



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.730726/2016-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-010.022 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de novembro de 2021
Recorrente EDUARDO COSENTINO DA CUNHA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

Diante da renúncia à esfera administrativa, não cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais apreciar a matéria submetida ao Poder Judiciário (Súmula CARF nº 1).

INCONSTITUCIONALIDADE. DECLARAÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

COMPETÊNCIA. SUMULA CARF Nº 27.

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

DECADÊNCIA. PRAZO APLICÁVEL.

Preenchida a parte final do § 4º do art. 150 do CTN, aplica-se o prazo decadencial do art. 173, I, do CTN.

DECADÊNCIA. GANHO DE CAPITAL.

Em relação ao ganho de capital, a tributação é realizada em separado, não se deslocando o fato gerador para o final do ano-calendário.

DECADÊNCIA. RECOLHIMENTO MENSAL OBRIGATÓRIO. MULTA ISOLADA.

O direito de a Fazenda constituir o crédito tributário referente à multa isolada devida pelo não pagamento do carnê-leão decai após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

INTIMAÇÃO. ADVOGADO. SUMULA CARF Nº 110.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

IRPF. TRUST. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA.

A discussão de o *trust*, instituto jurídico estrangeiro, ser ou não compatível com o ordenamento jurídico brasileiro é irrelevante para a solução da lide, eis que os fatos ocorreram no exterior e a fiscalização comprova que o autuado não observou o instituto tal como regrado no exterior, demonstrando inequivocamente ser o autuado o real titular da renda e do patrimônio dolosamente ocultados por meio dos *trusts*.

IRPF. CARNÊ-LEÃO. MULTA ISOLADA.

Em relação aos anos-calendários de 2010 a 2013, cabível a incidência de multa isolada pelo não recolhimento mensal obrigatório atinente a rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior por pessoa física residente no Brasil (Súmula CARF nº 147).

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

As riquezas e o patrimônio acumulado ao longo da vida do recorrente podem ser considerados no fluxo de caixa do ano-calendário objeto da fiscalização, mas, para tanto, deve ser ponderada a Declaração de Bens e Direitos da Declaração de Ajuste Anual pertinente, bem como a prova eventualmente produzida.

IRPF. MULTA QUALIFICADA SÚMULA CARF Nº 34.

Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e dar provimento parcial ao recurso voluntário para, em razão da decadência, excluir do lançamento relativo a ganhos de capital na alienação de bens e direitos os fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2010.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Andrea Viana Arrais Egypto, Rodrigo Lopes Araujo, Rayd Santana Ferreira, Gustavo Faber de Azevedo, Matheus Soares Leite, Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 4902/4942) interposto em face de Acórdão (e-fls. 4843/4877) que julgou improcedente impugnação contra Auto de Infração (e-fls. 02/33), no valor total de R\$ 3.769.490,07, referente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), ano(s)-calendário 2010, 2011, 2012 e 2013, por:

- (1) omissão de dividendos recebidos de fontes no exterior, creditados em contas dos *trusts* ORION SP E TRIUMPH SP (**2010, 2011, 2012 e 2013, 150%**),
- (2) omissão de rendimentos referentes a vantagens indevidas recebidos de fonte no exterior (*offshore* Acona International Investments Ltd) em conta do *trust* ORION SP (**2011, 150%**),
- (3) omissão de rendimentos tendo em vista gastos incompatíveis com a renda, caracterizado pelo excesso de aplicações sobre origens/sinais exteriores de riqueza no ano de 2011, conforme Fluxo Financeiro Mensal (**2011, 75%**),
- (4) omissão de rendimentos caracterizados por depósito bancário de origem não comprovada, em conta do *trust* ORION SP (**2010, 150%**),
- (5) omissão de ganhos de capital na alienação de ações e outros ativos financeiros mantidos no exterior, em contas dos *trusts* ORION SP e TRIUMPH SP (**2010, 2011 e 2013, 150%**) e
- (6) multa isolada por falta do recolhimento mensal obrigatório atinente aos rendimentos recebidos no exterior (**2010, 2011, 2012 e 2013, 50%**).

O lançamento foi cientificado em 07/12/2016 (e-fls. 02, 4723 e 4840). O Termo nº 15 - Verificação Fiscal consta das e-fls. 34/135, tendo o procedimento fiscal transcorrido no contexto da “Operação Lava Jato”.

Na impugnação (e-fls. 4727/4762), em síntese, se alegou:

- (a) Tempestividade.
- (b) Não enquadramento do Impugnante nos critérios da Portaria RFB n. 2.193/2014: Violação dos Princípios da Legalidade, da Isonomia, da Confiança do Contribuinte, da Segurança Jurídica e da Proporcionalidade (*substantive due process of law*).
- (c) Incompetência funcional da DEMAC-BH para a instauração do Termo de Verificação Fiscal e para a autuação em referência: Violação ao Princípio da Legalidade.
- (d) Decadência dos lançamentos referentes ao ano-calendário de 2010.
- (d) Acusação fiscal de omissão de dividendos e rendimentos recebidos no exterior: ilicitude das provas.

- (e) Inexistência de disponibilidade jurídica ou econômica dos dividendos e rendimentos recebidos pelas trusts mantidas no exterior.
- (f) Ausência de previsão legal que obrigasse o Recorrente a declarar sua condição de beneficiário final das trusts mantidas no exterior. Inaplicabilidade da multa aplicada pelo falta de recolhimento do IRPF a título de carnê-leão.
- (g) Equívocos fiscais que ensejaram o suposto valor patrimonial a descoberto no ano-calendário 2011.
- (h) Caráter confiscatório da penalidade.

A seguir, transcrevo do Acórdão recorrido (e-fls. 4843/4877):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2011, 2012, 2013, 2014

LANÇAMENTO. COMPETÊNCIA. JURISDIÇÃO.

A competência para proceder à auditoria fiscal e formalizar o lançamento é atribuída por lei ao Auditor-Fiscal. O procedimento de lançamento é válido mesmo quando formalizado por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do contribuinte.

NULIDADE. ATIVIDADES DA DELEGACIA DE MAIORES CONTRIBUENTES PESSOAS FÍSICAS - DEMAC.

Às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes Demac compete no âmbito de sua jurisdição e de forma concorrente em todo território nacional, em relação aos contribuintes de relevante interesse, definidos de acordo com critérios aprovados por ato do Secretário da Receita Federal do Brasil, processar lançamentos de ofício, imposição de multas e outras penas aplicáveis às infrações à legislação tributária, e as correspondentes representações fiscais.

DECADÊNCIA. CONTAGEM DE PRAZO PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Tratando-se de lançamento de ofício, a regra aplicável na contagem do prazo decadencial é estabelecida pelo artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, iniciando-se a contagem a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RECEBIMENTO DE VANTAGENS. CONTAS MANTIDAS NO EXTERIOR EM NOME DE TRUST.

Comprovado nos autos que a figura do *trust* foi utilizada apenas para dar sustentação ao recebimento de vantagens recebidas no exterior, são corretas as imputações de omissão de rendimentos e dividendos, de ganhos de capital, de rendimentos consubstanciados em depósitos bancários de origem não comprovada e a consequente apuração do imposto de renda em nome do sujeito passivo, real detentor da disponibilidade econômica e jurídica dos recursos depositados.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

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

ÔNUS DA PROVA. PRESUNÇÃO LEGAL.

Estabelecida a presunção legal de omissão de rendimentos, caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto, o ônus da prova é do contribuinte, cabendo a ele produzir provas hábeis e irrefutáveis da não ocorrência da infração.

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE ATO NORMATIVO.

À instância julgadora administrativa é vedada a apreciação de argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade de ato normativo por ser matéria reservada ao Poder Judiciário.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. MULTA ISOLADA

Diante da comprovação de que o contribuinte agiu de forma dolosa com o objetivo de ocultar do fisco o real valor do imposto devido é cabível a multa de ofício qualificada aplicada sobre o imposto apurado no lançamento.

É cabível a exigência da multa isolada no percentual de 50%, incidente sobre o valor do imposto mensal devido a título de carnê-leão sobre rendimentos recebidos no exterior e não recolhido nas datas previstas na legislação de regência.

O Acórdão foi cientificado em 03/08/2017 (e-fls. 4899) e o recurso voluntário (e-fls. 4902/4942) interposto em 01/09/2017 (e-fls. 4902), em síntese, alegando:

- (a) Tempestividade. Intimado em 03/08/2017, o prazo recursal se findou na segunda-feira 04/09/2017.
- (b) Não enquadramento do Impugnante nos critérios da Portaria RFB n. 2.193/2014. Incompetência territorial e funcional da DEMAC-BH. Violação dos Princípios da Legalidade, da Isonomia, da Confiança do Contribuinte, da Segurança Jurídica e da Proporcionalidade (substantive due process of law). A DEMAC-BH não tem competência territorial nacional, caso contrário não teria sido editada a Portaria n. 2.193/2014 a definir critérios de enquadramento dos contribuintes à fiscalização e atuação dessa Delegacia Especial. Logo, há que se justificar/fundamentar sua atuação. Qualquer outra interpretação é casuística e se afasta das regras de interpretação das normas. Os fundamentos que ensejaram a atuação e a tese fiscal exposta no acórdão recorrido afrontam os Princípios da Legalidade, da Isonomia, da Confiança do Contribuinte, da Segurança Jurídica e da Proporcionalidade. Além disso, a Turma Julgadora da DRJ/BHE adotou postura furtiva e não enfrentou as específicas impugnações apresentadas, pois não buscou a declaração de inconstitucionalidade de ato administrativo editado pela RFB, mas questionou

a higidez da fiscalização à luz das diretrizes normativo-constitucionais. Isso porque, nos termos do Regimento Interno da Receita Federal e da Portaria RFB n. 2.193/14, não se submeteria à fiscalização pela DEMAC-BH. A possibilidade assegurada pela Portaria RFB n. 2.193/2014 de submissão ao acompanhamento econômico-tributário diferenciado no ano de 2015 as pessoas físicas indicadas nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 9º da Portaria RFB n.º 2.356, de 2010 (artigo 2º, parágrafo único) não socorre a RFB, pois o enquadramento excepcional, regime de fiscalização estabelecido pela Portaria RFB n. 2.356/2010, estava ainda vigente quando do início da fiscalização, pressupondo: (i) indicação com critérios objetivos ou (ii) expressa e anterior justificativa. Uma vez que a análise objetiva dos requisitos demonstra que o Recorrente não se enquadra nos critérios para o "acompanhamento econômico-tributário diferenciado", a sua inclusão nesse regime diferenciado somente poderia ocorrer mediante expressa e circunstanciada fundamentação pela COMAC, o que não ocorreu no presente caso. O acórdão recorrido reconheceu, de forma expressa, a ausência de justificativa para direcionar o Recorrente ao acompanhamento fiscal diferenciado. Eventual justificativa atrelada ao fato de que se estaria em um cenário de "valores recebidos à margem da legislação" não é, evidentemente, para se levar a sério, notadamente em razão do seu caráter genérico e abstrato. Logo, há vício de origem pela atuação da DEMAC-BH, o que acaba por contaminar e tornar nula a atuação. Além disso, há ofensa direta e incisiva ao Princípio da Isonomia, a vedar tratamento diferenciado e anti-isonômico aos contribuintes. É inadmissível, para a higidez do ato, que a sua motivação seja tácita ou que decorra de fundamentação presente em decisão judicial, ainda que não citada. Logo, o ato administrativo de lançamento não observa o requisito forma (motivação/fundamentação) e incorre em vício relacionado à falta de dialeticidade, abalando a estrutura do *substantive due process* e aos princípios da igualdade/isonomia e da proporcionalidade pela excepcional e injustificada distinção entre o recorrente e os demais contribuintes, sendo meramente retórico o argumento da DRJ de haver equívoco na defesa por confundir acompanhamento tributário diferenciado com fiscalização diferenciada. O advento da Portaria RFB 641/2015 não socorre ao fisco, pois o início da fiscalização se deu ao tempo da Portaria RFB 2.193/2014. A denúncia pelo Ministério Público e a condenação em primeira instância não atende aos critérios da Portaria RFB 2.193/2014, devendo ser aplicado o princípio da presunção da inocência. Não há como flexibilizar a regra de competência, ainda mais contra contribuinte com alta exposição política. Em termos objetivos, não há razão jurídica e fundamento legal autorizadores que viabilizem o alcance da fiscalização da Demac à esfera do Recorrente. Diante do exposto, não há dúvida de que o Termo de Procedimento Fiscal instaurado pela Delegacia Especial de Belo Horizonte/MG é formal e materialmente nulo, o que também atinge o Auto de Infração lavrado com amparo naquela fiscalização e em discussão nestes autos.

- (c) Acusação fiscal de omissão de dividendos e rendimentos recebidos no exterior: ilicitude das provas. A atuação fiscal ora combatida está pautada no Termo de Verificação Fiscal que, a partir de provas obtidas ilegalmente pelo

Ministério Público Federal junto ao Governo Suíço, concluiu pela omissão de rendimentos recebidos pelo contribuinte ora Recorrente de fontes no exterior. Entretanto, no Brasil - Estado receptor das referidas provas - o sigilo bancário para fins de investigação fiscal na ocasião da instauração do Termo de Verificação Fiscal, só poderia ser quebrado mediante autorização judicial. Assim, ainda que na Suíça seja possível a produção da prova sem o crivo judicial, tais documentos somente serão válidos no Brasil se legitimados pela autoridade judicial (doutrina e jurisprudência). Em outras palavras, o pedido de quebra de sigilo bancário em outro país exige uma; decisão judicial no Brasil, ainda que no local onde a prova vá ser produzida tal requisito seja dispensável. A ausência de tal providência, portanto, enseja a ilicitude das provas obtidas por meio da transferência de processos, bem como todas aquelas dela decorrentes, motivo pelo qual sua anulação é medida que se impõe.

- (d) Decadência dos lançamentos referentes ao ano-calendário de 2010. No caso se aplica o art. 150, § 4º, do CTN. Há decadência do lançamento efetuado no ano-calendário 2010 a título de omissão de dividendos recebidos de fonte no exterior (fatos geradores ocorridos entre 28/02/10 e 31/12/10); omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada (fato gerador ocorrido em 08/06/2010) e omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em moeda estrangeira (fatos geradores ocorridos entre 08/01/10 e 01/10/10). Igualmente, o direito do Fisco de exigir a multa aplicável pela falta de recolhimento do IRPF supostamente devido a título de carnê-leão (fatos geradores ocorridos entre 31/03/10 e 31/10/10) decaiu. É imperioso lembrar que o ano-calendário 2010 já foi objeto de Fiscalização e autuação pelo Fisco, o que reafirma a decadência da exigência fiscal deste Auto de Infração. E pelas mesmas razões não deve prosperar a multa isolada aplicada pela Fiscalização em relação aos tributos prescritos, uma vez que, se inexistente obrigação principal, inexistirá também a obrigação acessória.
- (e) Inexistência de disponibilidade jurídica ou econômica dos dividendos e rendimentos recebidos pelas trusts mantidas no exterior. O recorrente é o beneficiário final dos trusts denominados ORION SP e TRIUMPH SP, mantidos no banco suíço Julius Baer & Cie AS, ou seja, é apenas o beneficiário econômico efetivo, qualidade nunca foi ocultada. A Corte de Cassação Italiana tem farta jurisprudência no sentido de que a particularidade do *trust* é a aquisição por parte do *trustee* da propriedade dos bens. Mas, essa aquisição constitui apenas um meio funcional à realização do efeito final sucessivo, que se determina com atribuição definitiva dos bens ao beneficiário. No caso do *trust*, não se verifica, em relação ao beneficiário econômico, qualquer das hipóteses abarcadas pelo conceito de "detenção". A transferência dos bens para o *trustee* retira do *settlor* toda a ingerência e qualquer espécie de detenção sobre os bens transferidos. É por essa razão que não é titular do patrimônio das *trusts* porquanto, neste caso, inexistente disponibilidade econômica ou jurídica que autorize a incidência do imposto

de renda, pois, o Recorrente está vinculado juridicamente aos trusts apenas na qualidade de beneficiário final.

- (f) Ausência de previsão legal que obrigasse o Recorrente a declarar sua condição de beneficiário final dos trusts mantidos no exterior. Inaplicabilidade da multa aplicada pela falta de recolhimento do IRPF a título de carnê-leão. Não declarou anteriormente ser beneficiário dos trusts porquanto que inexistia no ordenamento jurídico brasileiro qualquer forma de regulamentação do instituto, e tampouco legislação que o obrigasse a prestar tais informações à RFB e ao BACEN. No presente caso o Recorrente deixou declarar ao BACEN e a RFB, no período entre 2008 e 2013, a existência de valores de titularidade do trust ORION SP e o mesmo teria ocorrido, em tese, em relação à conta do trust TRIUMPH SP. Quanto aos valores depositados nas contas TRIUMPH SP e ORION SP, vale registrar que eles foram objeto, no ano de 2003, da contratação de trusts. Essa estrutura negocial implicou a transferência do Recorrente para o trustee da plena titularidade dos bens objeto da contratação do trust. E em razão dessa contratação. Os ativos auferidos lícitamente no exterior foram transferidos para a titularidade de pessoa jurídica organizada para tanto pelo trustee, como é próprio da estrutura e funcionamento do trust. A circunstância de que o Recorrente nunca teve o dever de declarar valores titularizados pelo trustee advém da ausência de norma secundária que o obrigasse a tanto na ordem jurídica brasileira. Isto porque no caso concreto, a obrigação de declarar a detenção de depósitos no exterior de sua titularidade que estejam acima de US\$ 100.000,00, no último dia do ano anterior, nos termos das Resoluções do CMN. Todavia, os recursos mantidos no exterior não são de titularidade do recorrente, mero beneficiário final. Tanto inexistia previsão legal que obrigasse o Recorrente a declarar sua condição de beneficiário final das *trusts*, que a Receita Federal do Brasil editou, em 2016 (i.e., após os anos-calendários que são objeto desta autuação), a IN RFB n. 1634 para preencher a lacuna normativa. as normas que estabelecem o dever de declarar, até a publicação da IN 1634, não previam a obrigatoriedade de o Recorrente declarar à Receita Federal do Brasil sua condição de beneficiário de contratos de trust. Dito isso, não há que se falar multa pela falta de recolhimento do IRPF supostamente devido a título de carnê-leão.
- (g) Equívocos fiscais que ensejaram o suposto valor patrimonial a descoberto no ano-calendário 2011. Ao apurar a variação patrimonial a descoberto, a Fiscalização não poderia ignorar as riquezas e o patrimônio e investimentos acumulados pelo recorrente ao longo de sua vida para com base no fluxo de caixa de apenas um ano-calendário afirmar a existência de despesas maiores que as receitas existentes. A fiscalização não considerou os saques mensais realizados nas contas do Banco do Brasil e depositados em parte nas contas dos Bancos Itaú e Bradesco. A consequência imediata dessa omissão foi a apuração a menor da totalidade dos recursos movimentados pelo Recorrente no seu fluxo de caixa. Ao glosar os saldos existentes nas referidas contas para composição da totalidade dos recursos disponíveis ao recorrente, a fiscalização deixou de incluir a existência dos valores sacados e que por isso

estavam disponíveis em espécie. Nem todo o ingresso financeiro constitui-se em acréscimo patrimonial, sendo necessário se verificar cada caso concreto. A glosa dos saldos/receitas após a inclusão dos saques como recursos disponíveis aponta a inexistência de variação patrimonial naquele ano-calendário. A circulação de dinheiro em espécie pelo recorrente não configura nenhuma ilegalidade e tampouco variação patrimonial a descoberto. Não tendo a fiscalização cumprido a exigência legal relacionada ao cálculo da matéria tributável, não há como manter a autuação.

- (h) Qualificação da multa e caráter confiscatório da penalidade. A incidência da multa de 150% pretendida pelo Fisco no presente caso deve haver a ocorrência (e comprovação) de sonegação, fraude ou conluio mencionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, o que não ocorreu no presente caso. A fraude, o dolo e o conluio não se presumem. O Supremo Tribunal Federal já atestou a ilegalidade e confisco da multa punitiva que ultrapassa 100%.
- (i) Sustentação oral. Requer a prévia intimação dos advogados em seu endereço profissional para a realização de sustentação oral.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 03/08/2017 (e-fls. 4899), o recurso interposto em 01/09/2017 (e-fls. 4902) é tempestivo (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Não enquadramento do Impugnante nos critérios da Portaria RFB n. 2.193/2014. Incompetência territorial e funcional da DEMAC-BH. Violação dos Princípios da Legalidade, da Isonomia, da Confiança do Contribuinte, da Segurança Jurídica e da Proporcionalidade (*substantive due process of law*). As alegações de incompetência da autoridade lançadora e de violação a diversos princípios e regras constitucionais a demandar a nulidade do procedimento fiscal e, por consequência, do próprio lançamento constituem-se em matéria submetida à apreciação do Poder Judiciário (petição inicial, e-fls. 855/869), tendo a fiscalização inclusive invocado a sentença prolatada em 07 de outubro de 2015, constante das e-fls. 871/886, a denegar a segurança no processo nº 0044796-35.2015.4.01.3800 (com apelação pendente, conforme consulta ao andamento disponibilizado na *internet*). Assim, diante da renúncia à esfera administrativa, não cabe ao presente colegiado apreciar a matéria (Súmula CARF nº 1). E, se coubesse, seria o caso de, na mesma linha da sentença judicial, adotar-se o entendimento de a competência para fiscalizar e lançar decorrer da lei e não do Regimento Interno da Receita Federal ou de ato do Secretário da Receita Federal, estando o procedimento fiscal e o auto de infração amparados pelos arts. 6º, I, *a*, *c* e *d*, da Lei nº 10.593, de 2002, e art. 9º, §§2º e 3º, do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação da Lei nº 8.748, de 1993, bem como pela Súmula CARF nº 27, não tendo as regras explicitadas pelo exercício do poder regulamentar o condão de

invalidar fiscalização e lançamento. Além disso, seria o caso de se asseverar faltar competência ao presente colegiado para invalidar o procedimento fiscal e o lançamento dele decorrente por suposta violação dos princípios e regras constitucionais invocados nas razões recursais (Súmula CARF nº 2).

Acusação fiscal de omissão de dividendos e rendimentos recebidos no exterior: ilicitude das provas. A fiscalização consignou expressamente (e-fls. 45) que os dados em poder do Ministério Público Federal foram compartilhados com a Receita Federal do Brasil por força de autorização judicial dada pelo Sr. Ministro Teori Zavascki do Supremo Tribunal Federal, nos autos da Ação Cautelar 4008/DF (e-fls. 4677/4682), tendo o voto do Ministro Teori Zavascki (e-fls. 1093/1155) quando do recebimento do recebimento parcial da denúncia contra Eduardo Cunha no Inquérito 4146/DF, ressaltado que a transferência, por sistema de cooperação jurídica internacional, do material probatório colhido pela Confederação Suíça se operou sem qualquer limitação ao alcance das informações e aos meios de prova compartilhados, nada impedindo a utilização daquelas provas nas investigações produzidas no Brasil, circunstância ressaltada pela decisão recorrida (e-fls. 4861). Diante disso, caem por terra todas as alegações no sentido de ilegal obtenção das provas compartilhadas.

Decadência O recorrente sustenta a decadência dos lançamentos referentes ao ano-calendário de 2010.

O fato gerador do imposto de renda (Lei nº 5.172, de 1966, art. 43, incisos I e II) é complexo, ou seja, ainda que devida antecipação à medida que os **rendimentos** forem percebidos, o fato gerador só se aperfeiçoa definitivamente no dia 31 de dezembro do ano-calendário (Lei nº 8.134, de 1990, arts. 2º e 11). A norma em questão se aplica inclusive em relação ao lançamento com lastro no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 (Súmula CARF nº 38).

O lançamento foi cientificado em 07/12/2016 (e-fls. 02, 4723 e 4840) e, no que se refere ao ano-calendário de 2010, envolve omissão de dividendos recebidos de fontes no exterior creditados *nas contas ORION SP e TRIUMPH SP*, omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada *na conta ORION SP* e omissão de ganhos de capital na alienação de ações e outros ativos financeiros mantidos no exterior, *nas contas ORION SP e TRIUMPH SP*, tendo a fiscalização qualificado a multa de ofício.

Portanto, todos os lançamentos referentes aos fatos geradores atinentes ao ano-calendário de 2010 imputam a constatação da interposição dolosa dos *trusts ORION SP e TRIUMPH SP* de modo a ocultar ser o recorrente o efetivo titular dos ativos a envolver as contas *ORION SP e TRIUMPH SP*, ou seja, o preenchimento da parte final do § 4º, do art. 150 do CTN, a atrair o prazo do art. 173, I, do CTN.

A constatação do efetivo preenchimento da parte final do § 4º, do art. 150 do CTN demanda a análise das alegações de mérito no que toca aos *trusts* e, como no próximo tópico será demonstrado, as alegações do recorrente não prosperam, sendo nítida, diante do conjunto probatório, a intenção do autuado de artificialmente ocultar patrimônio e renda.

Diante do art. 173, I, do CTN, não se operou a decadência, quando se considera a intimação efetuada em 07/12/2016 e a ocorrência do fato gerador complexo em 31/12/2010.

No tocante ao ganho de capital na alienação de bens e direitos, não há fato gerador complexo. A apuração e tributação se operam em separado, não se sujeitando ao ajuste anual (Lei nº 8.981, de 1995, art. 21, § 2º) e devendo ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção do ganho (Lei nº 8.981, de 1995, art. 21, § 1º).

Conforme consta da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração (e-fls. 08 e 09), os fatos geradores atinentes ao ano-calendário de 2010 a envolver ganhos de capital na alienação de bens e direitos ocorreram em 08/01/2010, 11/01/2010, 17/03/2010, 19/03/2010, 22/03/2010, 21/04/2010, 27/09/2010 e 01/10/2010. Logo, considerando-se a intimação em 07/12/2016, resta caracterizada a decadência no que toca ao lançamento relativo ao ganho de capital ocorrido durante o ano-calendário de 2010.

Em relação à multa isolada, temos de asseverar que a multa pelo descumprimento de obrigação acessória não se confunde com tributo sujeito à homologação, logo a contagem do prazo decadencial submete-se também à regra geral estabelecida no art. 173, I, do CTN e, considerando que o carnê-leão deve ser recolhido até o último dia útil do mês subsequente ao recebimento dos rendimentos e que apenas após essa data pode ser exigida a multa em questão, conclui-se para os rendimentos auferidos durante os anos de 2010, 2011, 2012 e 2013 não há que se falar em decadência diante do lançamento científico em 07/12/2016 (e-fls. 02, 4723 e 4840).

Por fim, a circunstância de haver ou não anterior fiscalização/autuação em relação ao ano-calendário de 2010 não interfere na contagem do prazo decadencial de infrações posteriormente detectadas.

Afasta-se, destarte, a prejudicial de decadência, exceto quanto aos ganhos de capital na alienação de bens e direitos ocorridos no ano-calendário 2010 (08/01/2010, 11/01/2010, 17/03/2010, 19/03/2010, 22/03/2010, 21/04/2010, 27/09/2010 e 01/10/2010).

Inexistência de disponibilidade jurídica ou econômica dos dividendos e rendimentos recebidos pelos trusts mantidos no exterior. O recorrente sustenta ser apenas beneficiário final dos trusts denominados ORION SP e TRIUMPH SP, mantidos no exterior.

Assim, não seria titular do patrimônio de propriedade dos trusts, não detendo disponibilidade jurídica ou econômica dos dividendos, rendimentos e ganhos de capital auferidas pelos trusts, sendo em verdade beneficiário econômico efetivo final, qualidade nunca ocultada.

Para instruir sua argumentação, o contribuinte carrou aos autos com a impugnação com dois Pareceres, um da lavra do Min. Francisco Resek (e-fls. 4764/4778) e outro do Prof. José Tadeu De Chiara (e-fls. 4780/4833), dos quais destaco:

5. A relação característica do *trust* tem, assim, três personagens: o *settlor* ou instituidor, o *trustee*, que recebe daquele o patrimônio, e o *beneficiary* ou beneficiário final do patrimônio. O *settlor* ou instituidor dá ao *trustee* as diretrizes de administração e utilização dos valores, cuja propriedade ele então transfere ao *trustee*. Este pode ser pessoa natural ou coletiva (muitas vezes uma casa bancária ou empresa congênere) e, após a transferência, passa a ser titular da propriedade do patrimônio, devendo, a seu critério, administrá-lo e torná-lo produtivo, mas sempre em benefício das pessoas ou propósitos indicados pelo *settlor*. O *beneficiary* ou beneficiário, por sua vez, é pessoa natural ou coletiva, causa ou propósito específico, indicado vestibularmente pelo *settlor*. Não se exige nenhuma espécie de manifestação de concordância da parte do beneficiário - que, fato singular, pode até mesmo não ter consciência dessa sua condição.³ (...)

6. É de entendimento majoritário, em doutrina⁵, que a triangularidade de tal relação é transitória, existindo apenas até a conclusão da transferência da propriedade do *settlor* ao *trustee*.⁶ Isso porque consumada tal transferência o *settlor* deixa de intervir no negócio: ele não detém mais direitos sobre o patrimônio transferido nem sobre sua administração ou destino final.⁷ A partir desse momento, pois, a relação jurídica passa a envolver apenas o *trustee* e os beneficiários. Se de um lado o *trustee* encontra-se obrigado a administrar os bens em favor dos beneficiários, de outro são estes os detentores de legítimo interesse em questionar atos do *trustee* que violem aquela obrigação⁸ - ainda que a doutrina vacile quanto à aventada existência ou extensão de um direito de sequência.⁹ Entretanto, à parte o interesse em questionar atos do *trustee* que possivelmente violem o *trust*, os beneficiários não têm direito líquido e certo a precipitar o recebimento dos bens confiados ao *trustee*.¹⁰ (...)

9. É seguro que o *trustee* detém sobre o patrimônio afetado um autêntico direito de propriedade, ainda que limitado. Acresce que a administração desse patrimônio é de sua exclusiva competência. O *settlor* não conserva nenhum direito quanto ao uso, fruição ou disposição dos bens dados em *trust*, nada lhe cabendo decidir sobre a administração provida pelo *trustee*. De outro lado, não obstante o fato de tais bens serem administrados em seu favor, o beneficiário não tem tampouco o direito de se apropriar deles ou de intervir no seu manejo, não podendo exigir que o *trustee* adote tal ou qual medida. A discricionariedade nas decisões sobre o que fazer em proveito futuro dos beneficiários é exclusiva do *trustee*.

⁸ O questionamento haveria de ter por objeto uma violação patente do *trust*, como a apropriação indébita do patrimônio para uso próprio, ou a disposição em benefício próprio ou de pessoa estranha à relação. A discricionariedade do *trustee* na administração do patrimônio ainda é regra geral, cabendo a este avaliar as linhas de ação suscetíveis de trazer maior benefício aos propósitos do *trust*.

(e-fls. 4767/4769)

(...) a causa função do "trust" é pressupostamente o exercício a propriedade dos bens e o cumprimento pelo *trustee* das regras de gestão dos bens objeto do negócio jurídico do "trust", destinação de seus rendimentos, se houver, e da sua propriedade ao beneficiário; para isso, o funcionamento da relação jurídica depende, por óbvio, da aquisição da propriedade do bem, pelo *trustee* ao *settlor*, que assim permite a entrada em funcionamento do "trust". Aí o indispensável efeito real condicionante do funcionamento do "trust", consensualmente ajustado.

Daí decorre o regime de direito que cerca a relação principal, qual o contrato entre o *settlor* e o *trustee*, distinto da situação jurídica [noção tratada na Parte II — Apêndice] de transmitente da propriedade, do *settlor*, e de adquirente do *trustee*, relativamente ao bem objeto do contrato de "trust". Enquanto aquele deixa de exercer o domínio sobre o bem, podendo apenas exigir que o *trustee* cumpra os deveres e obrigações ínsitos na sua situação jurídica, o último tem a propriedade cercada por ônus e deveres determinados pelo "trust", cujo cumprimento, contudo, se localiza no campo da tutela das relações pessoais, de índole indenizatória, caracterizadamente. (...)

"O emprego promíscuo de legitimidade e legitimação não favorece o exame objetivo de duas situações muito diferentes. É preciso distinguir. Em matéria de negócio jurídico, a legitimidade existe sempre, salvo uma ou outra hipótese em que, então, a ilegitimidade é determinada pela lei. A ilegitimidade é uma situação de exceção, em que, por força de relação jurídica ou fática entre o declarante e outra pessoa, o ordenamento cria um obstáculo para a realização de um negócio jurídico. É um impedimento. Por exemplo, um ascendente não pode vender bens a um descendente. Ora a legitimação não é nada disso. Legitimação é o poder de dispor de determinada res. [...] A legitimação não é qualidade do agente e não depende, diretamente, sob o aspecto negativo (de falta de legitimação), de relação com outra pessoa. Tem legitimação quem tem poder de dispor. Poder de dispor é uma faculdade resultante da posição do sujeito em relação a um 'direito'. [...] Se há quem tenha poder de dispor, sem ser titular do direito, ocorre

também a hipótese inversa, isto é, há quem seja titular do direito, sem ter poder de dispor: por exemplo, o proprietário de bem imóvel inalienável."

14.- Esse ponto de extrema relevância para o encaminhamento das respostas à consulta, no caso vertente, e por isso é oportuno asseverar:

Tanto o settlor Quanto o beneficiário, uma vez contratado o "trust" e entrado em funcionamento, isto é, transmitidos os bens objeto da contratação, não têm legitimação em relação aos bens transmitidos e, o beneficiário, em relação aos benefícios a ele atribuídos.

(...) Uma vez estipulada, a revogabilidade do "trust" se impõe como possibilidade de o ajuste pessoal, sublinhe-se, ser encerrado e, em razão disso, nascer para o *trustee* o dever contratual de transmitir ao settlor a titularidade dos bens. que por ele, *settlor*, lhe fora transmitida em razão da contratação do "trust". Uma vez revogado, deixa de haver a legitimação do trustee em relação aos bens, que, deles, não mais poderia dispor, segundo as regras contratadas. Mas, ainda aí, o *settlor* não goza de uma ação real em face do *trustee* inadimplente ou do terceiro adquirente dos bens do "trust". As medidas do *settlor* em relação ao *trustee* serão sempre de natureza pessoal e indenizatória.

(e-fls. 4793, 4797 e 4798)

Assinale-se que o Parecer do Min. Francisco Resek (e-fls. 4764/4778) trata do tema em tese e o Parecer do Prof. José Tadeu De Chiara (e-fls. 4780/4833) versa sobre a situação do recorrente, mas não há como se aferir a que documentos efetivamente teve acesso, pois não está com eles instruído.

Sobre o tema, a Solução de Consulta Cosit nº 41, de 31 de março de 2020, para concluir que o recebimento de rendimentos oriundos do exterior por residente no País consubstanciados em valores percebidos na qualidade de beneficiária de *trust* constituído nas Bahamas é fato gerador de imposto de renda, conceitua:

10. Observe-se que o termo *trust* pode ter mais de uma acepção, sendo uma delas aquela prevista na Convenção de Haia, realizada em 01/07/1985, com entrada em vigor 01/01/1992, da qual o Brasil não é signatário.

11. No Artigo 2º da Convenção, temos que: "o termo *trust* se refere a relações jurídicas criadas – *inter vivos* ou após a morte – por alguém, o **outorgante**, quando os bens forem colocados sob controle de um **curador** para o benefício de um **beneficiário** ou para alguma finalidade específica." (grifos acrescidos)

12. Conforme citado pela consulente, o *trust* tem elementos subjetivos que seriam: *settlor*, *trustee* e beneficiário.

13. O *settlor* é aquele que, por meio de uma manifestação unilateral de vontade, destina parte ou o todo de seu patrimônio para formar o *trust*.

14. O *trustee* é a pessoa ou instituição que irá administrar os bens, ressaltando-se que os bens não se confundem com o patrimônio pessoal do *trustee*, mas formam um patrimônio à parte.

15. O beneficiário consiste em um ou mais indivíduos indicados pelo *settlor*, para, conforme termos e prazos estabelecidos na constituição do trust, receber do trustee o que for objeto do *trust* ("res"), condicionado ou não a evento futuro definido pelo *settlor*. Este, pode, também, determinar que o beneficiário vá recebendo os frutos da "res" ao longo do tempo.

16. Como elementos objetivos há o objeto (“res”) e um ato de vontade (*trust deed*). O *trust deed* determina todas as condições sob as quais serão administrados os bens, como as obrigações do *trustee*, prazo de duração do *trust*, entre outros itens.

Para a solução do presente litígio, é irrelevante a discussão de ser o instituto em questão compatível com o ordenamento jurídico brasileiro, eis que os fatos ocorreram no exterior, tendo a fiscalização sustentado que o conjunto probatório a instruir o lançamento demonstraria que o recorrente não observou o instituto do *trust* tal como regrado no exterior, pois o recorrente cumulava na prática as figuras de instituidor (*settlor*), administrador (*trustee*) e beneficiário (*beneficiary*), de modo a que o autuado seria o real titular das contas ORION SP e TRIUMPH SP, sendo os *trusts* uma mera formalidade elaborada para promover a blindagem de seu patrimônio.

Em relação à conta ORION SP, os documentos estão nas e-fls. 1662/1819 e 1993/2609, com traduções nas e-fls. 1820/1992.

A análise dos documentos em questão revela que a o *trust* ORION SP, constituído em Edimburgo, Escócia, manteria conta pessoa jurídica no Banco Julius Baer, antigo Merrill Lynch Bank (Docs. 1_4548.1602 e 6_4548.1602_2120.333.01_USD_B), contudo, desde a criação da conta, o autuado consta como proprietário-beneficiário (pessoa que contribui ou exerce o controle sobre a conta, segundo a documentação do banco) e procurador responsável pela movimentação da conta, sendo que o endereço de correspondência não é o do *trust* ORION, mas o mesmo da TRIUMPH nos Estados Unidos, sob a justificativa de os correios do Brasil não serem confiáveis. Além disso, há indicação de ser o *trust* revogável a possibilitar a qualquer tempo disposição dos bens pelo instituidor do *trust*, havendo documento relativo a uma revogação parcial com a assinatura do recorrente, e documento a informar endereço eletrônico também assinado pelo recorrente. O Banco na documentação a traçar o perfil do cliente para fins de *compliance* sempre faz referência ao recorrente e não ao *trust*.

Em relação à conta TRIUMPH, os documentos estão nas e-fls. 2610/2760 e 2896/3537, com traduções nas e-fls. 2761/2894.

A análise dos documentos em questão revela que a o *trust* TRIUMPH SP, constituído em Edimburgo, Escócia, manteria conta garantia (*trust account*) no Banco Julius Baer, antigo Merrill Lynch Bank (Docs. 1_4546.6857), contudo, desde a criação da conta, o autuado consta como proprietário-beneficiário (pessoa que contribui ou exerce o controle sobre a conta, segundo a documentação do banco) e dentre os procedimentos de identificação do cliente consta a indicação da questão secreta “O nome de minha mãe” e a resposta “ELZA”, nome da mãe do autuado, sendo que o próprio recorrente assina papéis a tratar do risco das atividades e a declarar patrimônio. O Banco na documentação a traçar o perfil do cliente para fins de *compliance* sempre faz referência ao recorrente e não ao *trust*. No Formulário de Informações sobre a Conta Bancária de Clientes Internacionais consta tratar-se também de *trust* revogável a ter por *settlor* (pessoa que contribui com ativos para a formação do *trust*) o recorrente e por pessoa autorizada a controlar os ativos no *trust* também o recorrente. Destaco ainda que também se indicou endereço nos Estados Unidos sob a justificativa de os correios no país de residência não serem confiáveis.

Diante do conjunto probatório carreado aos autos pela fiscalização, não há como não se negar a utilização dos *trusts* como meio para se ocultar o real titular das contas ORION SP e TRIUMPH SP.

A ponderar também a documentação obtida na Suíça, a mesma percepção foi adotada pelo Conselho de Ética da Câmara dos Deputados ao acompanhar por maioria o parecer do Relator Deputado Marcos Rogério¹ e pelo Plenário da Câmara dos Deputados ao cassar o mandato do Deputado Eduardo Consentino Cunha por 450 votos a 10.

O Termo nº 15 - Verificação Fiscal (e-fls. 34/135) invocou o voto do Relator Deputado Marcos Rogério, tendo a fiscalização carreado aos autos a íntegra do parecer/voto do referido Deputado pela perda do mandato parlamentar (e-fls. 1439/1524), merecendo destaque os seguintes excertos do voto (e-fls. 1474/1479):

B.4.1) A CONTA TRIUMPH SP

O trust TRIUMPH SP foi constituído em Edimburgo, Escócia, sendo localizado na 15 Athol Crescent, Edimburg, Scotland. Posteriormente, para abrir a conta na Suíça em 03/05/2007, o Deputado Eduardo Cunha se utilizou dos serviços de escritório sediado em Douglas, capital das Ilhas de Man, conhecido paraíso Fiscal.

A conta foi aberta no Banco Julius Baer, havendo diversos documentos demonstrando que Eduardo Cunha é o beneficiário final e tinha o controle efetivo de todos os valores lá depositados. Há, por exemplo, na relação de documentos enviados pela Suíça, o passaporte do parlamentar, bem como formulário de abertura de conta, no qual consta o nome de "Eduardo Consentino da Cunha" como beneficiário owner.

Na relação de documentos ainda se tem pedido para que as correspondências bancárias sejam enviadas a uma caixa postal em Nova Iorque, sob a justificativa de que os serviços postais brasileiros não eram confiáveis.

Reparem que, embora teoricamente coubesse ao trustee localizado na Escócia administrar a conta, a correspondência era enviada para os Estados Unidos sob a alegação de que, no Brasil, os correios eram ruins. Ademais, quanto ao formulário que deveria ter sido preenchido pelo trustee, quase todo ele se encontra em branco, indicando-se apenas, a certa altura, a sua denominação social no item "Trust Name."

Também há na documentação bancária relacionada a esta conta a assinatura de Eduardo Cunha autorizando o Banco a realizar alguns investimentos de risco. Novamente, a assinatura não é do trustee, a quem teoricamente caberia administrar os valores e gerenciar os riscos da propriedade, mas do próprio Eduardo Cunha.

Finalmente, há documentação bastante ilustrativa, relacionada à política do Banco Julius Baer voltada a conhecer os próprios clientes. Aqui, fica evidente que era Eduardo Cunha o titular da conta, e não o trust.

Isto porque, se correta a tese da defesa, o cliente deveria ser o trustee, mas no caso concreto todo o perfil do cliente da conta é feito considerando a pessoa de Eduardo Cunha. Vale dizer que, conforme documento produzido pelo próprio Banco Julius Baer, o beneficiário owner, e não o trustee, é a pessoa responsável pelo controle da conta.

No perfil elaborado pelo Banco Suíço, em 3 de maio de 2007, sobre o respectivo cliente, consta que Eduardo Cunha foi presidente da TELERJ e eleito Deputado Federal em 1998 pela primeira vez, possuindo naquela época uma fortuna de US\$ 5.000.000,00. Há também notícia de que o provedor dos ativos depositados na conta de nome TRIUMPH é Eduardo Cunha.

¹ <https://www2.camara.leg.br/a-camara/estruturaadm/eticaedecoro/pareceres/parecer-do-dep-marcos-rogerio-rep-01-15-em-desfavor-do-dep-eduardo-cunha>

Tal fato nos leva a indagar: ora, se o trust foi instituído antes da abertura da conta e, em tese, toda a propriedade havia sido transferida previamente para o trustee, como o próprio banco suíço afirmou que o provedor dos ativos da conta TRIUMPH era Eduardo Cunha, e não o trustee? Por que, ademais, em outro documento produzido pelo banco (KDI Required Information) consta o nome de Eduardo Cunha como cliente, e não o do trustee?

Há, por fim, outra circunstância peculiar e bastante ilustrativa. Ante a solicitação do banco para a formulação de uma pergunta e uma resposta secretas para o caso de o cliente esquecer a própria senha e precisar acionar o help desk, os respectivos campos foram preenchidos com as seguintes pergunta e resposta: "My mother's name" e "Elza", numa inequívoca referência à mãe do representado, de nome Elza Consentino da Cunha.

Considerado o quadro, as informações fornecidas pelo próprio banco suíço deixam claro que os ativos eram do Deputado Eduardo Cunha e era ele que exercia o controle da conta, podendo usar, gozar, administrar e dispor do dinheiro ali existente. Esta, como já visto, é a clássica definição do direito de propriedade, versada no artigo 1228 do Código Civil:

Art. 1228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

Não foi outra a conclusão a que chegou o Banco Central Brasil ao analisar os mesmos documentos encaminhados. Eis o teor do parágrafo 97 do parecer jurídico elaborado por aquela instituição:

97. O vínculo jurídico se reforça quando se atina a que, conquanto não conservasse, formalmente, a titularidade das contas Triumph, Orion e Netherton, era ao interessado que, no fim das contas, caberia estabelecer se, quando, por que e para quem os valores depositados nas contas Triumph, Orion e Netherton seriam movimentados, aproximando-o daquilo que sempre negou ser, isto é, o verdadeiro 'dono do dinheiro'. Sua ingerência efetiva sobre os haveres estava apoiada em precondições especialmente arranjadas para lhe assegurar um obrar livre e desimpedido, conclusão que se apoia no documento International Client Account Information Form, em que são reunidas informações de caráter pessoal, profissional, patrimonial, econômico e financeiro necessários a subsidiar o conhecimento de seus clientes pelo Meryll Lynch, nele definindo-se, de partida - o que é de veras relevante - o beneficiário owner como "the person what contributes to or exercises control over the account

O trust TRIUMPH, ademais, segundo asseverado pelo Banco Central do Brasil, foi constituído sem nenhuma qualificação, inclusive no tocante a valores e acervos patrimoniais supostamente transferidos para o trustee. Pela análise dos documentos enviados, mostra-se evidente que Eduardo Cunha era o real titular da conta, sendo o trust uma mera formalidade elaborada para promover a blindagem de seu patrimônio. Aqui, não foram atendidos requisitos básicos para a existência de um trust: não é o trustee que controla a propriedade nem gerencia o patrimônio nem vem dele a contribuição para a formação dos ativos da conta. O beneficiário owner, por sua vez, não possui qualquer restrição sobre a propriedade, atuando com poderes que vão muito além de alguém que tem a mera fruição do patrimônio. Vale dizer que o trustee, a quem caberia gerenciar e administrar os valores, sequer recebe a correspondência bancária.

Veremos que o mesmo ocorre com as demais contas relacionadas ao parlamentar.

B.4.2) A CONTA ORION

A ORION foi constituída na Escócia, exatamente no mesmo endereço do trust TRIUMPH. Desta vez, porém, a conta no banco suíço foi aberta na forma de conta corporativa, e não como uma *trust account*. Este detalhe em nada modifica o fato de que, mais uma vez, os documentos produzidos revelam ser o Deputado Eduardo Cunha o verdadeiro titular da conta e dos valores depositados no Banco *Julius Baer*, sendo a ORION uma mera formalidade desprovida de qualquer conteúdo econômico.

Novamente, há o passaporte do parlamentar e outra vez é ele que consta nos formulários do banco como beneficiário owner da conta aberta. Mais uma vez, há expressa orientação para que o banco remeta a correspondência para Nova Iorque, tendo em vista as supostas deficiências do serviço postal brasileiro. Não obstante, a ORION fica na Escócia.

Considerado o fato de agora a conta ser corporativa, há documento atribuindo a Eduardo Cunha poderes para ser o procurador da empresa ORION, o que, na prática, lhe confere total liberdade para movimentar os ativos ali depositados. Aliás, neste caso, o Deputado Eduardo Cunha também consta como único signatário autorizado para conta.

Igualmente, há vários documentos em que o nome de Eduardo Cunha aparece como account holder e na documentação bancária voltada a descrever o perfil do cliente, é o perfil de Eduardo Cunha, e não o da empresa ORION, que é elaborado pelo Banco Jilicis Baer. As informações ali colocadas, por sinal, são bastante similares às aquelas presentes no perfil elaborado para a conta TRIUMPH.

Há, por seu turno, documentação produzida pelo próprio banco no sentido de afirmar que o beneficiário owner é o verdadeiro responsável pelo controle da conta. Em outro documento, uma funcionária do banco suíço, de nome Elisa Maihos, afirma que a CONTA ORION foi aberta com os recursos de Eduardo Cunha, e não com os recursos da empresa ORION. Destaca ademais ser ele cliente do Mertyll Lynch há mais de vinte anos e assevera que, em recente reunião realizada, soube ele estar começando promissores negócios na área de energia. O banco Julius Baers, é importante esclarecer, é o antigo Mertyll Lynch Bank.

Por fim, em determinado formulário pertinente à abertura da conta ORION, há informação de que o cliente é o mesmo cliente da conta denominada TRIUMPH.

As circunstâncias e o contexto que cercam a ORION são quase idênticos aos que envolvem a TRIUMPH, tornando-se importante, mais uma vez, transcrever algumas das conclusões a que chegou o Banco Central do Brasil sobre os documentos enviados. A saber:

99. Em suma o relacionamento do interessado com o Merrill Lynch era profícuo e marcado pelos mais diversos negócios jurídicos, inclusive de crédito, associados à abertura, manutenção e movimentação das Contas Triumph, Orion e Netherton, por meio dos quais o poder de fato sobre os bens, direitos e valores nelas depositados era exercível com lastro na titularidade de direitos e interesses decorrentes das qualidades de beneficiário owner, account holder, client, principal, quando não attorney, o que encontra completa confirmação em exerto do documento intitulado "Source of Wealth Momo", que a certa altura, integrou dossiês confeccionados pela instituição financeira sobre "Eduardo Cunha" para o cumprimento de exigências afetas à política "Conheça seu Cliente":

Ante o quadro, fica evidente o uso de instrumentos jurídicos pelo representado para a prática de fraudes e com o único objetivo de mascarar a existência de patrimônio no exterior. O Deputado Eduardo Cunha mentiu à CPI, pois sempre soube e teve pleno conhecimento de que ele era o verdadeiro proprietário do dinheiro.

Por conseguinte, os elementos probatórios constantes dos autos infirmam a alegação do recorrente de que não teria qualquer espécie de detenção ou ingerência sobre as contas ORION SP e TRIUMPH SP, sendo nítida a artificial e dolosa interposição dos trusts para ocultar ser o autuado o real titular das contas e afastar indevidamente a incidência do imposto de renda.

Ausência de previsão legal que obrigasse o Recorrente a declarar sua condição de beneficiário final das trusts mantidos no exterior. Inaplicabilidade da multa aplicada pela falta de recolhimento do IRPF a título de carnê-leão. Como demonstrado no tópico anterior, o recorrente

era o efetivo titular das contas ORION SP e TRIUMPH SP, tendo havido irregular interposição dos *trusts*. Logo, em face da legislação citada no Auto de Infração, cabia a inclusão das contas mantidas no exterior na Declaração de Bens e Direitos das Declarações do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física e o oferecimento à tributação no ajuste anual da renda por meio delas ocultada, bem como o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) para os valores recebidos de fontes no exterior, sendo cabível a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento do imposto devido a título de carnê-leão (Súmula CARF nº 147).

Equívocos fiscais que ensejaram o suposto valor patrimonial a descoberto no ano-calendário 2011. O recorrente sustenta que a apuração da variação patrimonial não pode ignorar as riquezas e o patrimônio e investimentos acumulados ao longo de sua vida para com base no fluxo de caixa de apenas um ano-calendário afirmar a existência de despesas maiores que as receitas existentes e que não teriam sido considerados saques mensais realizados nas contas do Banco do Brasil e depositados em parte nas contas dos Bancos Itaú e Bradesco. No seu entender, haveria glosa dos saldos/receitas existentes nas referidas contas para composição da totalidade dos recursos disponíveis ao recorrente, deixando a fiscalização de incluir a existência dos valores sacados e que por isso estavam disponíveis em espécie, constituindo-se em ingresso financeiro representativo de mera circulação via dinheiro em espécie entre contas do recorrente, sem acréscimo patrimonial. Diante disso, conclui que a fiscalização não teria cumprido as exigências legais, não havendo como se manter a autuação.

As riquezas e o patrimônio acumulado ao longo da vida do recorrente podem ser considerados no fluxo de caixa do ano-calendário objeto da fiscalização, mas, para tanto, deve ser ponderada a Declaração de Bens e Direitos da Declaração de Ajuste Anual (e-fls. 4705/4711), bem como a prova eventualmente produzida pelo contribuinte.

No caso concreto, o fluxo de caixa se refere ao ano-calendário de 2011 e a Declaração de Bens e Direitos (e-fls. 4708/4709) não respalda a manutenção de dinheiro em espécie em 31/12/2010 e nenhum dos bens e direitos declarados em 31/12/2010 foi alienado durante o ano-calendário de 2011.

Logo, eventuais recursos advindos de saques (ou descontos de cheque) das contas do recorrente efetuados até 31/12/2010 devem ser tidos por consumidos no próprio ano-calendário em que efetuados em face da Declaração de Bens e Direitos apresentada, não tendo o recorrente se desincumbido do ônus de provar que os manteve em espécie no início do exercício financeiro subsequente e que indevidamente deixou de declará-los quando informou a situação de seus bens e direitos na data de 31/12/2010.

Além disso, em face da Declaração de Bens e Direitos, também não prospera a argumentação de que patrimônio amealhado ao longo da vida do recorrente teria sido consumido em 2011 para fazer frente aos dispêndios constatados pela fiscalização, não tendo o contribuinte apresentado prova em sentido contrário, e nem verifico prova de que “bônus” de anteriores investimentos financeiros e imobiliários não teriam sido considerados pela fiscalização.

No que toca especificamente aos saques efetuados durante o ano de 2011 nas contas do Banco do Brasil, detecto, diante dos extratos (e-fls. 379/391 e 428/434), que apenas três saques foram empreendidos (e-fls. 385 e 388), mas, em face do conjunto probatório, não consigo firmar a convicção de que tais valores teriam sido depositados em espécie nas contas dos Bancos Itaú (e-fls. 517/518) e Bradesco (e-fls. 452/457), não prosperando a mera alegação

genérica de circulação de dinheiro em espécie. O mesmo pode ser dito sobre os cheques pagos em outra agência, acrescentando-se que não localizei nos autos prova de que os cheques em questão teriam sido descontados (retirada em espécie) e pelo recorrente (enquanto beneficiário).

Pelo exposto, não há como se acolher a alegação de a fiscalização e a decisão recorrida não terem observado o regramento atinente ao lançamento por acréscimo patrimonial a descoberto.

Qualificação da multa e caráter confiscatório da penalidade. Em relação à omissão de rendimentos referentes a vantagens indevidas recebidos de fonte no exterior (*offshore* Acona International Investments Ltd) em conta do *trust* ORION SP (**2011, 150%**), a multa foi qualificada pela constatação de se ter o contribuinte recebido no exterior a vantagens indevidas entre maio/2011 e junho/2011, a partir de conta no Banco BSI, da *offshore* Acona International Investments Ltd., tendo se utilizado do *trust* ORION SP para ocultar o rendimento, uma vez que detinha plena disponibilidade jurídica e econômica dos valores mantidos na conta ORION SP (e-fls. 132/134, também discorrendo sobre o *trust* TRIUMPH SP). A análise do conjunto probatório, evidencia como correta a descrição dos fatos empreendida pela fiscalização, a significar que a ocultação do rendimento por meio da dolosa interposição do *trust* ORION SP autoriza a qualificação da multa de ofício, nos termos da legislação de regência.

Em relação à omissão de dividendos recebidos de fontes no exterior, creditados em contas dos *trusts* ORION SP E TRIUMPH SP (**2010, 2011, 2012 e 2013, 150%**), e em relação à omissão de ganhos de capital na alienação de ações e outros ativos financeiros mantidos no exterior, em contas dos *trusts* ORION SP e TRIUMPH SP (**2011 e 2013, 150%**), o mesmo pode ser dito, uma vez que, além da dolosa interposição do *trust* ORION SP, houve também a dolosa interposição do *trust* TRIUMPH SP, como bem demonstra a prova constante dos autos.

Em relação à omissão de rendimentos caracterizados por depósito bancário de origem não comprovada em conta do *trust* ORION SP (**2010, 150%**), o mesmo também pode ser dito, mas com o acréscimo, nesse caso específico, do entendimento pela qualificação da multa encontrar respaldo em jurisprudência sumulada:

Súmula CARE nº 34

Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas.

Em relação à omissão de rendimentos tendo em vista gastos incompatíveis com a renda, caracterizado pelo excesso de aplicações sobre origens/sinais exteriores de riqueza no ano de 2011, conforme Fluxo Financeiro Mensal (**2011, 75%**), a multa não foi qualificada (e-fls. 07).

Por fim, no que toca à alegação de ilegalidade e inconstitucionalidade por ofensa ao princípio constitucional da vedação ao confisco, eis que a multa punitiva teria ultrapassado a 100%, devemos reiterar que o presente colegiado não é competente para afastar a aplicação da legislação de regência (Súmula CARE nº 2), não havendo jurisprudência vinculante sobre o tema.

Sustentação oral. Nos termos do Regimento Interno do CARF, a publicação da pauta se dá no Diário Oficial da União, havendo ainda a divulgação no sítio do CARF na *Internet*, sendo facultado as parte adotar os procedimentos prescritos para efeito de sustentação oral. Além disso, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao advogado em seu endereço profissional, em face do disposto no art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, e na Súmula CARF nº 110. Logo, não há como prosperar o pedido de prévia intimação dos advogados em seu endereço profissional para a realização de sustentação oral.

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário, REJEITAR AS PRELIMINARES e, no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para, em razão da decadência, excluir do lançamento relativo a ganhos de capital na alienação de bens e direitos os fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2010.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro