análise da prova, relativamente a uma mesma matéria de mérito (ex: glosa de despesas médicas, depósitos bancários sem identificação de origem e outras); casos em que, embora estejam envolvidos Contribuintes diversos, o conjunto probatório possui identidade (ex: caso "Beacon Hill", cujas autuações são ancoradas em um único procedimento fiscal, em que se aplica a mesma metodologia); e os casos que envolvam a chamada "divergência pura", como passaram a denominar os próprios recorrentes, ou seja, os casos em que recorrido e paradigma tratam de processos de mesma matéria, ou da mesma operação, envolvendo o mesmo Contribuinte.

Com estas considerações, ainda que no presente caso se trate evidentemente de matéria de prova, é possível a apreciação, em sede de Recurso Especial, visto que todos os julgados são referentes a autuações que apuraram acréscimo patrimonial a descoberto, a partir de investigações relativas à CPI do Banestado, em face de Contribuintes que movimentaram recursos por meio da empresa “Beacon Hill Service Corporation” e que, a despeito da similitude fática verificada entre os conjuntos probatórios produzidos pelas autoridades fiscais (documento da Equipe Especial de Fiscalização da SRF e Laudo de Exame Econômico-Financeiro do Instituto de Criminalística), as soluções adotadas foram diversas em relação à força probante dos documentos que embasaram os respectivos lançamentos, e é sob esse aspecto que a matéria será examinada na Instância Especial.

Nesse passo, está clara a existência do dissídio jurisprudencial, uma vez que no caso do acórdão recorrido, diante da negativa do sujeito passivo sobre a autoria das operações questionadas pela Fiscalização, o Colegiado considerou que o conjunto probatório apresentado na autuação não seria suficiente para comprovar a titularidade dos recursos movimentados no exterior, afastando o lançamento por insuficiência de provas. Nos paradigmas, ao contrário, ainda que o Contribuinte tenha alegado o desconhecimento das operações de remessas, o Colegiado entendeu estar demonstrada sua vinculação com os recursos movimentados no exterior face ao conjunto probatório apresentado pela Fiscalização.

Confira-se os trechos trazidos à colação pela Fazenda Nacional, que evidenciam a divergência alegada:

Acórdão Recorrido

Deve-se, ainda, observar que o direito probatório brasileiro consagra a possibilidade de uso da prova indiciária. Entretanto, no caso do uso das provas indiciárias (indiretas), é ônus do agente fiscal contextualizar os elementos de prova juntados, tratando de articulá-los de forma tal a demonstrar a inequívoca conduta ilícita do contribuinte. Se do cruzamento dos elementos de prova coletados não resultar como possível apenas aquele

resultado afirmado pelo agente fiscal, sem vigor restará o cenário construído, o que, via de regra, demanda aprofundamento da investigação.

(...)

É certo, ainda, que nas mencionadas planilhas eletrônicas o nome do de cujus vinha acompanhado de endereço, que coincide com o indicado em suas Declarações de Ajuste Anual, de modo que são fortes os indícios de o de cujus ter realizado a remessa de recurso indicada no Auto de Infração. No entanto, tais fatos são apenas indiciários. Não se pode descartar a possibilidade de uso indevido do nome do contribuinte.

Vale ressaltar que não foram acostados aos autos documentos assinados pelo de cujus ou mesmo fornecidos por instituições financeiras brasileiras ou americanas, os quais indicassem o de cujus como ordenante de recursos ao exterior. O nome do de cujus aparece nas ordens de pagamentos por indicação dos titulares das contas e subcontas da Beacon Hill Service Corporation (doleiros). Tais informações não são inteiramente confiáveis, dado que os doleiros poderiam, na intenção de encobrir o verdadeiro titular dos recursos, mencionar um nome qualquer.

Desta forma, tem-se que os elementos trazidos pela autoridade fiscal aos autos não são suficientes para comprovar, de forma inequívoca, que o de cujus realizou as remessas de recursos ao exterior, de modo que tais valores – correspondentes à remessa de recursos ao exterior, devem ser excluídas do demonstrativo de variação patrimonial a descoberto.

Destaque-se, ainda, que exigir que os herdeiros do de cujus trouxessem aos autos documentos que atestassem a impossibilidade de sua sujeição passiva, conforme sugerido pelo relator do voto vencido, equivale a exigir a apresentação de prova negativa, sendo certo que não se pode esquecer que o ônus da prova, quando da imputação de infração de omissão de rendimentos, é da autoridade fiscal. Ou seja, não é o caso de o contribuinte ter que provar que não fez a remessa de recursos para o exterior e sim de a autoridade fiscal demonstrar, de forma inequívoca, que a remessa foi realizada pelo contribuinte.

Acórdão Paradigma nº 9202-002.492

Trata-se de uma única remessa, no valor de US\$ 50.000,00, cuja autuação foi desmembrada entre o contribuinte e sua esposa, Angela Maria Reis Cavalcante Freitas, atribuindo-se 50% para cada um. Esse processo é o de nº10580.010888/2006-62 e foi julgado nesta Segunda Turma em 08/11/2012, oportunidade em que foi prolatado o Acórdão 9202002.455. Nesse passo, relativamente ao acréscimo patrimonial apurado em junho de 2002, em função da remessa ao exterior, adoto o brilhante voto condutor, da lavra do Ilustre Conselheiro Elias Sampaio Freire, e passo à sua transcrição, como minhas próprias razões de decidir, promovendo as necessárias adaptações:

(...)

No presente caso, em que pese que o contribuinte afirme não tem qualquer conhecimento sobre a empresa Beacon Hill Service Corporation, e que o lançamento ocorreu tendo por base em indícios, verifica-se nos autos, que o contribuinte juntamente com seu cônjuge, Sra. Ângela Maria Reis Cavalcante Freitas, foram ordenantes de uma remessa ao exterior, de US\$ 50.000 (cinquenta mil dólares), fls. 26, para serem creditados na conta de YORK NY 100223703, devidamente comprovados pelo Laudo de Exame Econômico Financeiro de Peritos Criminais Federais, fls. 27/34.

Ao contrário do que alega o contribuinte, em sede de Contra-Razões, documento em que ele, juntamente com seu cônjuge, constam como ordenantes de remessa ao exterior, não podem ser considerados como meros indícios e sim devem ser considerados como prova cabal da sujeição passiva.

Com efeito, as provas contidas nos autos demonstram a participação do contribuinte na operação de remessa de dólar ao exterior, realizando significativa movimentação financeira, quando comparada aos rendimentos declarados, à margem do sistema financeiro nacional e sem a devida menção na declaração de imposto de renda.

Ademais, há de se ressaltar que o objetivo da análise patrimonial é verificar a situação do contribuinte, pela comparação, em determinado período, dos valores que ingressaram no seu patrimônio (origens de recursos) com aqueles efetivamente saídos (aplicações de recursos); a metodologia permite detectar se houve excesso de aplicações com relação as origens de recursos, situação que somente pode ser explicada pela omissão de rendimentos por parte do contribuinte; em outras palavras, a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto pressupõe a disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

No caso sob exame, como o contribuinte ordenou a remessa de US\$ 50.000,00 (cinquenta mil dólares americanos) em 11 de junho de 2002, juntamente com o seu cônjuge, Ângela Maria Reis Cavalcante Freitas, que também foi fiscalizada pela remessa acima explicitada, e ambos negaram a titularidade do referido valor, foi considerada pela fiscalização como sendo US\$ 25.000,00 para cada um dos contribuintes.

Destarte, a remessa de numerário para o exterior foi, então, considerada como aplicação de recursos do contribuinte e confrontadas com as fontes ou origens dos recursos comprovadas, para fins de apuração de variação – patrimonial, consoante os Demonstrativos de Evolução Patrimonial, tendo sido apurado acréscimo patrimonial a descoberto, o que evidenciou a omissão de rendimentos perante o Fisco.

Saliente-se que, para comprovar a existência de acréscimo patrimonial por parte do contribuinte, a fiscalização elaborou demonstrativo em que comparou a cada mês o total de recursos disponíveis pelo mesmo, versus as aplicações destes recursos.

A sistemática de se considerar a remessa ao exterior como aplicação de recursos está correta, eis que, por óbvio, a aplicação de recursos em uma conta bancária é, indubitavelmente, uma aplicação de recursos do contribuinte e, como tal, deve, necessariamente, estar amparada em rendimentos tributáveis, isentos/não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

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

O fisco se desincumbiu do ônus de tornar evidente o fato constitutivo do seu direito, ou seja, demonstrar o excesso de gastos sobre a origem de recursos. E isto está perfeitamente evidenciado nos autos.

Diante desse fato, compete ao contribuinte comprovar, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, que tais dispêndios foram suportados por rendimentos tributáveis, isentos ou tributados exclusivamente na fonte, visto que é dele, e não do Fisco, o dever de provar a origem dos rendimentos.

Nesse contexto, a mera alegação de que não efetuou as operações apontadas pela fiscalização, desacompanhada de qualquer outro meio de prova, não é suficiente para elidir a tributação.

Portanto, devem ser considerados como aplicações de recursos no demonstrativo de análise da evolução patrimonial os valores relativos às remessas de recursos para o exterior. (grifo nosso)

Acórdão Paradigma nº 2801-00.245

No presente caso, a fiscalização apurou que houve acréscimo patrimonial a descoberto com excesso de aplicações sobre origens não respaldadas por rendimentos declarados pela Recorrente, o que gerou a apuração de patrimônio descoberto.

Em que pese a Recorrente afirmar não ter qualquer conhecimento sobre a empresa Beacon Hill Service Corporation, e que o lançamento ocorreu tendo por base em indícios, tal alegação não merece acolhida.

Verifica-se, nos autos, às folhas 170 e seguintes, que a Recorrente, juntamente com seu cônjuge, Sr. Paulo Roberto Tannus Freitas, foram ordenantes de uma remessa ao

exterior, de US\$ 50.000 (cinquenta mil dólares), fls. 26, para serem creditados na conta de YORK NY 10022-3703, devidamente comprovados pelo Laudo de Exame Econômico Financeiro de Peritos Criminais Federais, fls. 27/34.

Tais documentos, diferentemente do que afirma a Recorrente, não podem ser atribuídos como “meros indícios”.

Com efeito, as provas contidas nos autos demonstram a participação da Recorrente na operação de remessa de dólares ao exterior, realizando significativa movimentação financeira, quando comparada aos rendimentos declarados, à margem do sistema financeiro nacional e sem a devida menção na sua declaração de imposto de renda.

A Lei 7.713/88, assim dispõe:

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

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

Em consonância com o preceito legal citado, o Regulamento do Imposto sobre a Renda, editado pelo Decreto 3.000/99, assim dispõe:

“Art. 55. São também tributáveis (...):

XIII – as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.”

Como verificado pela legislação acima, a Lei 7.713/88 estatui com clareza, que a diferença a maior apurada entre os dispêndios da contribuinte e as origens dos recursos cria uma presunção de omissão de receita, cabendo a própria Recorrente o dever de comprovar que o referido acréscimo patrimonial encontra-se justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou tributação definitiva, o que não o fez.

Portanto, o lançamento referente ao acréscimo patrimonial a descoberto, deve ser mantido, conforme julgado pela DRJ.”

Assim, uma vez que o cotejo realizado pela Fazenda Nacional efetivamente demonstra existir a divergência alegada, e, em se tratando de situação que, conforme jurisprudência desta 2ª Turma da CSRF, comporta a demonstração de divergência quanto ao critério de análise de prova, já que, embora estejam envolvidos Contribuintes diversos, o conjunto probatório possui similaridade, **conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e passo a analisá-lo.**

O apelo visa rediscutir a **força probante dos documentos que sustentam o lançamento em autuações decorrentes do mesmo procedimento fiscal e o ônus da prova (caso “Beacon Hill”).**

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte pediu também o julgamento conjunto do presente processo com os processos nºs 18471.000062/2007-15, 18471.000063/2007-60, 18471-000.064/2007-12 e 18471.000065/2007-59, lavrados em face dos demais herdeiros do espólio, Laise Martins, Flávio Hipólito da Costa Martins, Leila Martins e Araunã Hipólito da Costa Martins. Entretanto, tal pedido perdeu o seu objeto, já que ditos processos já foram julgados, prolatando-se os Acórdãos nºs 9202-006.269, de 29/11/2016, e 9202-007.451, 9202-007.452 e 9202007.453, todos de 13/12/2018.

Quanto ao mérito, trata-se de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, em função da remessa de numerário ao exterior, no valor de US\$ 60.000,00, em 16/08/2002, com

base em informações veiculadas em relatórios da Secretaria da Receita Federal, decorrentes de Laudos Técnicos do Instituto Nacional de Criminalística (INC), elaborados a partir de mídias eletrônicas e documentos apresentados pela Promotoria do Distrito de Nova Iorque à Comissão Parlamentar de Inquérito/CPMI do Banestado (e-fls. 25 a 39), em que está apontada transação em que Aldir Raposo Martins aparece como ordenante/beneficiário de divisas, por meio das contas/subcontas mantidas/administradas no Banco Chase de Nova York por BHSC Beacon Hill Service Corporation.

Tratando-se de ação fiscal levada a efeito no espólio de Aldir Raposo Martins, cuja partilha de bens foi homologada em 30/08/2004, o lançamento do crédito tributário foi efetuado em face da meeira e demais sucessores, dentre eles a Contribuinte em epígrafe, na proporção de 12,5%.

Como já registrado, a operação ora tratada foi objeto de quatro julgados, relativos aos demais herdeiros, dentre os quais o Acórdão nº 9202-006.269, proferido pela ilustre Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, na sessão de 29/11/2016, oportunidade em que acompanhei o voto da Relatora no tocante ao mérito, e cujos fundamentos colaciono como minhas razões de decidir:

Conforme mencionado no relatório, trata-se de auto de infração para cobrança de Imposto de Renda Pessoa Física lavrado em razão da apuração de acréscimo patrimonial a descoberto. Consta do TVF que a ação fiscal teve como base, entre outros dispositivos, os art. 55, XIII, 806 e 807 do Decreto nº 3.000/99 RIR:

Art.55.São também tributáveis:

...

XIII- as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva;

Art.806.A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição do patrimônio (Lei nº 4.069, de 1962, art. 51, §1º).

Art.807. O acréscimo do patrimônio da pessoa física está sujeito à tributação quando a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos e de bens, não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se o contribuinte provar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.

O acórdão recorrido, analisando o lançamento entendeu pela aplicação da Súmula CARF nº 67, fato contestado pela Fazenda Nacional em seu recurso especial.

Referida súmula possui a seguinte redação:

Súmula CARF nº 67: Em apuração de acréscimo patrimonial a descoberto a partir de fluxo de caixa que confronta origens e aplicações de recursos, os saques ou transferências bancárias, quando não comprovada a destinação, efetividade da despesa, aplicação ou consumo, não podem lastrear lançamento fiscal.

Para melhor interpretação do seu texto, se faz essencial analisarmos o teor dos acórdãos de derem origem a aprovação da súmula que conforme consta no sítio deste Conselho seriam as decisões: CSRF/01-04.603, acórdão nº 106-17.156, acórdão nº 106-15.820, acórdão nº 104-19.123 e acórdão nº 104-17.359.

Todos os acórdãos, julgando lançamentos de IR sobre acréscimo patrimonial a descoberto concluíram ser essencial que a autoridade fiscal demonstre o efetivo ganho

patrimonial do contribuinte, não se admitindo a presunção da sua existência por meio da análise de meras transferências bancárias, recebimento de depósitos e emissão de cheques.

Salvo melhor juízo, para os citados julgados tais lançamentos somente subsistem se restar comprovado um incremento patrimonial, afinal 'acréscimo patrimonial' denota a idéia de uma riqueza nova a qual se caracteriza pelo excesso verificado entre todos os investimentos e despesas efetuados pelo contribuinte na obtenção desses novos ingressos em seu patrimônio. É em razão disso e com base no art. 55, XIII, 806 e 807 do Decreto nº 3.000/99 – RIR que se exige que os lançamentos de APD sejam precedidos pela demonstração da evolução mensal patrimonial do contribuinte com base no seu 'fluxo de caixa' e ainda que haja outros elementos que corroborem com os indícios 'bancários' apurados pela fiscalização.

Entre os acórdãos que deram origem à súmula, vale citar a conclusão dos acórdãos 104-17.359, 104-19.123 e 106-17.156.

No primeiro acórdão a relatora, conselheira Leila Maria Scherrer Leitão, nos explica que não há qualquer impropriedade no lançamento de APD quando o levantamento se dá por meio do confronto entre 'origens/receitas' e 'aplicações/despesas', pois o sujeito passivo tem conhecimento da acusação, da infração tipificada, dos itens que a compõe, das provas levantadas pelo fisco podendo e devendo exercer seu direito de defesa por meio da apresentação de provas; de toda forma, deixa claro que a Fazenda não pode se furtar a comprovar a existência concreta do fato gerador.

Neste cenário, derrubou parte do lançamento que tributava APD com base exclusivamente em cheques emitidos, extratos e depósitos bancários tidos como prova bastante da omissão de rendimentos e não apenas como indício a ser investigado e corroborado com outros elementos probatórios que autorizassem, em conjunto, a formação da convicção.

No outro acórdão que deu origem à Súmula, o de nº 104-19.123, o relator bem delimitou o caso:

Não caberia a afirmação de que o lançamento no caso concreto não se baseara exclusivamente em extratos bancários (emissão de cheques), data vênua, improcede posto que não foi trazida aos autos nenhuma prova, ou sequer fortes indícios, de que o contribuinte realizara operações cujos resultados omitira ao fisco, depositados em sua conta corrente bancária Tudo não passou de presunção. E de presunção não autorizada por lei.

De qualquer sorte, afigura-se inegável, apesar da tributação ter origem em demonstrativos conhecidos por "fluxo de caixa", "fluxo financeiro" e "demonstrativos de origens e aplicações de recursos", "demonstrativos de evolução patrimonial", etc, que a origem da base de cálculo do tributo tomou exclusivamente como objeto de apuração os cheques emitidos (sem investigação) como renda consumida. Ora, tal procedimento que já não encontrava respaldo na jurisprudência do Egrégio Tribunal Federal de Recursos, foi definitivamente afastado pelo Decreto-lei n.º 2.471, de 1988.

Por fim, vale a análise do acórdão 106-17.156 cujos acontecimentos fáticos se deram nas mesmas circunstâncias do lançamento ora analisado - caso BANESTADO. No caso lá analisado além do fiscal ter deixado de realizar o confronto com base no 'fluxo de caixa' (conflito entre os recebidos e as aplicações mensais) do contribuinte, entendeu também o Colegiado que as provas eram frágeis; o fiscal no entendimento do colegiado sem qualquer apuração de ganho efetivo utilizou-se exclusivamente das informações de remessa de divisa para o exterior à margem do sistema financeiro como prova robusta da ocorrência do fato gerador o que motivou o cancelamento do auto de infração. Importante transcrever parte do voto:

A base de cálculo tributável teve origem em transações financeiras efetuadas em contas mantidas nos bancos americanos JP Morgan Chase/Beacon Hill-Chello, Merchants Bank, Lespan Tbl e MTB Hudson Bank, nas quais o recorrente figuraria como ordenante de tais transações. A autoridade autuante converteu cada transação pela

taxa de conversão US\$/Reais (disponível no sisbacen PTAX) da data da operação, tributando cada valor como omissão de rendimentos, em decorrência de variação patrimonial não respaldada por rendimentos declarados. Como consectário do imposto autuado, foi lançada a multa de ofício de 150%, já que o Auditor-Fiscal entendeu que a conduta do recorrente se subsumiu àquela do art. 44, II, da Lei nº 9.430/96.

De plano, a autoridade autuante não poderia, simplesmente, considerar que as transações atribuídas ao recorrente seriam a base de cálculo do imposto lançado, como se o contribuinte não tivesse recursos declarados para fazer frente às remessas a si atribuídas. Ora, é cediço que a apuração da infração denominada "Acréscimo Patrimonial a Descoberto" deve ser feita a partir da metodologia de fluxos de caixa mensais, confrontando as origens (rendimentos declarados de todas as origens) com as aplicações de recursos (dispêndios efetuados pelo contribuinte). Assim procedendo, no mês em que as aplicações excederem as fontes de recursos, surge o acréscimo patrimonial a descoberto.

Ocorre que a fiscalização assim não procedeu, considerando as meras transações como excesso de aplicações. Não houve qualquer confronto entre as origens e aplicações de recursos, não se podendo dizer, então, em que mês ocorreu o eventual excesso de aplicações sobre as fontes de recursos, ou se efetivamente houve acréscimo patrimonial a descoberto ao cabo de quaisquer dos anos-calendário em debate, já que a autoridade não solicitou esclarecimento sobre as origens de recursos e demais dispêndios do contribuinte, confrontando-os, aplicações e fontes, como exigido pelo art. 806 c/c o art. 807 do Decreto nº 3.000/99.

E acrescenta:

No caso aqui em debate, as transferências em bancos norte-americanos, imputadas ao contribuinte, foram consideradas como aplicação de recursos. Para tanto, seria necessário que a autoridade autuante comprovasse como tais transferências beneficiaram o recorrente, quer por consumo, quer por aumento patrimonial, isso, repise-se, superando as questões anteriores da fragilidade probatória e da ausência do confronto das origens com as aplicações. Ocorre que não há qualquer prova nos autos demonstrando que o contribuinte tenha se beneficiado das remessas em debate, na via do consumo ou da aplicação de recursos.

Observamos, portanto, que a súmula foi editada em um cenário onde a fiscalização de forma equivocada, diante da simples não comprovação pelo contribuinte da origem de valores apurados em razão de informações bancárias, utilizava-se de uma presunção cuja aplicabilidade deveria estar acompanhada da existência de outros elementos que levassem a conclusão da ocorrência de um incremento patrimonial. Ou seja, a súmula não afasta a possibilidade de que transferências bancárias sejam classificadas como aplicações de recurso, o que ela veda é que somente essa informação sirva como razão para sustentar lançamento de APD.

Partindo-se dessa premissa nos resta apurar se no caso ora julgado haveria espaço para aplicação da Súmula CARF nº 67.

Na parte que nos interessa, o fato gerador atribuído ao contribuinte como acréscimo patrimonial restou caracterizado pela fiscalização em razão da remessa de valores pra contas bancárias de instituições financeiras localizadas no exterior. Tomou-se como informações os dados compartilhados entre a Receita Federal do Brasil, a Polícia Federal e órgãos do Poder Judiciário em investigação que ficou conhecida como operação BANESTADO. Diante dos dados analisados pela fiscalização o APD foi assim apurado:

Remessa para o exterior – Outros dispêndios – Conforme informação extraída da documentação constante da Representação Fiscal nº. 3172/05 (fls.) que registra uma remessa de divisas, da qual o contribuinte seria o ordenante/beneficiário, através de ordem identificada no valor de US\$ 60.000,00 (sessenta mil dólares americanos), efetuada em 16/08/2002 (fls), considerando o Laudo nº. 1033/04-INC de Exame Econômico-Financeiro elaborado pelo Instituto Nacional de Criminalística do

Departamento de Polícia Federal (fls), onde está apontada transação em que o Contribuinte em tela aparece como ordenante/beneficiário de divisas, através das contas/subcontas mantidas/administradas no Banco Chase de Nova York por BHSC Beacon Hill Service Corporation, Agent for Midler Corp., ficou constatado que a origem dos recursos utilizados nesta transação não ficou comprovada pelo Contribuinte, apesar de devidamente intimado e reintimado.

O contribuinte foi intimado, através do Termo de Intimação Fiscal lavrado em 07/08/2006 (fls.) e reintimado através do Termo de Re-Intimação Fiscal lavrado em 24/08/2006 (fls.) a comprovar, com documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados, apurados com base em Laudo Pericial Federal nº. 1033/04-INC, emitido pelo Instituto Nacional de Criminalística do Departamento de Polícia Federal, onde fica identificada transação em que o contribuinte acima qualificado aparece como ordenante/beneficiário de remessa de divisas para o exterior no valor de US\$ 60.000,00 (sessenta mil dólares americanos), em 16/08/2002, conforme transferência nº. 398550022FS, para débito de conta mantida no Dresdner Bank Lateinamerika AG, e a crédito de subconta mantida no Banco Chase de Nova York por Beacon Hill Service Corporation, Agent for Midler Corp.

Conforme respostas às Intimações, apresentadas por escrito pelo contribuinte em 18/08/2006 e em 29/08/2006 (lis.), a inventariante, responsável legal pelo espólio do contribuinte , declara desconhecer tal operação. em virtude do óbito da pessoa envolvida ter ocorrido em 23/12/2003. conforme atestado (fls.), sem entretanto comprovar a origem dos recursos remetidos.

Dessa forma, elaboramos a planilha do Demonstrativo de Variação Patrimonial (das Origens e das Aplicações) (fls.), apurada mensalmente através do confronto dos valores que correspondem aos ingressos e às saídas de recursos, incluindo como dispêndio ocorrido o valor de R\$ 189.672,00 (cento e oitenta e nove mil e seiscentos e setenta e dois reais), referente a remessa, em 16/08/2002. de US\$ 60.000,00 (sessenta mil dólares americanos), convertida para reais pela cotação do dólar fixado por Ato Declaratório Cosi, para o mês da movimentação, com base nos artigos 5º e 6º da Lei 9250/95, onde fica constatado excesso de dispêndios sobre as origens, caracterizando omissão de rendimentos.

(...)

Feito o "Demonstrativo da Variação Patrimonial" fundada nas informações coletadas pela fiscalização, revelou-se a titularidade de rendimentos auferidos e não submetidos à tributação no importe de US\$ 60.000,00. E quanto a este ponto vale destacar a manifestação do Conselheiro Relator do acórdão recorrido as quais tomo como razões de decidir:

Cumprе ressaltar todo o trabalho feito nas investigações acerca da sujeição passiva do interessado, minuciosamente, detalhada no acórdão recorrido cujos excertos principais transcrevo:

(...fl. 329 verso e seguintes)

A fim de subsidiar a ação fiscal, a Equipe Especial de Fiscalização encaminhou a Representação Fiscal nº 3172/05 à Superintendência Regional da 7ª Região Fiscal (fl. 24), na qual foram relacionados os seguintes documentos: Laudo Pericial Federal elaborado para cada conta/subconta onde foram localizadas as transações, relação/transcrição das operações em que o Sr. Aldir aparece como beneficiário, ordenante e/ou remetente de divisas.

A fl. 25, consta a descrição da operação da remessa de US\$60.000,00 ao exterior, na qual figura o nome do Sr. Aldir como ordenante. Em complemento, às fls. 26 a 38 foi juntado o Laudo de Exame Econômico-Financeiro, elaborado pelo Instituto Nacional de Criminalística do Departamento da Polícia Federal, onde restam explicitados, em detalhes, todos os procedimentos adotados no curso da investigação.

A impugnante restringiu sua argumentação de mérito em alegar que os documentos acostados não são hábeis à comprovação das operações por deixarem dúvidas quanto

à autenticidade. E que, dessa forma, não restaria comprovada a materialidade e autoria do ilícito.

O presente trabalho fiscal teve origem em investigações anteriores da Polícia Federal e do Ministério Público Federal. A Equipe Especial de Fiscalização (Portaria SRF nº 463/04), devidamente autorizada por decisão judicial, emitiu a Representação Fiscal nº 3172/05, descrevendo as operações em que a pessoa física "Aldir Raposo Martins, CPF nº 041.424.38700, aparece como ordenante das remessas, por meio da conta "MIDLER nº 530765055", administrada por "Beacon Hill Service Corporation BHSC".

A empresa "Beacon Hill Service Corporation BSHC" foi identificada como intermediária de diversas ordens de pagamento. Sediada em Nova Iorque, Estados Unidos da América, ela atuava como preposto bancário-financeiro de pessoas físicas ou jurídicas, principalmente representadas por brasileiros, em agência do "JP Morgan Chase Bank", administrando contas ou subcontas específicas, entre as quais a subconta nº 530.765.055, denominada MIDLER CORP. S.A.

Assim, embora o contribuinte alegue que não existem provas de que seja ele o responsável pelas remessas, essa não é a verdade dos autos, como se viu, pelo que as provas acostadas são suficientes para comprovar a transferência a ele atribuída e a omissão de rendimentos.

Ressalto que a atividade fiscal é vinculada. Diante do ilícito, instituído em lei deve a autoridade cobrar mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Foi o que ocorreu nesse caso, diante das provas levantadas pela Representação Fiscal nº 03172/05, a autoridade procedeu o lançamento. Por sua vez, o autuado, teve totais condições de esclarecer o contrário, inclusive se apresentando junto a instituição financeira competente para esclarecer um possível equívoco de sujeição passiva mas preferiu em todas as fases processuais apenas alegar a ilegitimidade.

Diante de tantos argumentos que sustentam a autuação deveria o contribuinte ter indicado fatos, argumentos e provas atestando a impossibilidade da sujeição passiva mas não o fez, apenas alega sem juntar nenhum documento que indique que ele não é a mesma pessoa discriminada na remessa dos US\$60,000.00.

Neste cenário, diante das provas juntadas aos autos, e considerando que o presente lançamento, como dito acima, é resultado de um amplo aparato de investigação que envolveu diversos órgãos nacionais e estrangeiros, tendo sido deflagrada grande operação de movimentação de recursos à margem do sistema financeiro nacional com a participação de centenas de contribuintes, concluo pela inaplicabilidade da Súmula CARF nº 67 ao caso concreto.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Resta esclarecer que a Súmula CARF nº 67, exatamente pelos motivos levantados pela Conselheira Rita no voto acima, foi revista em 2018, conforme consta no sítio do CARF na Internet:

Súmula CARF nº 67

Em apuração de acréscimo patrimonial a descoberto a partir de fluxo de caixa que confronta origens e aplicações de recursos, os saques ou transferências bancárias, registrados em extratos bancários, quando não comprovada a destinação, efetividade da despesa, aplicação ou consumo, não podem lastrear lançamento fiscal. (Súmula revisada conforme Ata da Sessão Extraordinária de 03/09/2018, DOU de 11/09/2018).

Quanto aos precedentes que originaram a súmula, o Acórdão nº 106-17.156, identificado no voto da Conselheira Rita como retratando situação fática diversa dos demais paradigmas e do acórdão recorrido, foi efetivamente substituído pelo Acórdão nº 106-17.146, quando da revisão do enunciado.

Ainda sobre o tema, no mesmo sentido do presente voto, podem ser citados outros julgados:

Acórdão nº 9202-002.492, de 29/01/2013

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2003

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

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

O Fisco se desincumbiu do ônus de tornar evidente o fato constitutivo do seu que está perfeitamente evidenciado nos autos.

Compete ao contribuinte comprovar, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, que tais dispêndios foram suportados por rendimentos tributáveis, isentos ou tributados exclusivamente na fonte, visto que é dele, e não do Fisco, o dever de provar a origem dos rendimentos.

Devem ser considerados como aplicações de recursos, no demonstrativo de análise da evolução patrimonial, os valores relativos as remessas de recursos para o exterior.

Acórdão nº 9202-007.098, de 25/07/2018

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. RECURSOS REMETIDOS AO EXTERIOR. PROVAS DE TITULARIDADE OBTIDAS LEGALMENTE. POSSIBILIDADE.

Constitui prova suficiente da titularidade de remessas de recursos ao exterior os laudos emitidos pela polícia científica com base em mídia eletrônica enviada pelo Ministério Público dos EUA, onde consta o contribuinte como titular das remessas de numerário.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo