MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	10580.007982/2006-34
Recurso nº	159.609 Voluntário
Matéria	IRPF
Acórdão nº	102-49.462
Sessão de	17 de dezembro de 2008
Recorrente	MARCOS LUIZ ABREU DE LIMA
Recorrida	3ª TURMA/DRJ-SALVADOR/BA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. IMPROCEDÊNCIA - Constatado que as infrações apuradas foram adequadamente descritas nas peças acusatórias e no correspondente Termo de Verificação Fiscal e que o contribuinte demonstra ter perfeita compreensão dos fatos, tendo exercido seu direito de defesa, não há que se falar em nulidade do lançamento por conta de suposto cerceamento de direito de defesa.

NULIDADE. FALTA DE ENQUADRAMENTO LEGAL - Rejeita-se a preliminar de falta de enquadramento legal, quando os fatos descritos se subsumem a capitulação legal descrita no auto de infração.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. EXAME DA LEGALIDADE /CONSTITUCIONALIDADE - Não compete à autoridade administrativa de qualquer instância o exame da legalidade/constitucionalidade da legislação tributária, tarefa exclusiva do poder judiciário.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. TRANSFERÊNCIA ILEGAL DE RECURSOS AO EXTERIOR. RECORRENTE IDENTIFICADO COMO "ULT BENE (BENEFICIÁRIO FINAL)" EM DOCUMENTO ANEXO A LAUDO DE EXAME ECONÔMICO-FINANCEIRO.

Tratando-se o Recorrente de suposto beneficiário final de recursos remetidos no exterior, originariamente transferidos do Brasil, caberia à fiscalização comprovar de forma inequívoca não só a titularidade da conta do beneficiário final, mas também a entrega de numerário a doleiros no Brasil, a titularidade da conta remetente no exterior e a vinculação do Recorrente com o titular desta última conta e com os doleiros brasileiros.

Hipótese em que o auto de infração não está amparado na presunção relativa de que trata o artigo 42 da Lei 9.430/96.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em DAR provimento ao recurso, nos termos do voto do Redator Designado. Vencidos os Conselheiros Eduardo Tadeu Farah (Relator) e José Raimundo Tosta Santos. Designado o Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka para redigir o voto vencedor. Acompanhou pelas conclusões a Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro.

IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO

Presidente

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Redator Designado

FORMALIZADO EM: 05 FEV 2010

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Núbia Matos Moura, Silvana Mancini Karam, Vanessa Pereira Rodrigues Domene e Moisés Giacomelli Nunes da Silva. Acompanhou o julgamento o Dr. Luiz Carlos Andrezani, OAB 81.071.

Relatório

Marcos Luíz Abreu de Lima recorre a este conselho contra a decisão de primeira instância, proferida pela 3ª TURMA/DRJ-SALVADOR, pleiteando sua reforma, nos termos do Recurso Voluntário de fls. 153 a 189.

Trata-se de exigência de IRPF, que resultou no crédito tributário no valor de R$ 409.789,94, incluída a multa de ofício no percentual de 150% e juros de mora.

A autuação é decorrente de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, caracterizada pela falta de comprovação da origem dos recursos objeto de ordem de pagamento, em que o autuado figurou como beneficiário final, no valor de US$ 150.000,00, equivalente a R$ 490.260,00.

Inconformado, o autuado apresentou impugnação (fls. 92/126), alegando, em síntese:

a) a omissão de rendimentos apontada no Auto de Infração foi presumida a partir de uma ordem de pagamento, em que o impugnante supostamente figurava como beneficiário. A simples "cópia" de um documento não teria validade jurídica de que tal operação de fato ocorreu;

b) a fiscalização não teria aprofundado as investigações acerca da operação financeira para verificar a veracidade dos registros;

c) cerceamento ao seu direito de defesa, em razão da impossibilidade de produção de provas negativas;

d) o enquadramento legal capitulado pela fiscalização foi impreciso, violando o princípio da legalidade e da tipicidade fechada, além de não tratar da omissão de rendimentos pessoa física, o que cerceou, também, seu direito de ampla defesa;

e) que seria inválida a cobrança de juros calculados pelas variações da taxa SELIC e a que aplicação da multa de ofício no percentual de 150% sobre o imposto devido teria caráter confiscatório.

A DRJ proferiu Acórdão nº 15-11.969, mantendo o lançamento, do qual se extrai, resumidamente:

Nulidade do Auto de Infração

Segundo apontado pelo julgamento monocrático a falta de uma maior objetividade no enquadramento legal não ocasionou cerceamento ao direto de defesa do autuado, pois constou nos autos uma descrição precisa dos fatos, o que permitiu o pleno exercício desta faculdade. A defesa foi oferecida em tempo hábil, tendo constado às razões de fato e de direito que entendeu ampará-la, bem como demonstrou perfeita compreensão do feito. Não houve ausência de qualquer requisito formal indispensável, bem como não se caracterizou o cerceamento do direito de defesa.

Ordem de Pagamento no valor de US$ 150.000,00

Conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal e documentação anexa, a cópia do documento ao qual se reporta o contribuinte (fl. 18) foi originada a partir dos arquivos magnéticos enviados pela Promotoria do Distrito de Nova Iorque (District Attorney's of the Country of New York) em atendimento à quebra de sigilo bancário autorizada pelo Juízo da 2ª Vara Criminal Federal de Curitiba/PR, no caso conhecido como "Beacon Hill".

Os referidos arquivos magnéticos foram devidamente periciados e autenticados pelo Instituto Nacional de Criminalística do Departamento de Polícia Federal, tendo sido consideradas verdadeiras as informações neles contidas. Os referidos arquivos e documentos foram disponibilizados à Secretaria da Receita Federal por meio dos quais a Equipe Especial de Fiscalização identificou a ordem de pagamento. Assim, o referido documento tem força probante suficiente para sustentar a ocorrência do fato nele descrito.

Foi requerido, através da intimação, que o contribuinte comprovasse a origem dos recursos envolvidos na operação financeira, portanto, não se tratava de produção de provas negativas, e, em razão de não ter sido comprovada a origem dos recursos, restou configurada hipótese de presunção da omissão de rendimentos apontada na autuação.

Multa Qualificada

É ineficaz a alegação do impugnante de que a aplicação da multa de ofício no percentual de 150% calculada sobre o valor do tributo ou contribuição não recolhidos seria inconstitucional por ter caráter confiscatório, bem como a invalidade da aplicação da taxa SELIC, pois sua aplicação está prevista no art. 44, inciso II e art. 61, §3°, da Lei nº 9.430, de 1996, respectivamente, conclui o julgamento de primeira instância.

Em seu Recurso Voluntário, Marcos Luiz de Abreu Lima alega, em síntese:

a) nulidade da decisão, pois não foram apreciadas todas as razões expostas em sua defesa e, ainda, não foram considerados os argumentos jurídicos citados;

b) violação ao direito à ampla defesa, visto que o enquadramento legal capitulado pelo agente fiscal no Auto de Infração em nenhum momento trata de omissão de rendimentos;

c) que a decisão de primeira instância não se manifestou sobre os aspectos constitucionais suscitados na impugnação;

d) violação dos arts. 112 e 142 do CTN e Decreto nº 70.235/1972;

e) que a omissão de rendimentos apontada no Auto de Infração foi presumida a partir de uma ordem de pagamento em que o impugnante supostamente figurava como beneficiário. Não teria sido apresentado o documento original do fato;

f) a fiscalização não teria aprofundado as investigações acerca da operação financeira para verificar a veracidade da operação;

g) o Auditor-Fiscal ignorou a declaração do recorrente em resposta à sua intimação e presumiu ter havido omissão de rendimentos, auferidos de fontes situadas no Brasil;

h) O procedimento adotado viola diversos princípios que regem a atividade tributária, não estando a imputação embasada em nenhuma prova admitida em direito, engendrando a produção de prova negativa;

i) que o lançamento deve ser fundamentado, comprovando com documentação idônea sua ocorrência, permitindo ao acusado conhecer e se defender das imputações;

j) cita o princípio da verdade material, violação ao princípio do "*ônus probandi*" e da razoabilidade;

k) insurge-se contra aplicação da multa de 150% por ter caráter confiscatório e que não há nos autos nenhum elemento que pudesse demonstrar ter havido dolo ou fraude;

l) questiona a aplicação da taxa Selic, bem como sua constitucionalidade e efeito confiscatório;

m) suscita pela juntada de documentos complementares.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro EDUARDO TADEU FARAH, Relator

Conheço do recurso, vez que é tempestivo e com o atendimento dos pressupostos legais e regimentais de admissibilidade e passo a análise do pleito do contribuinte:

O recorrente alega nulidade da decisão de primeira instância, pois não foram apreciadas todas as razões expostas em sua defesa, discordando, ainda, em relação à falta de enquadramento legal adequado.

Pelo que se depreende do exame do julgamento de primeira instância, todos os questionamentos efetuados por ocasião da impugnação foram analisados e fundamentados em todas as matérias, concluindo pela procedência do lançamento. É importante ressaltar que cabe ao recorrente, a partir da provas coligidas pela autoridade fiscal, demonstrar que o fato apontado pela fiscalização não existe. Conclui-se, portanto, que não se trata de produzir prova negativa, mas, simplesmente, o exercício do contraditório probatório.

Ademais, a decisão da Delegacia de Julgamento encontra-se fundamentada e revestida de legalidade, não podendo ser invalidada sem provas que demonstrem, de forma clara e objetiva, sua improcedência. O julgado analisou a integralidade dos elementos processuais e apreciou todos os argumentos impugnatórios, inexistindo, desta forma, preterição do direito de defesa.

Portanto, se a fundamentação do ato decisório, embora sucinta, permite ao contribuinte o pleno conhecimento das razões que levaram ao indeferimento de seu pleito, é de se afastar qualquer nulidade por conta de suposto cerceamento de direito de defesa.

O recorrente insurge, ainda, contra o lançamento alegando que houve irregularidades na constituição da exigência.

Pelo que se depreende da análise dos autos, a autoridade lançadora constituiu o crédito em estrita obediência à legislação mencionada. Não identifico no processo qualquer falta de clareza, nem, tampouco, falta de motivação na constituição do crédito tributário contestado.

As peças produzidas pela fiscalização, bem como o Auto de Infração e seus anexos, estão devidamente elaborados, devidamente fundamentados e com as descrições necessárias, possibilitando uma perfeita compreensão dos fatos ali relatados pelas pessoas habilitadas à sua apreciação.

Assim, improcede qualquer argüição de irregularidade formal na constituição da exigência.

Em relação ao enquadramento legal, o art. 10 do Decreto no 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, dispõe em seu inciso IV que o Auto de Infração deverá conter a *"disposição legal infringida"*.

Não há como discutir, no presente lançamento, se a disposição legal infringida é requisito formal indispensável ao Auto de Infração. Pelo que se vê, foi incontestavelmente demonstrada a situação de fato que sustenta a hipótese de falta de recolhimento de tributos detectada. Em verdade, o que ficou demonstrado é que o contribuinte não ofereceu à tributação a totalidade de suas receitas.

Todos os dispositivos legais constantes do Auto de Infração são aplicáveis às infrações descritas, embora outros dispositivos pudessem ser também aplicados, não acarretando, por si só, a nulidade do lançamento. Ainda assim, mesmo que houvesse qualquer incorreção no enquadramento legal, esta seria suprida pela Descrição dos Fatos contida nos autos, fls. 7/12, amparada pelas solicitações realizadas ao fiscalizado, diante das respostas oferecidas, parte integrante do Auto de Infração, no qual se identificam os fatos que deram origem à autuação.

Ademais, uma vez a ação fiscal tendo se desenvolvido de forma regular, as argüições em preliminar, mesmo que constituíssem irregularidades, deixam de ter importância após a lavratura do Auto de Infração. As causas de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, restringem-se, no tocante ao Auto de Infração, à lavratura por servidor incompetente e, quanto às decisões, às proferidas com preterição do direito de defesa. Ressalta-se também o art. 60 do referido decreto.

> *Art. 59 - São nulos:*
>
> *I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*
>
> *II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*
>
> *(...)*
>
> *Art. 60 – As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

Eventuais saneamentos de possíveis correções, nos termos do artigo 60 em tela, teriam sido atendidos pelos argumentos de defesa do contribuinte, haja vista que tal providência seria irrelevante para o deslinde da demanda.

Ainda a respeito da matéria, cabe o registro de que os fatos que subsidiaram o feito fiscal foram efetuados em obediência aos ditames legais emanados pelo art 142 do CTN e quanto ao fato gerador, entendo que restou demonstrada sua ocorrência, não sendo o caso, portanto, da utilização do art. 112 do mesmo diploma legal.

Assim sendo, como não foi ferido o art. 142 do CTN e nem as disposições contidas nos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, descabe falar em nulidade do lançamento pelos motivos alegados.

Em relação ao mérito, sustenta o recorrente que não é possível presumir omissão de rendimentos, com fundamento em uma "cópia" de documento onde consta o contribuinte como suposto beneficiário de transferência bancária, não havendo, por parte da autoridade fiscal, um aprofundamento das investigações.

Em relação ao questionamento sobre a idoneidade dos documentos obtidos, verifica-se que os mesmos foram originados a partir dos arquivos magnéticos enviados pela Promotoria do Distrito de Nova Iorque (District Attorney´s of the Country of New York) em atendimento à quebra de sigilo bancário autorizada pelo Juízo da 2ª Vara Criminal Federal de Curitiba/PR, no caso conhecido como "Beacon Hill".

Consta do Termo de Verificação Fiscal, fls. 7/12, que os referidos arquivos magnéticos foram devidamente periciados e autenticados pelo Instituto Nacional de Criminalística do Departamento de Polícia Federal por meio do Laudo nº 1033/04, às fls. 28/40, tendo sido consideradas verdadeiras as informações neles contidos. Os referidos arquivos e documentos foram disponibilizados à Secretaria da Receita Federal – SRF pela Justiça Federal, por meio dos quais a Equipe Especial de Fiscalização, criada pela Portaria SRF nº 463/04, identificou a ordem de pagamento nº1011100211FP, no valor de US$ 150.000,00, efetuada em 30/07/2002, tendo como beneficiário final o Sr. Marcos Luiz Abreu de Lima, conforme documento intitulado "Operações da Representação Fiscal nº 03053/05", às fls. 18.

Intimado a comprovar a origem da transferência, o recorrente declarou não ser o beneficiário da ordem bancária e alegou terem utilizado indevidamente os seus dados pessoais ou mesmo tratar-se de homônimo. Em consulta aos sistemas informatizados da SRF, a fiscalização constatou que não há homônimo no cadastro de CPF, conforme Termo de Verificação Fiscal lavrado (fl. 10) e também não se encontra nos autos qualquer prova em relação à utilização indevida dos dados pessoais do recorrente.

Não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis e omitidos na declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da Legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente a observância da legislação.

É certo, pois, que a documentação acostada aos autos, comprova ser o contribuinte beneficiário da referida operação e que, intimado a esclarecer a razão de tal operação não ter sido informada em sua Declaração de Ajuste Anual – DAA e a comprovar a origem dos recursos relacionados com a operação, optou por silenciar, sem nada esclarecer.

Deste modo, repise, não há que se falar em prova negativa, e tampouco de qualquer ofensa aos arts. 112 e 142 do CTN, pois cabia ao recorrente comprovar a origem da transferência bancária efetuada e não o tendo feito no curso da ação fiscal e nem na fase de impugnação e recurso, conclui-se pela manutenção da infração de omissão de rendimentos, consubstanciada no presente lançamento.

O recorrente questiona a impossibilidade de a instância administrativa manifestar-se sobre os aspectos constitucionais suscitados, tanto em sua impugnação, quanto em seu recurso.

É Pacífico no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, conforme Súmula nº 2, o entendimento que não é permitido a órgão do Poder Executivo apreciar a constitucionalidade ou não de lei regularmente emanada do Poder Legislativo, tal procedimento configuraria uma invasão indevida de um poder na esfera de competência exclusiva de outro, além de ferir a independência dos Poderes da República preconizada na Constituição. Esse entendimento está sumulado no Primeiro Conselho de Contribuintes, a saber:

> *O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula nº 2 do 1º CC-MF)*

As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional mantêm essa presunção de legitimidade até que sejam declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, na via direta, ou pelos demais órgãos do Poder Judiciário, *inter partes*, no controle difuso de constitucionalidade. Assim, considero que o controle da constitucionalidade das leis pertence ao Poder Judiciário, de forma difusa ou concentrada, e só a este Poder.

Ainda nesta mesma linha, o Poder Executivo editou o Decreto nº 2.346, de 10/10/1997, o qual, em seu artigo 4º, parágrafo único, determina aos órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, que afastem a aplicação de lei, tratado ou ato normativo federal, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

Concluindo, não há como a instância administrativa discutir inconstitucionalidade de lei, pois a própria Constituição Federal em vigor, atribui ao Supremo Tribunal Federal a última palavra sobre a constitucionalidade ou não de lei, interpretando o texto legal e confrontando-a com a Constituição.

No que se refere à juntada posterior de provas requerida pelo recorrente, cabe mais uma vez recorrer ao Decreto nº 70.235, de 1972, que rege o processo administrativo fiscal.

Dispõe o art. 16, parágrafo 4º, do referido Decreto que a juntada de provas por parte do impugnante, se dá juntamente com a impugnação, havendo exceção para alguns casos, conforme se verifica a seguir.

> *Art. 16. A impugnação mencionará:*
>
> *(...)*
>
> *§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*
>
> *a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
>
> *b) refira-se a fato ou a direito superveniente*
>
> *c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Da leitura do dispositivo legal transcrito, depreende-se que somente com a ocorrência de um dos acontecimentos acima enumerados é que se permite a juntada de provas pelo contribuinte posteriormente à sua impugnação.

No presente caso, não foi apresentada pelo contribuinte, a petição dirigida à autoridade julgadora a que se refere o § 5º retrotranscrito e nem a comprovação, por parte deste, de um dos acontecimentos acima descritos, razão pela qual indefiro o pedido por ele apresentado em seu recurso, para a juntada posterior de provas.

Por fim, o recorrente alega ser incabível a aplicação da multa de 150%, visto que, não há nos autos nenhum elemento que pudesse demonstrar ter havido dolo ou intuito de fraude.

No Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fiscal afirma que o contribuinte teria incorrido na hipótese prevista como Crime da Ordem Tributaria e Contra o Sistema Financeiro Nacional (art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64; art. 1º da Lei nº 8137/90 e art. 22 e parágrafo único da Lei nº 7.492/86). Segundo seu relato (fl. 12) *"... não há relevância se os recursos são frutos do trabalho assalariado ou não, a sonegação fiscal fica caracterizada tão somente com a redução do pagamento do imposto de renda decorrente da omissão na Declaração de Rendimentos dos recursos recebidos no exterior"*. E assevera *"... constitui crime contra o Sistema Financeiro Nacional a saída de moeda para o exterior, sem autorização legal, ou mesmo a manutenção de depósitos não declarados à repartição federal competente..."* Em outras palavras, significa dizer que a fiscalização entendeu caracterizada neste fato a ação dolosa do contribuinte.

A Lei nº 4.502, de 1964, em seus arts. 71, 72 e 73, dispõem:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Em função da previsão legal supracitada, para que a multa seja qualificada e, conseqüentemente, elevada para 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude, demonstrado inequivocamente nos autos a partir de elementos probatórios apurados pela fiscalização.

Nessa linha de raciocínio, pode-se concluir que a omissão de rendimentos, desacompanhada de outros elementos probatórios do evidente intuito de fraude, não dá causa para a qualificação da penalidade. Assim, para a correta aplicação da multa qualificada a inobservância da legislação tributária tem que estar acompanhada de prova, pressupondo dolo específico, no sentido de subtrair o imposto que se sabe devido pela utilização de meios fraudulentos.

Esse é o entendimento do Primeiro Conselho de Contribuintes, de acordo com os seguintes julgados:

MULTA QUALIFICADA - CABIMENTO - PRESUNÇÃO LEGAL - A presunção legal contida no artigo 42 da Lei 9.430/96, onde se apóia o presente lançamento, não convive com a aplicação da multa agravada, uma vez que essa última demanda a prova inequívoca do dolo específico. (Acórdão 103-22285, Sessão: 22/02/2006, Rel. Alexandre Barbosa Jaguaribe)

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude. Se a fiscalização não demonstrou, nos autos, que a ação do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude, não cabe a aplicação da multa qualificada. (Acórdão 104-18487, Sessão de 06/12/2001, Rel. Nelson Mallmann)

Está pacificado no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme Súmula nº 14, o entendimento que omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude:

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

Cumpre ressaltar que a realização de remessa de recursos ao exterior, sem a devida comunicação ao Banco Central do Brasil, conforme relatado pela fiscalização, constitui infração penal de ordem econômica e não tributária. Portanto, a remessa indevida de recursos ao exterior, sem a devida comunicação às autoridades econômicas do País, não é fato suficiente para garantir a intenção do contribuinte de reduzir ou suprimir tributo.

Assim, deve o percentual da multa de ofício ser reduzido para 75%, na forma do artigo 44, inciso I, da lei nº 9.430, de 1996, devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo.

Ante o exposto, voto por rejeitar as preliminares e no mérito DAR provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a multa de ofício de 150% para 75%.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 17 de dezembro de 2008

EDUARDO TADEU FARAH

Voto Vencedor

Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, Redator para acórdão

O recurso preenche seus requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

No mérito, o Recorrente aduz, em breve síntese, que (i) a autuação seria nula, tendo em vista que, segundo alega, nenhum dos dispositivos legais que ensejaram o lançamento do crédito tributário se refeririam à omissão de rendimentos de pessoa física, o que induziria em cerceamento de defesa do Recorrente; (ii) a decisão da instância *a quo* seria manifestamente nula por deixar de apreciar as alegações do Recorrente de índole constitucional; (iii) o Fisco não teria se desincumbido de seu ônus probatório, razão pela qual restaria sem demonstração a efetiva ocorrência do fato gerador do imposto de renda e, desta forma, igualmente insubsistente o lançamento perpetrado *in casu*, eis que baseou-se apenas em singela "cópia" desassistida do original e não fundamentada; (iv) igualmente, a partir da utilização do postulado normativo da razoabilidade para interpretar os fatos narrados nos autos, ver-se-ia que o Recorrente, portador de vultoso patrimônio declarado, não teria quaisquer razões para sonegar os impostos no presente caso; (v) ainda que assim não fosse, a aplicação de multa qualificada no presente caso é absolutamente descabida, eis que não teria restado comprovado o dolo, a fraude ou a simulação; (vi) a taxa SELIC não poderia ser aplicada, eis que a sua utilização, no que concerne às dívidas fiscais, levaria ao confisco, vedado no ordenamento jurídico; e, por fim, (vii) tanto a multa de 75% como a de 150% teriam caráter confiscatório e, portanto, seriam manifestamente inconstitucionais.

Pois bem. Traçado o panorama da discussão travada nos presentes autos, entendo oportuna, antes mesmo de aferir a legitimidade dos argumentos oferecidos pelo Recorrente, uma breve digressão acerca do indigitado "Escândalo do BANESTADO – Banco do Estado do Paraná" (desbaratado pela designada "Operação Farol da Colina", tradução literal de *Beacon Hill*), a partir do qual foi lavrado o presente auto de infração.

Breve folhear dos autos, em especial no que atine ao Laudo de Exame Econômico-Financeiro (Laudo nº. 1033/04 – INC, fls. 28 a 40) e ao Memorando-Circular Cofis/GAB nº. 2004/00652, este último subscrito pelo Ilmo. Sr. Coordenador-Geral de Fiscalização, Sr. Marcelo Fisch de Berredo Menezes, leva a inferência do ocorrido à época, ou seja, que teriam sido transferidas, ilegalmente, divisas ao exterior, cuja origem não teria sido declarada à Receita Federal, ilícito este proporcionado pelo mecanismo designado em jargão como "dólar-cabo".

O histórico fornecido pelos documentos acostados aos autos demonstra que o Departamento de Polícia Federal, mais especificamente a Superintendência Regional no Estado do Paraná, requereu, em estrita obediência ao estatuído pelo art. 5º, incisos X e XII, da Lei Maior, através do Ofício nº. 120/03-PF/FT/SR/DPF/PR, ao Juízo da 2ª Vara Criminal de Curitiba, a quebra do sigilo bancário de diversas contas, dentre elas a conta administrada pela *Beacon Hill Service Corp.* ("BHSC"), representada por doleiros e/ou empresas *off-shore* constituídas pelos mesmos, bem como de suas respectivas sub-contas, pedido este deferido na decisão de fls. 54 a 59, proferida no dia 14/08/2003.

Com fundamento na respeitável decisão do magistrado então em exercício perante a 2ª Vara Criminal de Curitiba, o Departamento de Polícia Federal expediu o Ofício nº. 001/03-PF/FT/NY/SR/DPF/PR ao Promotor-Chefe do Condado de Nova Iorque (*District Attorney's for the County of New York*), solicitando que fosse fornecida toda a documentação relativa à *Beacon Hill Service Corp.*, e de suas respectivas sub-contas (fls. 60 a 62). Em atendimento ao aludido ofício, a Promotoria do Distrito de Nova Iorque apresentou diversos documentos, a partir dos quais a Equipe Especial de Fiscalização procurou separar os contribuintes como ordenantes (*Order Customer*), remetentes (*Remmittance*) e beneficiários (*ACC Party*).

A documentação apresentada pela Polícia Federal, em atuação conjunta com a Promotoria do Distrito de Nova Iorque, deflagrou esquema fraudulento de operações de câmbio não autorizadas pelo Banco Central na forma da então vigente Circular nº. 2.267, de 10 de abril de 1996, em que os contribuintes remetiam divisas ao exterior por meio do famigerado "Mercado Paralelo" ou "Mercado Negro" (onde o dólar é negociado com ágio), largamente conhecido no Brasil em razão de sua histórica rigidez no controle do câmbio oficial, levemente amenizada com a criação do Segmento de Câmbio das Taxas Flutuantes (dólar-turismo), por meio da Resolução 1.552, de 1988.

O arquitetado esquema de remessa ilegal de divisas era feito utilizando um sistema de compra e venda de dólares, em operações em que os doleiros utilizavam "laranjas", isto é, pessoas físicas ou mesmo jurídicas que tinham seus nomes veiculados para a abertura e movimentação de contas bancárias que receberiam verbas oriundas de terceiros para a prática do ilícito. Tudo era feito da seguinte forma: os contribuintes procuravam os doleiros entregando a estes ou depositando em contas de "laranjas" o numerário que desejavam remeter ao exterior, e, ato contínuo, os doleiros valiam-se da conta-ônibus "BHSC" e mais especificamente de uma de suas sub-contas para determinar o correspondente crédito na conta de um beneficiário, em valor equivalente em dólares no exterior.

É dizer, entregava-se uma quantia em reais no Brasil para o doleiro que, acionando a "BHSC" no *JP Morgan Chase Bank*, em Nova Iorque, disponibilizava, imediatamente, o valor correspondente em dólares no exterior, através deste sistema de

compensação internacional paralelo (sem registro em órgãos oficiais), operação esta conhecida como "dólar-cabo".

É bem de ver, portanto, que a operação de "dólar-cabo" ("*Wire Transfer*") era feita apenas com a transferência eletrônica de dados, sem a transferência física do numerário para o exterior, na qual o doleiro emitia uma ordem de pagamento em nome de um terceiro ordenante para um respectivo beneficiário, que receberia a quantia no exterior sem comunicar a transferência ao Governo Federal. Desta maneira, os doleiros operavam como verdadeiras casas de câmbio não autorizadas, ilícito inclusive tipificado como crime pelo art. 22 da Lei nº. 7.492/86.

Vale ressaltar, outrossim, que a transferência pela via acima exposta evitava a comunicação dos dados ao BACEN, burlando o tradicional meio de transferência internacional de fundos, operacionalizado pelo SWIFT (*Society for Worldwide Interbank Financial Telecommunication*).

Feita a apresentação genérica do caso, cumpre mover ao presente recurso. Neste, o Recorrente figura como beneficiário de um pagamento feito a uma determinada conta, supostamente sua, situada no exterior, mais precisamente em Genebra, no banco Crédit Lyonnais, no valor de US$ 150.000,00, intermediado pela sub-conta MIDLER S.A., número 530765055, abarcada pela conta-ônibus "BHSC".

A partir de um exame pormenorizado dos autos, vê-se que a conta MIDLER referia-se à sociedade MIDLER CORP S.A., pessoa jurídica constituída em Montevidéu, na qual o Sr. GABRIEL LEWI e a Sra. CLEMENTE DANA constam como únicos diretores, sociedade esta que intermediava a transferência ilegal de recursos por meio das ditas ordens de pagamento.

Portanto, à luz do que a fiscalização houve por bem inferir, o ora Recorrente teria se beneficiado de remessa ilegal de valores para o exterior, através do malfadado mecanismo do "dólar-cabo", em operação intermediada pela conta MIDLER, conta esta aberta por doleiros nacionais em nome de sociedade constituída de acordo com a legislação uruguaia.

No que concerne à legislação uruguaia, importa referir que este país, muito embora não tenha sido incluído na lista negra de estudo da OCDE, é conhecido por ser destino comum de sociedades *off-shore* constituídas para acumular riquezas com tributação reduzida. Uma das principais vantagens, e talvez por isso tenha sido designado por muitos como a "Suíça da América do Sul", é a existência de sigilo nas informações e escasso controle sobre o câmbio.

A constituição de tipos societários em jurisdição deste tipo é especialmente vantajosa para acobertar o nome dos sócios, no caso brasileiros, que se escondem por detrás do véu da sociedade, que é utilizada para intermediar as ordens de pagamento para beneficiários no exterior. É exatamente por isso, portanto, que muitos doleiros valem-se deste tipo de sociedade para operarem verdadeiras casas de câmbio clandestinas, nas quais a principal forma de remessa de quantias ao exterior deriva de ilícitos aduaneiros, em especial aqueles relacionados a exportações ou importações em quantidade diferente do declarado ou em falsa declaração de conteúdo, desembaraços subfaturados ou superfaturados, ou ainda, exportações fictícias.

Apresentados os subsídios acima, passaremos, agora, à análise dos pontos suscitados pelo Recorrente, especialmente o item (iii) das razões recursais, notadamente no que tange à alegação de que as provas produzidas no presente caso não teriam sido suficientes para induzir ao entendimento de que o Recorrente tenha sido o real beneficiário dos recursos.

Analisando este específico argumento ventilado pelo Recorrente, a r. decisão recorrida houve por bem rechaçar sua pretensão sob o seguinte fundamento, ora reproduzido em sua íntegra:

> "Uma vez comprovada a existência da ordem de pagamento em que o contribuinte figurava como beneficiário, não se pode acolher a alegação de que era impossível atender a intimação fiscal, às fls. 17. Na referida intimação, foi requerido que o contribuinte comprovasse a origem dos recursos envolvidos na operação financeira, portanto, não se tratava de produção de provas negativas, e em razão de não ter sido comprovada a origem dos recursos restou configurada hipótese de presunção da omissão de rendimentos apontada na autuação." (f. 149)

Há que se destacar, *a priori*, que uma simples análise da decisão proferida em primeira instância demonstra, cabalmente, que partiu o douto relator de falsa premissa, qual seja, a de que a conta em referência, apontada como destino final dos recursos, fosse comprovadamente de propriedade do Recorrente.

É dizer, para que fosse possível a aplicação do art. 42 da Lei 9.430/96, deveria a fiscalização ter demonstrado, cabalmente e de maneira direta, que a conta apontada à fl. 18, no Banco Crédit Lyonnais, em Genebra/SUI, era efetivamente do Recorrente. Não basta, para este mister, a simples existência de documento contendo o nome do Recorrente como eventual beneficiário das divisas transferidas para o exterior.

Nesse sentido, vale aduzir que a presunção constitui meio de prova em que a partir da constatação de um determinado fato indiciário, comprovado de maneira direta, chega-se a um fato presumido, cuja prova jurídica se dá a partir da cabal demonstração daquele. Por outro giro, comprovada a existência do indício, a lei autoriza presumir um outro fato, este sim passível de subsunção ao critério material da norma tributária. Assim é que, por se tratar a presunção do chamado meio de prova indireto, deve a fiscalização comprovar de maneira inconteste a existência dos indícios utilizados para se chegar ao fato jurídico tributário, sob pena de, não o fazendo, violar o princípio da tipicidade cerrada, aplicável ao direito tributário por força do art. 97 do CTN.

Nesse passo, sendo certo que o fato jurídico tributário é auferir renda, fato este alcançado pela técnica probatória fundada em depósitos de origem não comprovada, faz-se mister que se comprove, ao mínimo, que (i) a conta a partir da qual gerou-se a presunção de omissão é do Recorrente; e (ii) que efetivamente tenham ingressado valores nesta conta não declarados à Receita Federal.

Assim, não havendo prova robusta de que a conta referida à fl. 18 é da titularidade do Recorrente, já se pode depreender uma primeira irregularidade da fiscalização, qual seja, utilizar a norma legal estatuída pelo art. 42 para permitir a presunção em situação que não se subsume à hipótese de incidência do dispositivo, o que fere frontalmente o princípio da legalidade, da tipicidade cerrada, da capacidade contributiva e do não-confisco. Isso sem mencionar o princípio da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal, de observância obrigatória nos processos administrativos.

Ressalte-se, uma vez mais, que o único e solitário documento apresentado pela fiscalização para comprovar a titularidade da conta compõe-se de uma "tira" (fl. 18), em que o Recorrente tem seu nome veiculado como beneficiário da remessa, por meio da conta referida alhures em um banco na Suíça. Mais nada. Nada que comprove a entrega do numerário aos doleiros, ou mesmo que demonstre a ligação do Recorrente com a sociedade titular da sub-conta MIDLER, ou mesmo com seus mandatários. Nada, absolutamente nada, que relacione o Recorrente aos ilícitos perpetrados pela quadrilha do escândalo do BANESTADO.

Vale mencionar, porque elucidativo, que nesse tipo de negociação envolvendo doleiros é corriqueiro que se indiquem nomes de "laranjas" para figurarem como ordenantes e até mesmo beneficiários das remessas, de modo que o simples fato de constar o nome do Recorrente no documento apresentado não exime a fiscalização de comprovar, de forma mais consistente, que o Recorrente era, efetivamente, o titular da referida conta.

Assim, deveria a fiscalização comprovar que a conta referida era movimentada pelo Recorrente no exterior, ou mesmo apresentar documentos que demonstrassem, de forma patente, que a aludida conta havia sido aberta pelo Recorrente, por meio de cartão de autógrafos, ou qualquer outro documento que vinculasse o nome do Recorrente à conta. Não o tendo feito, não há como querer ver aplicada ao caso a presunção constante do art. 42 da Lei 9.430/96, por faltar-lhe um pressuposto essencial, qual seja, a comprovação direta a cabal da titularidade da conta situada no exterior.

Há que se ressaltar, por oportuno, que no presente caso sequer foi utilizado como fundamento legal da autuação a presunção contida no art. 42 da Lei 9.430/96, o que demonstra que nem mesmo a fiscalização tributária entendeu tratar-se o caso em tela de uma hipótese subsumível àquela norma. Ora, se nem a fiscalização entendeu cabível a presunção da renda com base no referido dispositivo, por não haver prova suficiente acerca do fato indiciário, com maior razão não se pode aviltar de qualquer comprovação específica de acréscimo patrimonial do Recorrente.

Por todas estas razões, em especial por entender que a ausência completa de prova no presente caso, insuficiente sequer a apontar para um indício de que o Recorrente teria, efetivamente, expatriado divisas de maneira ilícita ao exterior, acobertando, dessa forma, a aquisição de renda apta à tributação pelo IRPF, entendo que não deve subsistir o presente auto de infração, em especial por violar princípios básicos estabelecidos tanto pelo Decreto 70.235/72, como também pela Lei Federal n. 9.784/99, em especial no que atine aos princípios da ampla defesa, contraditório, legalidade e segurança jurídica, elencados pelo art. 2º, *caput*, deste último diploma legal.

É preciso mencionar, nesse passo, que este Primeiro Conselho de Contribuintes, a partir de acórdãos proferidos por outras câmaras julgadoras, analisando casos absolutamente idênticos, já se posicionou no sentido de que são nulos os autos de infração produzidos sem suporte em evidências suficientes a comprovar a efetiva existência de renda tributável, a teor do que determina o art. 43 do CTN.

Confira-se, a seguir, o seguinte excerto de ementa, ora trazido à baila:

> "ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - OPERAÇÕES BANCÁRIAS NO EXTERIOR - ILEGITIMIDADE PASSIVA - PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária para referendar a identificação do sujeito passivo

deve ser constituída de indícios que sejam veementes, graves, precisos e convergentes, que examinados em conjunto levem ao convencimento do julgador."

(Primeiro Conselho de Contribuintes, 4ª Câmara, Recurso Voluntário n. 155.522, Relatora Conselheira Heloisa Guarita Souza, sessão de 25/06/2008)

Tal conclusão fica ainda mais evidente quando se sabe que, no direito tributário, vige o princípio segundo o qual, em se tratando de infrações, deve ser adotada a interpretação mais favorável ao contribuinte, nos exatos termos do artigo 112 do CTN, *in verbis*:

"Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação."

Esses são os motivos pelos quais ouso discordar do voto proferido pelo eminente Conselheiro Relator, para DAR provimento ao recurso e julgar improcedente o lançamento.

Sala das Sessões-DF, 17 de dezembro de 2008.

Alexandre Naoki Nishioka