ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10865.002554/2006-29

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

Processo nº	10865.002554/2006-29
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2401-006.076 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	12 de março de 2019
Matéria	IRPF
Recorrente	EDIMAR WILDES ALVES BRITO
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2001

IRPF. DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 173, I, DO CTN.

O art. 62-A do RICARF obriga a utilização da regra do REsp nº 973.733 - SC, decidido na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, o que faz com a ordem do art. 150, §4o, do CTN, só deva ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nas demais situações.

No presente caso, especificamente quanto a omissão de rendimentos, não houve qualquer recolhimento de saldo do imposto apurado, sendo obrigatória a utilização da regra de decadência do art. 173, inciso I, do CTN, que fixa o marco inicial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. OPERAÇÃO "BEACON HILL". SUJEIÇÃO PASSIVA.

Com base na avaliação dos autos, concluiu-se que os elementos são hábeis para comprovar que o autuado figura como ordenante/remetente de recursos no exterior, cabendo a manutenção da sujeição passiva imputada pela fiscalização.

DILIGÊNCIA. PRODUÇÃO DE PROVAS.

A diligência não é via que se destine a produzir provas de responsabilidade das partes, suprindo o encargo que lhes compete.

MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é incompetente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária que fixe a multa de ofício no patamar de 75% do tributo devido.

(Súmula CARF nº 2)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira (relator), Matheus Soares Leite e Andréa Viana Arrais Egypto, que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Andrea Viana Arrais Egypto, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier. Ausente as Conselheiras Luciana Matos Pereira Barbosa e Marialva de Castro Calabrich Schlucking.

Relatório

EDIMAR WILDES ALVES BRITO, contribuinte, pessoa física, já qualificado nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 2ª Turma da DRJ em Campo Grande/MS, Acórdão nº 04-17.241/2009, às e-fls. 119/127, que julgou procedente o Auto de Infração exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente da constatação de omissão de rendimentos em face de acréscimo patrimonial a descoberto com aplicação de multa qualificada, em relação aos anos calendários 2001 e 2002, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 17/23, e demais documentos que instruem o processo.

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 28/02/2007 (AR. fl. 85), nos moldes da legislação de regência, contra o contribuinte acima identificado, constituindo-se crédito tributário no valor consignado na folha de rosto da autuação, decorrentes do seguinte fato gerador:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Omissão de rendimentos apurado conforme descrito no Termo de Verificação de Infração.

Mais precisamente, uma vez devidamente intimado a apresentar documentação comprobatória da origem dos recursos financeiros movimentados no exterior, através de contas mantidas no "Banco Chase de NY", na condição de ordenante, o contribuinte não logrou demonstrar a origem ou mesmo que tais valores não eram de sua titularidade.

O contribuinte, regularmente intimado, apresentou impugnação, requerendo a decretação da improcedência do feito.

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento em Campo Grande/MS entendeu por bem julgar procedente o lançamento, conforme relato acima.

Inconformado com a Decisão recorrida, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 133/173, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, reitera as razões da impugnação, pugnando, preliminarmente, pela decadência do direito de lançar o crédito tributário, baseado na premissa de que o Imposto de Renda é tributo sujeito lançamento por homologação e, desse modo, sujeito à disciplina do §4° do art. 150 do Código Tributário Nacional — CTN. Segundo esse dispositivo, o prazo decadencial de cinco anos tem inicio com o fato gerador da obrigação tributária. Assim sendo, a intimação do lançamento deveria ter sido feita até 31 de dezembro de 2006. Entretanto, a intimação se deu por meio de edital afixado em 7 de fevereiro de 2007, depois de expirado o prazo.

No mérito, sustentou a inexistência de prova da remessa de recursos para o exterior. Disse que em 2001 se encontrava residindo na Venezuela, para onde transferira desde 1995 a residência, retornando ao Brasil somente em 2003. Negou que tivesse conta bancária em Nova Iorque, especificamente no Banco Chase de Nova Iorque. Afirmou que nunca ordenara as transferências dos valores consignados no auto de infração e que jamais autorizou terceiros a agirem em seu nome. Ademais, não existe nenhum comprovante ou documento que o vincule à conta citada no auto de infração.

Disse ainda que o auto de infração, sem aprofundamento na busca da verdade material, baseou-se apenas em presunção relativa, ferindo o principio da presunção de inocência, devendo, eventualmente ser baixado em diligência para buscar a verdade material.

Insurge-se quanto a aplicação da multa aplicada por ter o caráter confiscatório e incompatível com os preceitos legais.

Faz uma explanação acerca da investigação policial que ensejou o lançamento.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, a sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço dos recursos e passo ao exame das alegações recursais.

DECADÊNCIA

O contribuinte pugna pela decadência do direito de lançar o crédito tributário, baseado na premissa de que o Imposto de Renda é tributo sujeito lançamento por homologação e, desse modo, sujeito à disciplina do §4° do art. 150 do Código Tributário Nacional — CTN. Segundo esse dispositivo, o prazo decadencial de cinco anos tem inicio com o fato gerador da obrigação tributária. Assim sendo, a intimação do lançamento deveria ter sido feita até 31 de dezembro de 2006. Entretanto, a intimação se deu por meio de edital afixado em 7 de fevereiro de 2007, depois de expirado o prazo.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pelo contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o lançamento, corroborado pela decisão recorrida, apresenta-se formalmente incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude.

Como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito tributário, é cediço que o fato gerador do imposto de renda pessoa física, sobretudo tratando-se de omissão de rendimentos, é complexivo, findando-se no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário, submetendo-se, assim, a posterior ajuste anual, por meio da DIRPF.

Ultrapassada e firmada a questão do fato gerador complexivo do imposto de renda pessoa física, a querela não se esgotou, passando a se fixar no dispositivo legal a ser aplicado no prazo decadencial, artigos 150, § 4º, ou 173, inciso I, do CTN, dependendo ou não de antecipação de pagamento.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o

lançamento por declaração ou misto, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Ao fim, **o lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando o Imposto sobre a Renda de Pessoas Físicas IRPF sujeito ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos submetidos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que apurar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o auto-lançamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso

I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em "homologação".

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, por entender que o Imposto de Renda Pessoa Física deve observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4o, do Códex Tributário, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que a partir da alteração do Regimento Interno do CARF (artigo 62A), introduzida pela Portaria MF nº 586/2010, os julgadores deste Colegiado estão obrigados a "reproduzir" as decisões do STJ tomadas por recurso repetitivo, razão pela qual deixaremos de abordar aludida discussão, mantendo o entendimento que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento, na forma decidida por aquele Tribunal Superior nos autos do Resp n° 973.733/SC, assim ementado:

> *"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*
>
> *1. O prazo decadencial qüinqüenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) contase do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

> *2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontrase regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*
>
> *3. O dies a quo do prazo qüinqüenal da aludida regra decadencial regese pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelandose inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*
>
> *5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*
>
> *6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial qüinqüenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*
>
> *7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*
>
> *"*

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação a antecipação de pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

Entrementes, a controvérsia em relação a referido tema encontra-se distante de remansoso desfecho, se fixando agora em determinar o que pode ser considerado como

antecipação de pagamento no Imposto de Renda Pessoa Física, sobretudo em face das diversas modalidades e/ou procedimentos adotados por ocasião do lançamento fiscal.

In casu, porém, despiciendas maiores elucidações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela inexistência de antecipação de pagamento relativamente ao ano-calendário 2001. Isso porque, a julgar pela declaração de ajuste do exercício 2002, ano base 2001, não consta nenhum rendimento, seja isento ou tributável.

Assim sendo, se o fato gerador se consumou no último instante do dia 31 de dezembro de 2001, o lançamento só poderia ter sido feito a partir de 2002, de onde se vê que o *dies a quo* do prazo decadencial foi o primeiro dia do ano de 2003 e *o dies ad quem*, o último dia do ano de 2007.

Portanto, de acordo com o art. 173, I, do CTN, afasto a decadência pleiteada.

MÉRITO

OMISSÃO DE RENDIMENTOS

Conforme se depreende do exame dos elementos que instruem o processo, o contribuinte fora autuada, com arrimo nos artigos 1º a 3°, e §§, da Lei n° 7.713/1988, dentre outros, os quais contemplam a presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

Com mais especificidade, relata a autoridade lançadora no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 07/13, que o contribuinte fora intimado *a comprovar no prazo de 20 (vinte) dias, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, correspondentes ao ano-calendário de 2001, a origem dos recursos em dólares americanos depositados na instituição abaixo, em que aparece como ordenante e/ou Remetente e/ou beneficiário final nas operações (...)*

Esclarece que, *através da Representação Fiscal N°. 2176/05 encaminhada pela Coordenação Geral de Fiscalização - Equipe Especial de Fiscalização (fls. **15),** a esta Delegacia da Receita Federal em Limeira, o contribuinte Edimar Wildes Alves Brito, CPF: N°. 277.954.892-49 aparece como Beneficiário, Ordenante e/ou Remetente de divisas através das contas/subcontas mantidas/administradas no Banco Chase de Nova York por BHSC - Beacon Hill Service Corporation, nos seguintes valores em dólar dos Estados Unidos citados (...)*

Assim, não tendo o contribuinte justificado a natureza e origem dos recursos financeiros constantes da ordem de pagamento realizada em seu nome, a partir da confrontação com os valores declarados na DIPRF a título rendimentos tributáveis, isentos, não tributáveis ou de tributação exclusiva, o fiscal autuante caracterizou como omissão de rendimentos.

Por sua vez, ao analisar o caso, a DRJ recorrida achou por bem manter a pretensão fiscal, por entender ser *pouco provável que, em tais remessas de valores, sobretudo considerados os montantes (US$ 211.685,94), fosse constar como remetente ou beneficiário o nome de uma pessoa totalmente estranha aos fatos. E prática corrente nos casos de remessa de recursos para exterior, em especial quando a regularidade da operação ou a origem dos recursos é duvidosa, que os remetentes dos valores usem nomes fictícios (ou nicknames), a fim de tornar mais dificil a identificação dos verdadeiros envolvidos na operação. Todavia, é raro que se utilize o nome de uma outra pessoa totalmente alheia aos fatos. Isso porque o uso do*

nome de um terceiro, além de aumentar a insegurança para os verdadeiros remetentes ou beneficiários, exigiria, a par do esquema muitas vezes fraudulento de remessa de divisas, uma nova fraude envolvendo dados e documentos desse terceiro.

Inconformado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário suscitando o simples fato de constar o seu nome "ordenantes" da transferência bancária, por si só, não seria capaz de comprovar a titularidade daquele valor, de maneira a ensejar a tributação procedida, mormente quando não houve por parte da fiscalização um aprofundamento nos fatos, com o fito de comprovar que os recursos movimentados na conta fiscalizada teriam sido transferidos efetivamente por sua ordem, uma vez inexistir qualquer documento que o vincule, indubitavelmente e que tenha sido assinado por ele, àquelas operações, razão pela qual não há elementos suficientes para se afirmar com certeza que tais recursos são, de fato, do contribuinte, além de insurgi-se especificamente quanto o acréscimo patrimonial a descoberto e a omissão.

Sustentou a inexistência de prova da remessa de recursos para o exterior. Disse que em 2001 se encontrava residindo na Venezuela, para onde transferira desde 1995 a residência, retornando ao Brasil somente em 2003. Negou que tivesse conta bancária em Nova Iorque, especificamente no Banco Chase de Nova Iorque. Afirmou que nunca ordenara as transferências dos valores consignados no auto de infração e que jamais autorizou terceiros a agirem em seu nome. Ademais, não existe nenhum comprovante ou documento que o vincule à conta citada no auto de infração.

Disse ainda que o auto de infração, sem aprofundamento na busca da verdade material, baseou-se apenas em presunção relativa, ferindo o principio da presunção de inocência, devendo, eventualmente ser baixado em diligência para buscar a verdade material.

Em que pesem as substanciosas razões de fato e de direito constantes do Auto de Infração, o inconformismo do recorrente merece prosperar, encontrando guarida na legislação de regência e jurisprudência administrativa, como passaremos a demonstrar.

Com efeito, a ilustre autoridade lançadora, ao promover o lançamento, utilizou como fundamento à sua empreitada os artigos 1º, 2° e 3º, §§ 1º e 4º, da Lei n° 7.713/88, c/c artigos 1º e 2º da Lei n° 8.134/90, que contemplam a caracterização de omissão de rendimentos com base acréscimo patrimonial a descoberto, nos seguintes termos:

Lei n° 7.713/88

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

> *§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.*
>
> *[...]*
>
> *§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.*
>
> ***Lei n° 8.134/1990***
>
> *Art. 1° A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta lei.*
>
> *Art. 2° O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.*

Afora a vasta discussão a propósito da matéria, o certo é que após a edição do Diploma legal encimado, a imputação atribuída pelo Fisco passou a ser presumidamente considerado omissão de rendimentos se o contribuinte não comprovasse a origem dos acréscimos com rendimentos já tributados, isentos, não tributáveis ou de tributação exclusiva, declarados em sua DIPF.

Trata-se, pois, da conhecida presunção legal – *júris*, que desdobra-se, ensinam os doutrinadores, em presunções *"juris et de jure"* e *"juris tantum"*. As primeiras não admitem prova em contrário, são verdades indiscutíveis por força de lei.

Por sua vez, as presunções "*juris tantum*" (presunções discutíveis), fato conhecido induz à veracidade de outro, até a prova em contrário. Elas recuam diante da comprovação contrária ao presumido. Serve de bom exemplo a presunção de liquidez certa da dívida inscrita, que pode ser ilidida por prova inequívoca, insculpida no artigo 204 e parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Não se pode confundir, porém, a presunção legal (*juris tantum)* da omissão de rendimentos com base em acréscimo patrimonial a descoberto, albergada por lei, mas passível de comprovação do contrário presumido, com a necessária confirmação da titularidade de tais valores, ou seja, a correta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária.

Destarte, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento à autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, identificando perfeitamente a sujeição passiva, como segue:

> *Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

Decorre daí que quando não couber a presunção legal, a qual inverte o ônus da prova ao contribuinte, deverá a fiscalização provar a ocorrência do fato gerador do tributo, com a inequívoca identificação do sujeito passivo, só podendo praticar o lançamento posteriormente a esta efetiva comprovação, sob pena de improcedência do feito, como aqui se vislumbra.

No entendimento deste relator, aludida providência (identificação do titular dos recursos utilizados nas transferências bancárias no exterior), pretérita à própria presunção de omissão de rendimentos em comento e indispensável à correição do lançamento, não logrou o Fisco a proceder, não comportando para tanto meros indícios, frágeis, diga-se de passagem.

No caso *sub examine*, o fato isolado de constar o nome do contribuinte como ordenante das transferências bancárias em epígrafe não tem o condão de justificar a tributação levada a efeito em seu desfavor.

Com efeito, desde o primeiro momento, ainda em sede de ação fiscal, o autuada defende não ser titular de referidos valores e, por conseguinte, responsável pelas transferências esteio do auto de infração, razão pela qual caberia à fiscalização se aprofundar nos fatos e documentos pertinentes com o fito de comprovar cabalmente que tais importâncias são, verdadeiramente, de titularidade do contribuinte.

Aliás, o agente lançador se limitou a confrontar os dados inseridos no relatório de operações, os quais teriam sido extraídos dos laudos periciais, deixando de considerar que a identificação do contribuinte como ordenante dos recursos para a conta da Beacon Hill não se deu de forma conclusiva, atestando somente que houve uma transferência em seu nome, olvidando-se que tais provas indiciárias não são suficientes a corroborar a pretensão fiscal.

Ademais, como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito, o ônus da prova cabe a quem alega, *in casu*, ao Fisco, especialmente por inexistir disposição legal contemplando a presunção para a identificação do sujeito passivo, incumbindo à fiscalização buscar e comprovar a realidade dos fatos, podendo para tanto, inclusive, tributar o real titular dos valores movimentados em contas bancárias, quando restar comprovada a interposição de pessoas. É o que determina o § 5º, do artigo 42, da Lei nº 9.430/96, reforçando a tese de que é dever da autoridade fazendária comprovar, a partir de documentos hábeis e idôneos, a titularidade (o real beneficiário) das movimentações bancárias.

Deleitando-se sobre os documentos acostados aos autos, não visualizo o nome do contribuinte nem nos Laudos apresentados e nem como nos emprestados da Justiça Federal. Também não restou comprovado nos autos que o contribuinte seja titular de conta-corrente no exterior. Não foram acostados aos autos documentos assinados pelo recorrente ou mesmo fornecidos por instituições financeiras brasileiras ou americanas, os quais indicassem o

contribuinte, de modo efetivo e indubitávc1, com remetente ou beneficiário de recursos ao exterior.

Não sendo o bastante, os documentos anexados aos autos, em alguns o recorrente figura como ordenante, enquanto em outros na linha "detalhe de pagamento".

A doutrina pátria não discrepa dessas conclusões, consoante de infere dos ensinamentos de renomado doutrinador Alberto Xavier, em sua obra ***"Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro"***, nos seguintes termos:

> *B) Dever de prova e "in dúbio contra fiscum"*
>
> ***Que o encargo da prova no procedimento administrativo de lançamento incumbe à Administração fiscal, de modo que em caso de subsistir a incerteza por falta de prova (beweilöigkeit), esta deve abster-se de praticar o lançamento*** *ou deve praticá-lo com um conteúdo quantitativo inferior, resulta claramente da existência de normas excepcionais que invertem o dever da prova e que são as presunções legais relativas.[...]* (Xavier, Alberto – Do lançamento no direito tributário brasileiro – 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005) (grifos nossos)

Outro não é o posicionamento do eminente professor Paulo de Barros Carvalho, que assim preleciona:

> *Com a evolução da doutrina, nos dias atuais, não se acredita mais na inversão da prova por força da presunção de legitimidade dos atos administrativos e tampouco se pensa que esse atributo exonera a Administração de provar os ocorrências que afirmar terem existido. Na própria configuração oficial do lançamento, a lei institui a necessidade de que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado,* ***o que significa dizer que o Fisco tem que oferecer prova contundente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa****.* (CARVALHO, Paulo de Barro. Notas sobre a Prova no Procedimento Administrativo Tributário. In: SHOUERI, Luís Eduardo – cood. – Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. II, p. 860) (grifamos)

Por sua vez, a jurisprudência administrativa é firma e mansa nesse sentido, exigindo a comprovação por parte do fiscal autuante dos fatos imputados aos contribuintes, sobretudo quando o lançamento não se apoiar em presunções legais, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

> *IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – Nas presunções simples é necessário que o fisco esgote o campo probatório. A atividade do lançamento tributário é plenamente vinculada e não comporta incerteza. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN.* (7ª Câmara do 1º

> Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 107-06.229 – Sessão de 22/03/2001)
>
> *[...]*
>
> *IRPF – PRESUNÇÕES – Em matéria tributária as presunções admitidas somente se referem às expressamente autorizadas em lei, presentes os pressupostos legais exigíveis à sua sustentação.*
>
> *[...]*(4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 104-16.433 – Sessão de 08/07/1998)
>
> *IRPF - ATIVIDADE RURAL - CONDOMÍNIO - RENDIMENTOS - OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA - PRESUNÇÃO - A obrigação tributária deflui da lei, não podendo criar imposição fiscal por mera presunção subjetiva da autoridade administrativa. Os rendimentos da atividade rural em condomínio devem ser tributados na proporção que couber a cada um, ex vi do artigo 13 da Lei n. 8.023/90, art. 13. Recurso provido.* (2ª Câmara do 1º Conselho Contribuintes – Acórdão nº 102-44022, Sessão de 08/12/1999) (grifamos)

Com mais especificidade, ao se manifestar em caso análogo ao presente, a 3ª Turma da DRJ em Recife, exarou Acórdão nº 11-19.381, nos autos do processo administrativo nº 10425.000854/2006-52, rechaçando a exigência fiscal lastreada em omissão de receitas com base em depósitos bancários com origem não justificada, tendo em vista a ausência de comprovação da titularidade dos valores utilizados em transferências bancárias no exterior, não se prestando para tanto tão somente o nome do contribuinte constando como ordenante da operação, de onde peço vênia para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, senão vejamos:

> [...]
>
> *25.* ***A meu ver, a simples indicação de seu nome nas ordens de transferência bancária, apesar de se constituir em forte indício de que remetera recursos financeiros para o exterior, não pode, por si só, ser considerada como prova de que isso teria ocorrido. Como dito, as Representação Fiscais foram expedidas com o objetivo fossem aprofundadas as investigações. As mencionadas operações, por conseguinte, constituiam-se no ponto de partida para a apuração de eventuais ilícitos fiscais, e não na prova destes****.*
>
> *26.* ***Para comprovar que a interessada fora a ordenante dos valores ali consignados, verbi gratia, poderiam ter sido realizadas investigações no sentido de estabelecer-se algum vínculo entre ela e as empresas indicadas como beneficiárias das transferências bancárias, ou mesmo com a Empresa Beacon Hill Service, titular das mencionadas sub-contas Basiléia e Larret, o que, como se vê dos autos, não foi feito pela fiscalização****.*

27. ***Realmente, como alegado na peça de defesa, não se há como fiar em documento, seja de papel ou de mídia eletrônica, para pressupor a prática de infração tributária do contribuinte, quando produzido de forma unilateral por terceiros e suas informações não forem comprovadas por meio de outros elementos, como ocorreu no caso em questão (os dados foram consignados pela Beacon Hill Service). Vale ressaltar, grosso modo, o ônus da prova incumbe a quem alega (art. 333 do CPC)****.*

[...]

30. ***Em suma, não restou provado ligação da interessada com as pessoas que movimentavam à mencionada sub-conta Basiléia, não foram levantados dados acerca das pessoas que mantinham contrato com a Beacon Hill Service para movimentar a sub-conta Larrent, tampouco foi apresentado qualquer indício adicional de que ela, realmente, fora a ordenadora das transferências bancárias em comento****.*

31. Vale dizer, em caso similar decidiu a DRJ Ribeirão Preto (acórdão nº 12237, de 13 de abril de 2006) pela improcedência do lamento, conforme excerto transcrito abaixo:

Trata-se de analisar lançamento referente ao IRPJ e reflexos ano-calendário de 1999, em que se apurou omissão de receitas, caracterizada pela movimentação reiterada de recursos à margem da contabilidade, sem origem comprovada ou remetente ao exterior à revelia do sistema financeiro nacional.

Durante toda a ação fiscal a fiscalização negou que os recursos movimentados nas referidas contas lhe pertencessem. Em sua impugnação, repte os mesmos argumentos, insistindo que o endereço constante das ordens de pagamento lhe é completamente estranho.

De fato, analisando-se as provas constantes do processo, não há um documento sequer que demonstre cabalmente que a ordenante/remetente dos pagamentos e a impugnante são as mesmas.

Em resposta à diligência solicitada para esclarecer dúvidas sobre a sujeição passiva, a autuante informa que "as provas materiais que nortearam os lançamentos foram enviadas como documentos hábeis à fiscalização, por meio da Representação Fiscal nº 426/2004 da SRF/Cofis/Equipe Especial da Fiscalização (fls. 62/71), dente as quais constam laudos de exames econômico-financeiro, efetuados por peritos do Instituto Nacional de Criminalística do Departamento de Polícia Federal (fls. 72/116), inclusive atestando a autenticidade das ordens de pagamento obtidas, identificando o ordenante e seus beneficiários no exterior, que por acaso são também fornecedores estrangeiros do contribuinte"

Primeiramente não se discute a autenticidade das ordens de pagamento. *Entretanto o que consta desses documentos é como*

> *remetente "Metaltex", com endereço na Av. B. Luís Antonio, 2581, Cj. 52. Este endereço não foi em nenhum momento investigado pela fiscalização. Embora Metaltex conste da razão social da impugnante, este fato por si só não é suficiente para identificá-lo como remetente dos recursos.*
>
> ***No laudo pericial citado não há nenhuma referência à contribuinte nem qualquer elemento que faça a vinculação do remetente com a empresa lançada.***
>
> *A alegação de que os beneficiários dos pagamentos são fornecedores estrangeiros da contribuinte não está acompanhada de nenhum elemento da prova, embora o fato não seja negado pela contribuinte, conforme documento de fls. 20/21, em que reconhece que a maioria das empresas relacionadas na planilha são ou foram seus tradicionais fornecedores. Quais são esses fornecedores, qual a relação comercial da contribuinte com eles? Não há nada no processo.*
>
> ***Considero que esse único fato é insuficiente para imputar as remessas à contribuinte e lançar os respectivos tributos com multa qualificada.*** (grifamos)

Na esteira desse entendimento, mister se faz reformar o Acórdão recorrido, de maneira a restabelecer a ordem legal no sentido de reconhecer a ilegitimidade passiva do contribuinte, uma vez que a autoridade lançadora não logrou comprovar, com documentação hábil e idônea, ser o autuada, de fato, o titular dos recursos remetidos ao exterior, na forma que a legislação de regência exige.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração *sub examine* em dissonância com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, decretando a improcedência do lançamento, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira

Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Peço licença ao I. Relator para discordar do seu voto quanto ao mérito do recurso voluntário.

Reconheço que, via de regra, a simples indicação do nome do autuado nas ordens de transferência bancária, em que pese constituir-se em forte indício da remessa de recursos financeiros no exterior, não poderia, por si só, ser considerada como prova suficiente para o lançamento.

Acontece que os fatos no presente caso não se resumem apenas a isso, pois devem ser avaliados em conjunto com os demais indícios sérios e convergentes, ao final, ganham força probatória. Além do que a atribuição de maior ou menor força axiológica como prova depende de avaliação do julgador.

De modo semelhante a outros lançamentos relacionados a denominada "Operação Beacon Hill" não se carreou aos autos uma prova direta, tal como comprovante ou outro documento cabal, que vincule o recorrente à conta bancária mantida em agência do JP Morgan Chase Bank, nos Estados Unidos da América.

Porém, as ordens de transferência bancária apontam com exatidão o nome de Edimar Wildes Alves Brito, no campo "Cliente" ou "Detalhes de pagamento", na condição de ordenante, remetente e/ou beneficiário das 7 (sete) operações de remessa no valor total de US$ 211,685,94 (fls. 33/35).

Não é crível, como quer fazer acreditar o recorrente, que se trate de utilização de nome de pessoa totalmente alheia aos fatos, considerando, inclusive, a improvável existência de homônimo para colocar alguma incerteza quanto à vinculação do numerário com o autuado.

Extremamente relevante a declaração do autuado que residia na Venezuela no ano de 2001, onde passou a viver a partir de 1995, com retorno ao Brasil em 2003 (fls. 59). Todas as operações de remessas de dinheiro para crédito em conta bancária ocorreram exatamente no ano de 2001, sendo que 4 (quatro) delas, por sinal, indicam como ordenante "Venezuelan Express", com observação de remessa associada ao nome de Edimar Wildes Alves Brito.

A decisão de piso fez pertinentes considerações sobre os fatos, as quais, desde já, acrescento às minhas razões de decidir e reproduzo abaixo (fls. 127):

> *(...)*
>
> *É pouco provável que tais remessas de valores, sobretudo considerados os montantes (US$ 211.685,94), fosse constar como remetente ou beneficiário o nome de uma pessoa totalmente estranha aos fatos. E prática corrente nos casos de remessa de recursos para exterior, em especial quando a regularidade da operação ou a origem dos recursos é duvidosa, que os remetentes dos valores usem nomes fictícios (ou nicknames), a fim de tornar mais dificil a identificação dos verdadeiros envolvidos na operação. Todavia, é raro que se utilize o nome de uma outra pessoa totalmente alheia aos fatos. Isso porque o uso do nome de um terceiro, além de aumentar a insegurança para os verdadeiros remetentes ou beneficiários, exigiria, a par do esquema muitas vezes fraudulento de remessa de divisas, uma nova fraude envolvendo dados e documentos desse terceiro.*
>
> *Frise-se que não se está aqui a discutir a licitude dos recursos ou das remessas, porque esse fato é irrelevante do ponto de vista da tributação, mas sim a vinculação do dinheiro com o contribuinte.*

> *Cabe ainda ressaltar que o impugnante afirmou que estava residindo na Venezuela em 2001 (embora mantivesse, para fins de Imposto de Renda, a residência no Brasil, como se constata da declaração de fl. 30). Coincidentemente, das remessas de recursos para o Banco Chase de Nova Iorque, quatro delas foram ordenadas por Venezuelan Express, circunstancia que sugere a existência de vinculo entre o impugnante e os fatos que lhe são imputados.*
>
> *(...)*

Não há qualquer documento que a fiscalização utilizou para fundamentar o auto de infração que seja desconhecido pelo recorrente, o qual foi identificado como responsável por ordens de pagamento realizadas no exterior.

Não há dúvida da autenticidade e idoneidade das ordens de pagamento, obtidas a partir de operação criteriosa, envolvendo diversos órgãos nacionais e internacionais. As autoridades judiciárias estrangeiras, com aval da Justiça Federal, forneceram documentos cadastrais e mídias digitais, segundo os trâmites legais, os quais foram examinados pelos peritos do Instituto Nacional de Criminalística do Departamento de Polícia Federal, com elaboração de laudos para verificar os relacionamentos existentes e consolidar a movimentação financeira (fls. 37/57).

À vista disso, é pouco convincente a linha de defesa do autuado que unicamente nega a vinculação com contas correntes mantidas em instituição financeira na cidade de Nova York, afirmando que jamais ordenou transferências de valores, tampouco assinou por si ou mesmo autorizou terceiros a agir em seu nome para fins de realizar movimentação dos recursos no exterior detalhados pela fiscalização.

De resto, a produção das provas sobre os fatos que pretende fazer prevalecer no processo administrativo é ônus inicial do autuado. A determinação da realização de diligência pelo julgador administrativo não se destina a produzir provas de responsabilidade das partes, suprindo o encargo que lhes compete, já que é atribuição do interessado a demonstração dos fatos que tenha alegado. Ainda mais quando, no presente caso, o interessado tão só nega os fatos, apesar das evidências de movimentação financeira trazidas pelo agente lançador.

Logo, considero que os indícios colhidos pela fiscalização são hábeis para imputar ao recorrente a titularidade dos recursos mantidos junto à instituição financeira e, por consequência, a exigência do imposto de renda sobre os valores omitidos.

Quando à penalidade de 75%, escapa à competência dos órgãos julgadores administrativos a análise de questões sobre o caráter ilegal e confiscatório da multa de ofício prevista em lei, tampouco cabe examinar a alegação de desproporcionalidade do percentual aplicado tendo em conta o dano causado.

Cabe recordar que a eventual ausência de compatibilidade do dispositivo de lei que estabelece a penalidade com a Constituição da República de 1988 é questão inoponível na esfera administrativa.

Nesse sentido, não só o "caput" do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, como também o enunciado da Súmula nº 2, deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, assim redigida:

> *Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Conclusão

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess