



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

**Processo nº** 18471.000062/2007-15  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2102-002.838 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de fevereiro de 2014  
**Matéria** Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF  
**Recorrente** LAISE MARTINS  
**Recorrida** Fazenda Nacional

**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.**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 04/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/05/2014 por RUBENS MAURICIO CARVALHO, Assinado digitalmente em 29/05/2014 por RUBENS MAURICIO CARVALHO, Assinado digitalmente em 30/05/2014 por NUBIA MATOS MOURA, Assinado digitalmente em 30/05/2014 por JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTOS  
Impresso em 04/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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.

Realizou sustentação oral a Dra. Jandira de Souza Ferreira, OAB/RJ nº 149.721.

*Assinado digitalmente.*

Jose Raimundo Tosta Santos - Presidente

*Assinado digitalmente.*

Rubens Maurício Carvalho – Relator.

EDITADO EM: 29/05/2014

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Jose Raimundo Tosta Santos (Presidente), Alice Grecchi, Núbia Matos Moura, Ewan Teles Aguiar, Rubens Mauricio Carvalho e Carlos André Rodrigues Pereira Lima.

## Relatório

Para descrever a sucessão dos fatos deste processo até o julgamento na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), adoto de forma livre o relatório do acórdão da instância anterior de fls. 312 a 322:

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 qualificada, na qualidade responsável por sucessão, conforme consta do Auto de Infração de fls. 149/151, acompanhado dos demonstrativos de fls. 152/153; relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, anos-calendários 2002 e 2003, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 47.502,51, sendo R\$ 23.915,10, referentes ao imposto; R\$ 11.152,59, à multa proporcional; e R\$ 12.434,82, aos juros de mora (calculados até 28/02/2007).

2. Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 150), o lançamento veicula as seguintes infrações: a) Acréscimo Patrimonial a Descoberto, importando apuração de imposto no valor de R\$ 10.436,51, sujeito à multa

proporcional de 10%, relativo ao fato gerador ocorrido em 31/12/2002; e **b)** Rendimentos Excedentes ao Lucro Presumido/Arbitrado Pagos a Sócio ou Acionista, importando apuração de imposto valor de R\$ 13.478,59, sujeito à multa de 75%, relativo ao fato gerador ocorrido em 31/12/2003.

3. O procedimento fiscal que resultou na constituição do crédito tributário acima referido encontra-se relatado no Termo de Constatação de Infração de fls. 143/146, relevando destacar o que se segue:

a) com relação ao ano-calendário de 2002, a apuração de patrimônio a descoberto está demonstrada na planilha de fls. 147/148, evidenciando o excesso de aplicações sobre as origens de recursos, nos valores de R\$ 3.654,04, R\$ 181.948,01, e R\$ 118.014,49, nos meses de janeiro, agosto e dezembro, respectivamente, relevando destacar o que se segue: **a.1)** Dentre as aplicações consideradas, foi incluída a remessa de divisas para o exterior, que teria sido ordenada pelo contribuinte Aldir Raposo Martins, no valor de US\$ 60.000,00, efetuada em 16/08/2002, conforme documentos acostados às fls. 24/38; **a.2)** Dentre as origens, deixou-se de considerar os rendimentos isentos e não tributáveis, informados pelo contribuinte, vez que não fora comprovado a efetiva saída dos recursos da pessoa jurídica e o efetivo ingresso desses mesmos recursos na pessoa física, não obstante as intimações dirigidas ao espólio de Aldir Raposo Martins (fls. 41 e 53);

b) com relação ao ano calendário de 2003, a apuração da infração caracterizada por rendimentos tributáveis declarados como isentos e não tributáveis, teve por fundamento os seguintes elementos: **b.1)** em resposta ao termo de Intimação de fls. 43, a impugnante juntou os documentos de fls. 44/47, afirmando que os rendimentos isentos e não tributáveis informados na DIRPF 2004 decorreram de distribuição de lucros da empresa Airbras Assessoria Aeronáutica Ltda; **b.2)** após diligências empreendidas com vistas à verificação dos assentos contábeis da pessoa jurídica, consoante documentos acostados às fls. 56/141, a fiscalização verificou que a escrituração contábil veicula receita muito superior à declarada, constando, pois, suposta inconsistência contábil da escrita. Dessa forma, considerou como rendimentos isentos e não tributáveis somente o montante do Lucro Presumido, diminuído dos tributos sobre ele incidentes.

c) por se tratar de ação fiscal levada a efeito em desfavor do espólio de Aldir Raposo Martins, cuja partilha dos bens fora homologada em 30/08/2004, o crédito tributário foi lançado contra os sucessores, na qualidade de responsáveis, cabendo à impugnante, na condição de herdeiro do *de cujus*, a responsabilidade por 12,5% (correspondente ao correspondente quinhão) do crédito tributário decorrente das infrações retro-elencadas.

4. Às fls. 303/311, extrato do sistema DCTF, permitindo constatar que as DIPJs Retificadoras, dos anos calendários de 2002 e 2003, apresentadas pela pessoa jurídica AIRBRAS, CNPJ 29.639.242/0001-01, em 19/10/2006 (fls. 254/288), tiveram seus débitos confessados em DCTFs Retificadoras, apresentadas em 20/10/2006, e validamente processadas, o que implicou a constituição dos respectivos créditos tributários.

5. Cientificada da autuação em 19/03/2007 (AR às fls. 154), a contribuinte protocolizou impugnação, em 18/04/2007, às fls. 157/196, por intermédio de seus procuradores, mandato às fls. 198 cujas teses defensivas seguem sumariadas:

a) **argúi a tempestividade;**

b) alega cerceamento do direito de defesa em face da dificuldade da impugnante em obter cópia do processo administrativo junto à unidade da SRFB. Aduz que a defesa, ao se dirigir à CAC/Ipanema, com a finalidade de obter cópia do processo, foi informada de que esta somente ficaria pronta em 17/04/2007, “portanto, apenas um dia antes do término do prazo para impugnar”. Traz à colação jurisprudência administrativa alinhada com a tese de que o acesso do sujeito passivo às partes e peças processuais constitui garantia do amplo direito de defesa;

c) alega cerceamento do direito de defesa consistente na ausência de intimação da impugnante acerca da última prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal nº 2006.00423-1/40301-40711, ainda que fosse juntamente com a intimação do auto de infração, o que teria violado, supostamente, ainda, o disposto no inciso II do art. 3º da Lei nº 9.784, que assegura ao administrado, dentre outras garantias, ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado;

d) alega que a fiscalização baseou-se em DIPJ retificada (fls. 105/139), da pessoa jurídica AIRBRAS, para fins de apuração do crédito tributário referente ao ano-calendário de 2003, quando essa pessoa jurídica já havia apresentado DIPJ-Retificadora (fls. 254/288), validamente processada, recepcionada via *internet* em 19/10/2006 (fls. 254), o que caracterizaria a nulidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa;

e) alega que a fiscalização teria efetuado cálculos com elementos estranhos aos documentos constantes dos autos, valendo-se de “*números fantasiosos e aleatórios*” com relação à apuração do lucro distribuído pela pessoa jurídica AIRBRAS, no ano-calendário de 2003. Alega que os valores de lucro distribuídos referidos no Termo de Constatação de Infração, (que montam em R\$ 450.238,23), superam o valor declarado pelo contribuinte na DIRPF 2004 (R\$ 429.517,86). Tal fato também caracterizaria cerceamento do direito de defesa, ensejando a nulidade do lançamento, dada a incerteza quanto à base de cálculo pretendida pela autoridade fiscal.

f) alega a inexistência de provas robustas nos autos acerca da autoria da remessa de recursos ao exterior, no valor de R\$ 60.000,00, em 16/08/2002. Aduz que os documentos relatados pelo AFRF como “provas”, não teriam sido entregues à impugnante, juntamente com o Auto de Infração. Não obstante, “mesmo sem acesso aos referidos documentos”, a defesa afirma que nenhum deles serviria de prova incontestada da acusação, já que, pela própria natureza dos documentos, eles não demonstrariam a participação do contribuinte na referida operação, posto que não contém sua assinatura e não foram por ele produzidos.

g) com relação ao “*item 001*” do Auto de Infração, que veicula infração decorrente de rendimentos excedentes ao lucro presumido, pagos a sócio ou acionista, com imposto apurado de R\$ 13.478,59, referente ao ano-calendário de 2003, alega que o referido item está em contradição com o “*item 002*”, que apurou acréscimo patrimonial a descoberto, com imposto apurado de R\$ 41.746,04, referente ao ano-calendário de 2002. Ocorre que no primeiro item, a autoridade lançadora admitiu parte do lucro distribuído pela pessoa jurídica como isento e não tributável (valor do lucro presumido, obtido mediante a aplicação dos percentuais definidos em lei, incidentes sobre a receita bruta, deduzidos de todos os tributos incidentes sobre a mesma receita), ao passo que, no *item 002*, deixou de adotar o mesmo critério para fins do cômputo do lucro distribuído na apuração do Acréscimo Patrimonial a Descoberto. Alega que a escrituração apresentada pela AIRBRAS seria absolutamente regular e compatível com suas DIPJs e com as DIRPFs do contribuinte. Alega que o art. 663 do RIR, que limita a isenção em referência aos lucros que tenham servido de base para a apuração do imposto, deduzido do imposto correspondente, careceria de base legal, vez que

contrariaria norma de hierarquia superior, qual seja, o art. 10 da Lei nº 9.429, de 1995. Refere-se ao art. 48 da IN SRF nº 93/1997, que admite a isenção que exceda o limite preconizado pelo referido art. 663 do RIR, desde que a pessoa jurídica mantenha escrituração contábil, feita em observância da lei comercial. Alega que os rendimentos isentos e não tributáveis informados pelo contribuinte, no curso da ação fiscal (fls. 44), divergem dos valores considerados pela autoridade lançadora (Termo de Constatação de Infração, às fls. 145). Questiona o critério adotado pela autoridade lançadora para desconsiderar a escrituração contábil da pessoa jurídica AIRBRAS -Livro Diário e Razão, de 2003 - por terem sido registrados na Junta Comercial apenas em 12/04/2006, data posterior ao início da ação fiscal, haja vista que a pessoa jurídica, com personalidade distinta do contribuinte, somente foi intimada em 24/10/2006, portanto, *"muito depois da autenticação dos livros"*;

h) Com relação ao item 002 do auto de infração, que veicula a infração de acréscimo patrimonial a descoberto, no ano-calendário de 2002, no valor de R\$ 303.607,54, com imposto apurado de R\$ 10.436,51, alega que a autoridade lançadora teria utilizado critério ilegítimo, por não ter considerado os lucros distribuídos pela empresa AIRBRAS; por ter presumido que o contribuinte teria sido o real autor da remessa de US\$ 60.000,00 (R\$ 187.672,00); por ter escolhido, arbitrariamente, o mês de janeiro como o mês de pagamento da dívida de R\$ 23.438,61, pagos por Aldir Raposo à Jacob Stenberg; por não ter incluído, no mês de agosto/2002, a alienação do automóvel Renault Scenic 1.6, placa LCW 1095, realizada em 20/05/2002, conforme estaria *"devidamente"* declarado na DIRPF do contribuinte. Com relação aos lucros distribuídos pela empresa AIRBRAS, assevera que os livros contábeis, desde que devidamente escriturados e registrados, como seria o caso em tela, seriam suficientes à comprovação da existência de lucros e da sua efetiva distribuição. Às vista do exposto, refazendo o fluxo financeiro, como acolhimento dessas teses, não haveria variação patrimonial a descoberto no ano-calendário de 2002;

i) alega que as multas de 10% e 75%, respectivamente para os exercícios de 2003 e 2004, teriam caráter punitivo, sendo aplicável apenas ao autor da própria infração, e não aos responsáveis por sucessão.

Diante desses fatos, as alegações da impugnação e demais documentos que compõem estes autos, o órgão julgador de primeiro grau, ao apreciar o litígio, por maioria de votos, afastou as preliminares de cerceamento de defesa e de nulidade do lançamento e no mérito, julgou procedente em parte o lançamento, mantendo o imposto no valor de R\$17.487,85, multa proporcional passível de redução no valor de R\$8.564,70, multa proporcional não passível de redução no valor de R\$606,82 e juros de mora na forma da legislação aplicável.

A revisão do lançamento pela DRJ, se deu 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-Retificadora, bem como na DIRPF. Ainda, na Infração 002, a DRJ acolheu o pedido de considerar a dívida de R\$23.438,61 paga ao longo de 12 meses, ajustado no Demonstrativo do APP. Assim, o valor tributável, relativo à infração "Rendimentos Excedentes ao Lucro Presumido/Arbitrado pagos a Sócio ou Acionista", relativa ao fato-gerador ocorrido em 31/12/2003, foi reduzido para R\$ 332.206,71, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa:

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. A nulidade do processo, por cerceamento do direito de defesa, requer a prova de que esse direito tenha sido, efetivamente, violado, de modo a impedir o seu pleno exercício. Com efeito,



divergências apontadas com relação a aspectos materiais do lançamento, devidamente contestadas na impugnação; bem como eventuais dificuldades, supostamente enfrentadas pela defesa, em obter cópia dos autos, notoriamente sanadas pelo oferecimento de impugnação que contesta, integralmente, a matéria objeto do lançamento, antes de caracterizar a violação da ampla defesa, afirmam o seu pleno exercício.

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.** O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, não implicando nulidade dos procedimentos fiscais as eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento.

**ESCRITURAÇÃO INTEMPESTIVA DOS LIVROS CONTÁBEIS.** A apresentação de livros contábeis e fiscais, registrados na junta comercial após a entrega das correspectivas DIPJ, não caracteriza a escrituração regular, a justificar a distribuição de lucros em valores superiores ao apurado na DIPJ, dada a violação dos preceitos contábeis aplicáveis, em especial o princípio da oportunidade, a determinar que os registros contábeis sejam feitos no momento em que o fato ocorra (tempestividade).

**LUCROS DISTRIBUÍDOS. ISENÇÃO.** Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

**ART. 663 DO RIR. LEGALIDADE.** Não compete à Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil apreciar a legalidade dos atos regulamentares emanados do Chefe do Poder Executivo.

**DIPJ RETIFICADORA.** A apresentação de DIPJ retificadora pela pessoa jurídica, em que foi apurado lucro presumido, validamente processada nos sistemas informatizados, cujos correspectivos débitos foram confessados em DCTF-Retificadora, implicando constituição definitiva desses créditos tributários, autoriza o pagamento ou crédito desse mesmo lucro aos correspectivos sócios.

**VARIAÇÃO PATRIMONIAL. REMESSAS DE RECURSOS. 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 elementos de prova incontestáveis de que o sujeito passivo efetuou remessas de recursos, ao exterior, por meio de uma sub-conta administrada por uma instituição bancária ou financeira americana.

**LANÇAMENTO. CIRCUNSTÂNCIAS MATERIAIS DO FATO. DÚVIDA. DÍVIDA PAGA NO ANO-CALENDÁRIO.** Remanescendo dúvidas acerca das circunstâncias materiais do fato gerador, a legislação tributária deve ser interpretada da forma mais favorável ao contribuinte.

**MULTA DE OFÍCIO. ESPÓLIO.** Os sucessores são responsáveis solidários pelos débitos decorrentes de infrações à legislação tributária, cometidas pelo espólio, cujos débitos não tenham sido saldados pelo inventariante.

**MULTA DE MORA.** As infrações à legislação tributária, cometidas pelo *de cujus*, ensejam o lançamento de ofício, com aplicação de multa de mora de 10%.

**Impugnação Procedente em Parte**

## Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, de fls. 330 a 380, contendo os seguintes pedidos:

## PRELIMINARES

- (i) seja reconhecida a nulidade do auto de infração impugnado, em razão da violação dos princípios da ampla defesa e do contraditório, em função dos seguintes fatos: Impossibilidade de obtenção de cópias dos autos do processo administrativo em tempo hábil; ausência de intimação da última prorrogação do MPF; lançamento equivocadamente feito com base em DIPJ já retificada; cálculo efetuado com elementos estranhos à recorrente e não esclarecidos pelo AFRF; e carência de provas de autoria de remessa de recursos para o exterior.

## MÉRITO

- (ii) caso, POR ABSURDO, a nulidade acima seja rejeitada, seja reconhecida a total improcedência do item 001 do auto de infração, em função da impossibilidade de lançamento de IRPF sobre rendimentos excedentes ao lucro presumido - apresentação de escrituração contábil regular.
- (iii) seja, ainda, reconhecida a parcial improcedência do item 002 do auto de infração, acréscimo patrimonial a descoberto, em razão de diversos erros do AFRF na elaboração do quadro demonstrativo e insuficiência de provas da autoria da remessa de recursos no valor de US\$ 60.000,00.
- (iv) em qualquer hipótese, o item 001 do auto seja julgado sistematicamente com o item 002;
- (v) em qualquer hipótese, sejam canceladas as multas lançadas no auto de infração, em razão da inaplicabilidade das multas lançadas impossibilidade da aplicação de penalidades a sucessores; e
- (vi) o presente processo seja julgado em conjunto com os processos administrativos relativos aos autos de infração lavrados contra os demais herdeiros do Sr. ALDIR [Processos nºs 18471.000061/2007-71 (Liane Martins), 18471.000062/2007-15 (Laise Martins), 18471.000063/2007-60 (Flávio Martins) e 18471.000064/2007-12 (Leila Martins)], uma vez que todos decorrem da mesma fiscalização e dos mesmos fatos.

Dando prosseguimento ao processo este foi encaminhado para o julgamento de segunda instância administrativa.

É O RELATÓRIO.

**Voto Vencido**

### ADMISSIBILIDADE

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Assim sendo, dele conheço.

Esclareço que conforme indicado no Auto de Infração e Termo de Constatação Fiscal, a sujeição passiva do presente lançamento de ofício, trata-se de Espólio cuja partilha dos bens, determinou como responsáveis pelo crédito tributário devido pelo *de cujus*, a meeira Araunã Hipólito da Costa Martins, e os demais sucessores (herdeiros) na proporção de 12,5% para cada um, Liane Martins Lindner, Leila Martins, **Laise Martins** e Flávio Hipólito da Costa Martins, cujos processos estão sendo julgados em conjuntos nessa sessão de julgamento.

Destarte sirvo-me aqui do meu voto no processo 18471.000065/2007-59 da interessada Araunã Hipólito da Costa Martins, julgado nessa sessão:

### PRELIMINARES

#### Nulidades e cerceamento do direito de defesa

Pede que seja reconhecida a nulidade do auto de infração impugnado, em razão da violação dos princípios da ampla defesa e do contraditório, em função dos seguintes fatos: Impossibilidade de obtenção de cópias dos autos do processo administrativo em tempo hábil; ausência de intimação da última prorrogação do MPF; lançamento equivocadamente feito com base em DIPJ já retificada; cálculo efetuado com elementos estranhos à recorrente e não esclarecidos pelo AFRF; e carência de provas de autoria de remessa de recursos para o exterior.

Na autuação, adotou-se o critério legal e normativo de apuração do tributo e não é crível que a contribuinte possa não ter entendido os procedimentos adotados e as provas que deveriam ser produzidas por ele.

Da análise dos autos, verifica-se que o interessado foi intimado em diversas vezes a apresentar documentação comprobatória da origem dos seus recursos durante a fiscalização, como se vê, v.g., nas intimações e prorrogações de prazo às fls.: 23, 41, 43, 48, 53, 57, 59 e 62, e com base nos documentos e provas trazidos aos autos fez-se o lançamento.

Ainda, ao contribuinte foi dada oportunidade em todas as fases processuais de julgamento administrativo, de primeira e segunda instância, condições necessárias para apresentar provas das suas alegações, contudo, preferiu apenas repetir as mesmas razões sem juntar documentos comprobatórios.

Acerca do MPF, o entendimento consolidado neste Conselho é de que o MPF constitui-se um instrumento de controle da administração tributária. A falta deste ou vícios em sua emissão/prorrogação não traz qualquer prejuízo ao processo administrativo fiscal, tampouco se trata de um vício formal passível de correção, quando muito seriam faltas funcionais, sujeita a penalidades administrativas ao servidor.

Nesse sentido destaca-se o seguinte julgado, dentre outros:

*“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PORTARIA SRF Nº 1.265/99. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE. O MPF constitui-se em*



*elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infralegal não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal. A Portaria SRF nº 1.265/99 estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, sendo o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF mero instrumento de controle administrativo da atividade fiscal. EXIGÊNCIA FISCAL. FORMALIZAÇÃO. Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, nem nos arts. 7º, 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade, quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem.” (Acórdão nº 203-08.483 de 16/10/2002).*

Sendo assim, tendo sido facultado ao interessado o pleno exercício do contraditório e ampla defesa, que lhes são assegurados pelo art. 5.º, inciso LVI, da Constituição, inexistente o alegado cerceamento, muito menos de se requerer qualquer nulidade por essa razão.

Destarte, por estas razões associadas aos argumentos do acórdão recorrido, fls. 324-verso a 325, afasto, pois, todas as alegações de nulidade.

As questões das alegações do lançamento ter levado em conta DIPJ já retificada e a carência de provas de autoria de remessa ao exterior, serão objeto, ainda, de análise mais a frente nesse voto.

#### MÉRITO

##### Impossibilidade de lançamento de IRPF sobre rendimentos excedentes ao lucro presumido e apresentação de escrituração contábil regular.

Em sede de recurso, não foram apresentados novos elementos de prova para contestar os argumentos utilizados pelo relator do voto do acórdão da DRJ acerca destas questões, apenas foi solicitada novamente que fosse aceita a tese que da possibilidade de isenção da distribuição de lucros excedentes ao lucro presumido e que a escrituração estaria regular, apta a socorrer o recorrente.

O cerne da questão é que não encontramos nos autos documentação hábil e idônea que suportasse os números apresentados pela contribuinte, não obstante as tentativas da fiscalização reduzidas no Termo de Constatação Fiscal:

O contribuinte apresentou no período Declaração de Ajuste Anual simplificada, informando, como rendimentos isentos e não-tributáveis o valor de R\$ 443.286,08.

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal, cuja ciência se deu em 11/08/2006 (fls. 43), o contribuinte informa, juntando demonstrativo e recibos (fls. 44/47), tratar-se de distribuição de lucros pagos aos sócios pela empresa de sua titularidade e de seu cônjuge, Airbras Assessoria Aeronáutica Ltda., cuja forma de apuração de lucro se deu pelo Lucro Presumido, apurado trimestralmente, sendo R\$ 220.000,00 distribuído em 31/01/2003, R\$ 35.830,77 distribuído em 30/05/2003, R\$ 40.924,84 distribuído em 31/07/2003 e R\$ 153.482,62 distribuído em 31/10/2003.

Amparado por Mandado de Procedimento Fiscal Extensivo emitido contra a Empresa Airbras Assessoria Aeronáutica Ltda., foi lavrado em 09/10/2006 o Termo de Constatação (fls. 56), Termo de Intimação Fiscal em 05/10/2006, cuja ciência se deu em 09/10/2006 (fls. 57), Termo de Re-Intimação Fiscal lavrado em 19/10/2006, cuja ciência se deu em 24/10/2006 (fls. 59/60) e Termo de Re-Intimação Fiscal lavrado em 30/10/2006, cuja ciência se deu em 03/11/2006 (fls. 62/63/64) para apresentação de Livros e documentos, com a finalidade de se constatar a regularidade da escrita nos termos da legislação em vigor, tendo o contribuinte apresentado apenas os Livros Diário nº. 14 e nº. 15, ambos autenticados na Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro sob nº. 1488/06 e nº. 1489/06, em 12/04/2006 (data esta posterior ao

Início do Procedimento Fiscal cuja ciência se deu em 19/03/2006), deixando de apresentar a documentação contábil e financeira/bancária comprobatória, utilizada em sua escrituração, pois os valores escriturados (apresentando receita muito superior a declarada) não conferem com os valores oferecidos a tributação, conforme declaração de rendimentos apresentada para o ano calendário de 2002, entregue em 26/05/2003, processada sob nº. ND 0165600 (fls. 75/107) e do ano calendário de 2003, entregue em 28/05/2004, processada sob nº. ND 0264257 (fls. 108/143), ficando constatada inconsistência em sua escrita.

Nada mais tendo sido apresentado, apesar de atendidas as solicitações da empresa para prorrogação de prazo para atendimento pleno das Intimações e re-Intimações (fls. 67), com a justificativa por não ter a documentação em boa guarda e ordem, pois necessitava de solicitação de segunda via das mesmas, a empresa deixou de comprovar a regularidade de sua escrita nos termos da legislação, pois estaria obrigada a escriturar toda a movimentação comercial/financeira, inclusive bancária, em Livros devidamente registrados, em data anterior a entrega da Declaração de Rendimentos, assim como manter em boa guarda e ordem toda a documentação correspondente.

De outro lado, o acórdão recorrido, foi minucioso acerca da impossibilidade para que seja aceita a tese da defesa, impedindo o cancelamento do lançamento, conforme se vê nos seguintes excertos do julgado de primeira instância que transcrevo livremente:

(...fl.326)

16. Passa-se a analisar a defesa de mérito apresentada com relação ao item 1 do Auto de Infração, que veicula infração decorrente de rendimentos excedentes ao lucro presumido, pagos a sócio ou acionista, com valor tributável de R\$ 392.104,35 (=220.000,00+30.804,39+141.299,96) e correspondente imposto apurado de R\$ 53.914,35, referente ao fato gerador ocorrido em 31/12/2003.

17. A alegação do que os itens 1 e 2 do auto de infração estariam em contradição merece acolhida. Com efeito, a autoridade lançadora admitiu, no item 1, como rendimentos isentos e não tributáveis, o valor do lucro presumido apurado na pessoa jurídica AIRBRAS, deduzido de todos os tributos incorridos, para fins de desqualificar, com isentos e não tributáveis, os rendimentos informados a esse título, pelo impugnante, na DIRPF 2004 (fls. 10/13) que excederam àquele valor. Dessa forma, esse mesmo critério, que encontra fundamento nas disposições do art. 662 do Decreto nº 3.000, de 1999, deverá ser utilizado para fins de aceitação dos lucros distribuídos por essa pessoa jurídica, no ano-calendário de 2002, não havendo

repercussão sobre a infração referida no item 1 do auto de infração, que trata do ano-calendário de 2003.

18. Com relação à alegação de que a escrituração apresentada pela pessoa jurídica seria apta a comprovar a distribuição de lucros, em valores superiores ao lucro presumido, deduzidos dos impostos devidos, essa tese não merece acolhida. Com efeito, o livro Diário, autenticado na repartição competente, em data posterior ao início de sua utilização, não se presta a comprovar a regularidade da escrita. Ocorre que o art. 1.182 do Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406, de 2002), cuja vigência deu-se a partir de 11 de janeiro de 2003 (vide art. 2.044 do CC), exige o registro do Livro Diário no Registro Público de Empresas Mercantis, previamente ao início de sua utilização

(...fl.327)

22. No caso vertente, conforme documento de fls. 73 e 74, os Livros Diários, destinados ao lançamento das operações contábeis da pessoa jurídica AIRBRAS, referente aos anos-calendários de 2002 e 2003, somente foram levados a registro em 12/04/2006, com defasagem temporal de 4 anos e 3 anos, respectivamente para cada ano-calendário referido. Verifica-se, pois, a imprestabilidade dessa escrituração, para fins de comprovação de distribuição de lucros, em valores superiores ao lucro presumido, dada sua substancial intempestividade, violando flagrantemente o princípio contábil da oportunidade. Irrelevante, no caso, que os registros dos referidos livros contábeis tenham ocorrido em data anterior ao início da ação fiscal empreendida na pessoa jurídica.

23. Com relação à alegação do impugnante de que o art. 663 do RIR, que limita a isenção em referência aos lucros que tenham servido de base para a apuração do imposto, deduzido do imposto correspondente, careceria de base legal, vez que contrariaria norma de hierarquia superior, qual seja, o art. 10 da Lei nº 9.429, de 1995 (sic, trata-se, efetivamente, da Lei nº 9.249, de 1995), essa tese não merece acolhida. Primeiro, essa Delegacia de Julgamento está obrigada a observar as normas legais e regulamentares, ex vi do art. 7º Portaria MF nº 58, de 17 de março de 2006, não cabendo a essa instância administrativa apreciar a legalidade dos atos normativos emanados do Poder Executivo. Segundo, o art. 663 do RIR deve ser interpretado sistematicamente, considerando os demais dispositivos legais e regulamentares pertinentes, em especial o art. 662 do RIR; e inciso I do § 2º do Art. 48 da IN SRF nº 93, de 1997. Com efeito, a recusa em admitir a isenção de lucros distribuídos, em valor superior ao referido nesses dispositivos, decorre da violação do dever da pessoa jurídica AIRBRAS (da qual o contribuinte Aldir Raposo Martins era sócio administrador e detinha 95% do capital social) em manter a escrituração contábil de forma regular.

Como se verifica os registros contábeis não foram apresentados com documentação de suporte competente e assim as alegações do contribuinte nesse ponto não têm como prosperar por essa razão.

DA SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA - REMESSA DE US\$ 60.000.00

Toda a defesa do recorrente desde a fase impugnatória se resume em negar a sujeição passiva, ou seja, que não seria a pessoa indicada na documentação como a responsável pelas transações bancárias indicadas na documentação.

Em sua DIRPF 2003, fls. 06 a 09, o contribuinte, sócio majoritário de empresa de assessoria aeronáutica, se identifica assim:

Processo nº 18471.000062/2007-15  
Acórdão n.º 2102-002.838

S2-C1T2  
Fl. 13

**NOME DO CONTRIBUINTE**  
**ALDIR RAPOSO MARTINS**

|                                                            |                |                                                       |
|------------------------------------------------------------|----------------|-------------------------------------------------------|
| ENDEREÇO (rua, avenida, praça etc).<br>AV. EPITACIO PESSOA | NÚMERO<br>2664 | COMPLEMENTO (apto, sala, bloco etc).<br>BL 2 APTO 804 |
|------------------------------------------------------------|----------------|-------------------------------------------------------|

Nessa declaração, encontramos as seguintes informações, **DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITOS (Fl. 08)**

|    |                                                                                                                                                            |     |    |          |           |
|----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|----|----------|-----------|
| 20 | DEPOSITO BANCARIO NO EXTERIOR EM CONTA ABERTA DURANTE MISSAO EM SERVICO DO GOVERNO BRASILEIRO NO EXTERIOR : (31/12/2002) - US\$ 6461,22 . - ESTADOS UNIDOS | 249 | 62 | 2.833,00 | 22.824,00 |
|----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|----|----------|-----------|

Dessa forma, com o liame, entre o nome completo, endereço e o fato do contribuinte ter contas no exterior, não resta dúvidas que o Recorrente é a mesma pessoa investigada na ação fiscal, decorrente da **Representação Fiscal nº 03172/05**, de fls., 24 a 49, senão vejamos o documento acostado à fl. 25, assim com o aprofundamento da Representação Fiscal descrita, resta perfeitamente qualificado na conduta de sujeito passivo da remessa no exterior:

**Operações em que o contribuinte abaixo consta como ordenante:**

**Nome: ALDIR RAPOSO MARTINS**

**CPF/CNPJ: 041.424.387-00**

**Conta: MIDLER**

**Número: 530765055**

| Txn_Date (Data)                                                                                                    | TRN (nº transf.) | Debit ID(Origem) | Credit ID (Destino): | Amount (Valor US\$) |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|------------------|----------------------|---------------------|
| 16/08/2002                                                                                                         | 3985500227FS     | DRESDNER BANK L  |                      | 60 000,00           |
| <b>Order Customer (Cliente):</b> ALDIR RAPOSO MARTINS AV EPITACIO PESSOA 2664-AP 80 RIO DE JANEIRO-RJ - BL 2 BRAZI |                  |                  |                      |                     |
| <b>Debit Name (Nome debitado):</b> DRESDNER BANK LATEINAMERIKA AG POSTFACH 30 12 46 HAMBURG GERMANY D 20354        |                  |                  |                      |                     |
| <b>Credit Name (Nome cred.):</b> BHSC AGENT FOR MIDLER CORP. SA 226 E 54TH STREET SUITE 701 NEW YORK NY 10022-     |                  |                  |                      |                     |
| <b>ACC Party (Outros dados):</b>                                                                                   |                  |                  |                      |                     |
| <b>Ult Bene (Beneficiário Final):</b>                                                                              |                  |                  |                      |                     |
| <b>Detail Payment (Detalhes de pagamento)</b>                                                                      |                  |                  |                      |                     |

**Total: 1 registro**

**Valor total (em US\$) 60.000,00**

R\$ 189.672,00

Cumpre 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 Fede/al 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 041.424.387-00, 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 sub-conta 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.

Por último não encontramos documentação que permita considerar como origem de recurso a venda do veículo, RENAULT SCENIC, pois, somente temos a referência na DIRPF dizendo que foi um veículo dado em troca de outro.

É imperioso ressaltar que, no que diz respeito ao ônus da prova na relação processual tributária, a idéia de *onus probandi* não significa, propriamente, a obrigação, no sentido da existência de dever jurídico de provar, tratando-se antes de uma necessidade ou risco da prova, sem a qual não é possível se obter o êxito na causa. Sob esta perspectiva, a pretensão da Fazenda deve estar fundada na ocorrência do fato gerador, cujos elementos configuradores se supõem presentes e comprovados, atestando a identidade de sua matéria fática com o tipo legal. Se um desses elementos se ressentir de certeza, ante o contraste da impugnação, incumbe à Fazenda, o ônus de comprovar a sua existência. Da mesma forma, o sujeito passivo, não tem a obrigação de produzir as provas, tão só incumbe-lhe o ônus. Contudo, à



medida que ele se omite na produção de provas contrárias às que ampararam a exigência fiscal, compromete suas possibilidades de defesa.

Assim sendo, é imprescindível que as provas e argumentos sejam carreados aos autos, no sentido de refutar o procedimento fiscal, se revistam de toda força probante capaz de propiciar o necessário convencimento e, conseqüentemente, descaracterizar o que lhe foi imputado pelo fisco.

Em se tratando de uma questão de prova, incumbe o seu ônus a quem alega ou aproveita. É princípio consagrado em direito “quem alega tem que provar”. *Allegatio et non probatio quasi non allegatio* (alegar e não provar é quase não alegar).

Por todo o exposto resta claro nesse processo, que essas informações são suficiente para que seja subsumida ao recorrente as respectivas transações bancárias a ele imputadas as remessas que deram origem ao lançamento.

MULTAS DE OFÍCIO.

O Recorrente pede que sejam canceladas as multas lançadas no auto de infração, em razão da inaplicabilidade das multas lançadas impossibilidade da aplicação de penalidades a sucessores.

#### Multa Fato Gerador 31/12/ 2002- Multa de 10%

Para este Fato Gerador, foi lançada multa de 10% com o enquadramento legal do Art. 964, inciso I, alínea "b" do RIR/99, *verbis*:

#### *Capítulo IV*

#### *INFRAÇÕES ÀS DISPOSIÇÕES REFERENTES À DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS*

*Art.964.Serão aplicadas as seguintes penalidades:*

*I-multa de mora:*

*a)de um por cento ao mês ou fração sobre o valor do imposto devido, nos casos de falta de apresentação da declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo, ainda que o imposto tenha sido pago integralmente, observado o disposto nos §§2ºe 5ºdeste artigo (Lei nº8.981, de 1995, art. 88, inciso I, e Lei nº9.532, de 1997, art. 27);*

*b)de dez por cento sobre o imposto apurado pelo espólio, nos casos do §1ºdo art. 23 (Decreto-Lei nº5.844, de 1943, art. 49);*

Assim sendo, entendo perfeito o enquadramento legal da multa lançada e, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la. A base legal para a multa e juros aplicados está indicada no anexo do auto de infração. Assim engana-se a impugnante ao reclamar da multa aplicada, pois ela é consequência pelo não recolhimento da contribuição, apurada em procedimento de fiscalização, conforme mandamento legal vigente.

Com fundamento legislação regente indicada e aplicável ao fato julgado, não há possibilidade legal para se considerar a exclusão ou redução da multa no lançamento impugnado.

Multa Fato Gerador 31/12/ 2003 – Multa de 75%

Já para este Fato Gerador foi lançado multa de 75%, com o enquadramento legal do art. 44, inciso I, da Lei nº9.430, de 1996.

Sobre esse ponto, vejamos o que diz o Art. 23 do RIR/99, *verbis*:

*RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES*

*Art.23.São pessoalmente responsáveis (Decreto-Lei nº5.844, de 1943, art. 50, e Lei nº5.172, de 1966, art. 131, incisos II e III):*

*I- o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelo tributo devido pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado, da herança ou da meação;*

*II- o espólio, pelo tributo devido pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.*

*§1ºQuando se apurar, pela abertura da sucessão, que o de cujus não apresentou declaração de exercícios anteriores, ou o fez com omissão de rendimentos até a abertura da sucessão, cobrar-se-á do espólio o imposto respectivo, acrescido de juros moratórios e da multa de mora prevista no art. 964, I, "b", observado, quando for o caso, o disposto no art. 874 (Decreto-Lei nº5.844, de 1943, art. 49).*

*§2º Apurada a falta de pagamento de imposto devido pelo de cujus até a data da abertura da sucessão, será ele exigido do espólio acrescido de juros moratórios e da multa prevista no art. 950, observado, quando for o caso, o disposto no art. 874.*

*§3º Os créditos tributários, notificados ao de cujus antes da abertura da sucessão, ainda que neles incluídos encargos e penalidades, serão exigidos do espólio ou dos sucessores, observado o disposto no inciso I.*

Contudo, conforme o Termo de Constatação de Infração, a partilha dos bens foi homologada em 30/08/2004, fl. 147, ou seja, antes da lavratura da autuação em 08/03/2007, fl. 211.

Diante da cronologia dos fatos e do que é estabelecido pela legislação destacada, art. 23 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943 c/c art. 964 do RIR, seria devido para este Fato Gerador, também, a multa de 10% e não de 75%. Destarte, tendo sido equivocado o enquadramento legal e sendo ilegal a mitigação dessa multa de ofício, voto pelo seu cancelamento.

## CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto para dar PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, para cancelar a multa de ofício aplicada ao exercício de 2004, mantendo os demais aspectos da decisão recorrida.

*Assinado digitalmente.*

Rubens Maurício Carvalho - Relator.

## Voto Vencedor

Conselheira Núbia Matos Moura, Redatora Designada.

Com a devida vênia, divirjo do ilustre relator quanto às suas conclusões acerca da sujeição passiva, no que concerne à remessa de recursos ao exterior, no valor de US\$ 60.000,00.

Para o estudo da questão, vale destacar que o art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, abaixo transcrito, estabelece que a autoridade fiscal deve instruir o Auto de Infração com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito imputado ao contribuinte.

*Art. 9.º. A exigência do crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)*

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.

No voto vencido, o relator afirma que não resta dúvida de que o *de cujus* fez a remessa de recursos para o exterior, dada a coincidência do nome completo e do endereço do mesmo e também pelo fato de o *de cujus* ser detentor de conta bancária no exterior.

Entretanto, do exame dos documentos que compõe o processo verifica-se que o nome do *de cujus* somente é mencionado na Representação Fiscal nº 03172/05, e na relação das operações, documentos estes elaborados pela Equipe Especial de Fiscalização, constituída pela Portaria SRF nº 463/04. Nos documentos oriundos da Justiça Federal o nome do *de cujus* não é mencionado sequer uma única vez.

Ora, tal Representação e seu anexo (relação das operações), em que pese ter sido elaborada por Equipe Especial de Fiscalização, constituída por Portaria da Secretaria da Receita Federal do Brasil, não é prova suficiente de que o *de cujus* de fato tenha realizado a operação ali indicada.

Sabe-se que as informações constantes da referida relação elaborada pela Equipe Especial de Fiscalização foram extraídas das planilhas eletrônicas recebidas das autoridades americanas, nas quais constam os movimentos a débito e a crédito das contas e subcontas da Beacon Hill Service Corporation. Tem-se, portanto, como certo que o nome do *de*

*cujus* foi de fato mencionado como ordenante da remessa de recurso ao exterior, nos documentos que se encontram transcritos nas planilhas eletrônicas encaminhadas ao governo brasileiro pelas autoridades americanas.

É certo, ainda, que nas mencionadas planilhas eletrônicas o nome do *de cuius* 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 cuius* 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 cuius* ou mesmo fornecidos por instituições financeiras brasileiras ou americanas, os quais indicassem o *de cuius* como ordenante de recursos ao exterior. O nome do *de cuius* 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 cuius* 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 cuius* 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.

E mais, ainda que se admitisse que o *de cuius* efetivamente tivesse realizado a remessa de recursos ao exterior, no valor de US\$ 60.000,00, estar-se-ia diante da hipótese prevista na Súmula CARF nº 68, abaixo transcrita:

*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.*

Veja que a remessa de recursos ao exterior equivale a uma transferência bancária, de modo que sua inclusão em demonstrativo de apuração de acréscimo patrimonial somente poderia ser admitida, caso restasse comprovado nos autos a destinação dos recursos remetidos ao exterior. Ou seja, a autoridade fiscal teria ainda que demonstrar que tal remessa foi consumida em gastos, aquisições ou aplicações. Sem tal comprovação, a remessa de recursos ao exterior não pode compor planilha de apuração de acréscimo patrimonial.

Processo nº 18471.000062/2007-15  
Acórdão n.º **2102-002.838**

**S2-C1T2**  
Fl. 19

Nestes termos, voto por excluir da apuração do acréscimo patrimonial a descoberto (APD), do exercício de 2003, a remessa de recursos ao exterior, no valor de US\$ 60.000,00.

*Assinado digitalmente*

Núbia Matos Moura – Redatora Designada