



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº 14751.000241/2006-74
Recurso nº 158.450 Voluntário
Matéria IRPF
Acórdão nº 102-49.472
Sessão de 18 de dezembro de 2008
Recorrente FERNANDO DA MATTÀ RIBEIRO
Recorrida 1^a TURMA/DRJ-RECIFE/PE

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ex(s): 2001, 2002, 2003

Ementa:

NULIDADE. Apenas ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

NULIDADE. IRREGULARIDADE NA EMISSÃO DO MPF. A falta de renovação do MPF não gera a nulidade do lançamento; consiste em mero instrumento de controle administrativo, portanto, não maculando o lançamento efetuado com observância do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, aplica-se o prazo de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, §4º, do CTN, ainda que não tenha havido pagamento antecipado.

Homologa-se no caso a atividade, o procedimento realizado pelo sujeito passivo, consistente em “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo”, inclusive quando tenha havido omissão no exercício daquela atividade.

A hipótese de que trata o artigo 149, V, do Código, é exceção à regra geral do artigo 173, I.

A interpretação do *caput* do artigo 150 deve ser feita em conjunto com os artigos 142, *caput* e parágrafo único, 149, V e VII, 150, §§1º. e 4º., 156, V e VII, e 173, I, todos do CTN.

Decadência acolhida.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. TRANSFERÊNCIA ILEGAL DE RECURSOS AO EXTERIOR. RECORRENTE IDENTIFICADA COMO “ORDER CUSTOMER” [“CLIENTE QUE DETERMINOU A ORDEM DE PAGAMENTO (NÃO CONSTITUI, NECESSARIAMENTE, O REMETENTE ORIGINAL)"] EM DOCUMENTO ANEXO A LAUDO DE EXAME ECONÔMICO-FINANCEIRO.

O Recorrente não foi identificado como beneficiário, mas como remetente de recursos ao exterior, não se lhe podendo atribuir a presunção de omissão de rendimentos de que trata o artigo 42 da Lei 9.430/96, uma vez que não recebeu recursos em conta corrente de sua titularidade.

A única presunção que poderia eventualmente ter sido utilizada é a de acréscimo patrimonial a descoberto, o que não foi feito pela fiscalização.

Ainda que a acusação fosse de acréscimo patrimonial a descoberto, caberia à fiscalização comprovar de forma inequívoca a entrega do numerário aos doleiros ou a ligação do Recorrente com o titular da conta no exterior.

Precedentes do Primeiro Conselho de Contribuintes.

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.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLULO - Pacífica a jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes de que não cabe a aplicação concomitante da multa de lançamento de ofício com multa isolada, apuradas em face da mesma omissão (Acórdão CSRF nº 01-04.987 de 15/06/2004).

MULTA QUALIFICADA. A apuração de remessa de recursos para o exterior pelo contribuinte que ensejaram omissão de rendimentos em sua Declaração de Ajuste Anual, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada.

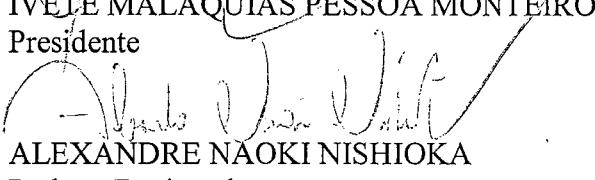
DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS As decisões administrativas, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a constitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em DAR provimento PARCIAL ao recurso para desqualificar a multa. Por maioria de votos, em ACOLHER a preliminar de decadência para os fatos geradores ocorridos no ano calendário de 2000, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Eduardo Tadeu Farah (Relator) e Núbia Matos Moura. Por maioria de votos, em EXCLUIR da base de cálculo da exigência os valores referentes a omissão de rendimentos de fontes recebidas do exterior. Vencidos os Conselheiros Eduardo Tadeu Farah (Relator) e José Raimundo Tosta Santos, que excluíam apenas R\$ 2.310,46 referentes ao mês de fevereiro/2000. Designado para redigir o Voto Vencedor o Conselheiro ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA. Por maioria de votos, em EXCLUIR a multa isolada. Vencida a Conselheira Núbia Matos Moura.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
Presidente


ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA
Redator Designado

FORMALIZADO EM: 05 FEV 2010

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Silvana Mancini Karam, Vanessa Pereira Rodrigues Domene e Moisés Giacomelli Nunes da Silva.

Relatório

Fernando da Matta Ribeiro recorre a este conselho contra a decisão de primeira instância, proferida pela 1ª TURMA/DRJ-REC, pleiteando sua reforma, nos termos do recurso voluntário de fls. 220 a 235.

Trata-se de exigência de IRPF, que resultou no crédito tributário no montante de R\$ 190.690,81, compreendendo os acréscimos legais, calculados até 31/07/2006.

As infrações apuradas pela fiscalização, conforme Termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls.07/09 foram: omissão de rendimentos de trabalho recebidos de pessoas físicas, sem vínculo empregatício; omissão de Rendimentos recebidos de fontes pagadoras situadas no exterior; omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados; falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de carnê-leão, apurada por remessas/recebimento de valores oriundos do exterior, sem comprovação da origem.

Foi formalizada representação fiscal para fins penais conforme processo nº 14751.000243/2006-63.

Inconformado, apresentou impugnação fls. 132/146, na qual alega em resumo:

(a) Nulidade formal do procedimento administrativo em que verificou várias irregularidades nos MPFs emitidos; (b) Argúi o decurso do prazo decadencial em relação ao lançamento correspondente aos fatos geradores de fevereiro de 2000. (c) Que jamais foi destinatário ou beneficiário de tais recursos; (d) Que a presunção do fisco é frágil e equivocada; (e) Aponta equívocos no Laudo de Exame Econômico – Financeiro, emitido pelo Departamento de Polícia Federal, de fls.50/61, sendo evidente a sua fragilidade; (f) Que de posse tão somente do número de inscrição do impugnante no cadastro de contribuintes é possível verificar, mediante acesso ao site da Receita Federal, o seu endereço, sendo possível alguém utilizá-lo indevidamente; (g) Que na reprodução das ordens de pagamento em seu nome consta expressamente do campo Order Customer em 11 das 12 operações realizadas e indaga que, se em apenas onze das doze operações consta o nome do impugnante como ordenante, por que lhe atribuir todas as operações; (h) Que a Receita Federal não acosta qualquer documento nem indica testemunha alguma a fim de comprovar o recebimento de recursos do impugnante não podendo atribuir ao contribuinte o ônus da prova; (i) Cita e transcreve jurisprudências administrativas; (j) Impropriedade da multa qualificada; (k) Registra o equívoco ocorrido quando do preenchimento da sua declaração de bens e direitos, (l) Esclarece que no ano de 2001, o impugnante realizou algumas operações de compra e venda de gado; (m) Não houve omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas e que efetivamente recebeu valores isentos apurados na alienação de gado; (n) A variação patrimonial a descoberto apurada pela fiscalização resulta do erro de preenchimento da sua declaração de bens; (o) Impossibilidade de cominação cumulativa das multas de ofício exigidas juntamente com o tributo e isoladamente; (p) Que não deverão ser aplicadas, as inovações trazidas pela MP nº 303, de 2006, visto que deve ser aplicada a penalidade prevista pela legislação vigente à época da configuração de seu fato gerador; (q) Requer a juntada de novos documentos e requisição de certidões e informações às autoridades administrativas.

A DRJ proferiu Acórdão nº 11-17.974, julgando procedente em parte o lançamento, do qual se extrai, resumidamente:

Da preliminar de nulidade formal do procedimento administrativo

Conforme art. 142 do CTN, o lançamento é indelegável e privativo da autoridade administrativa devidamente investida nessa competência.

Por outro lado, do parágrafo único do art. 142 do CTN, extrai-se que o lançamento deve ser presidido pelo Princípio da Legalidade, além de constituir-se num dever indeclinável, uma vez constatada a ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou o descumprimento de uma obrigação tributária acessória.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, regulado pelo Decreto nº 70.235, de 1972, são considerados nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente (art. 59, inciso I) e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa (art. 59, inciso II).

Segundo aponta o julgamento, quaisquer irregularidades quanto ao cumprimento dos procedimentos de fiscalização somente seriam oponíveis durante a fase propriamente procedural da ação fiscal, não tendo o condão de afetar o crédito tributário posteriormente formalizado.

Rendimentos recebidos de fontes do exterior

As aplicações de recursos que serviram de objeto ao lançamento, estão associadas a operações de remessas de divisas para o exterior. Conforme documentos acostados ao processo, e que o contribuinte tomou conhecimento.

Os depósitos em questão foram informados à autoridade lançadora pela Equipe Especial de Fiscalização, onde estão relacionadas as movimentações financeiras realizadas entre os anos de 2000 e 2002 em que aparece o nome do autuado como ordenante. (fls. 47/49). Estes depósitos somaram, US\$ 92.975,00 e se destinavam a subconta “Basiléia Financial Corp nº 310501”.

O impugnante, visando demonstrar não ser o autor das remessas de divisas em comento, busca fragilizar o Laudo do Instituto de Criminalística nº 1.215/04, no qual se baseou a fiscalização.

Analisando-se as falhas alegadas pelo impugnante, relacionadas ao nome e endereços indicados nos Anexos de fls. 62/64, constata-se que somente no de fls. 62, correspondente a uma operação de débito, é que se encontra grafado o nome Fernando Ribeiro da Matta, ao invés de Fernando da Matta Ribeiro.

Consultando os sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal, telas anexadas às fls. 180/181, verifica-se que não há, nenhum contribuinte registrado com o nome Fernando Ribeiro da Matta, nem no cadastro nacional e nem no cadastro circunscrito à jurisdição fiscal da cidade de João Pessoa/PB.

Tal constatação, então, leva a atribuir o erro apontado a um engano do digitador, quando da feitura do Demonstrativo referenciado, ao inverter a ordem dos sobrenomes Matta e Ribeiro.

Há, ainda, o fato de a beneficiária dos recursos, do qual o contribuinte aparece como ordenante, a Sra. Kilza Brito Ribeiro, trazer um dos sobrenomes do contribuinte e este haver silenciado sobre qual o grau de parentesco entre ambos, quando inquirido pela fiscalização.

Quanto aos endereços constantes dos Demonstrativos de Débitos e Créditos de fls. 62/64, de fato, verifica-se que esses diferem do endereço do contribuinte cadastrado nesta SRF, o fato é irrelevante, pois nesse tipo de operações, os endereços dos envolvidos nelas indicados, provavelmente não deverão corresponder ao endereço nomeado pelo contribuinte para o seu domicílio fiscal no Brasil.

O impugnante também apresenta a argumentação de que qualquer pessoa de posse do seu número de inscrição no cadastro de contribuintes poderia verificar, mediante acesso ao site da Receita Federal, o seu nome e endereço.

Contudo, não há no referido site tal informação disponibilizada ao público, pelo fato de o endereço dos contribuintes ser considerado dado sigiloso. Tal acesso somente dá a informação quanto à regularidade do CPF dos contribuintes, conforme documento anexado às fls.182 do processo. O acesso efetuado pela Auditora Fiscal é restrito aos servidores da Receita Federal que sejam portadores de senha específica para tal.

O nome do contribuinte aparece nas 12 operações, apenas foi excluída pela Auditora autuante o débito na conta Beacon Hill, do dia 28/02/2000, constante do anexo II, no valor de US\$ 20.000,00 por considerá-la uma repetição da operação constante no Anexo III, com o mesmo valor e a mesma data.

No que se refere à premissa do contribuinte de que as remessas não podem ser consideradas recebimentos, e, portanto, representam perda e não ganho patrimonial, esta se revela falsa, pois recursos remetidos para o exterior ou mesmo para dentro do próprio país, são considerados aplicações realizadas, e, como tal, necessário se faz que o remetente justifique as origens desses recursos com rendimentos tributáveis, isentos ou de tributação exclusiva na fonte, coincidentes em datas e valores.

As falhas apontadas pelo impugnante com o intuito de fragilizar o Laudo do Instituto de Criminalística da Polícia Federal, não apresentam força suficiente para a sua desclassificação como elemento probante da infração apontada.

O contribuinte não assume que efetuou as remessas, ao exterior, objeto da Representação Fiscal nº 486/05 e do Laudo nº 1.215/04, retrocitados, calcando sua defesa numa alegada inexistência de provas inequívocas de que ele as tivesse efetuado.

Conforme consta do Laudo nº 1.215/04, a empresa “Beacon Hill Service Corporation” foi identificada como intermediária de diversas ordens de pagamento. Sediada em Nova Iorque, Estados Unidos da América, ela atuava como preposto bancário-financeiro de pessoas físicas ou jurídicas, principalmente representadas por brasileiros, que denota que, a efetivação de tais remessas, não exigia que o remetente estivesse em território americano para a sua efetivação.

Após exame e processamento dos dados constantes dos arquivos magnéticos, foi consolidada a movimentação financeira, em dólares norte-americanos, realizada na sub-conta

“Basiléia Financial Corp nº 310501”, entre 1997 e 2002, mantida ou administrada por “Beacon Hill Service Corporation”, objeto das já citadas investigações por parte tanto da Polícia Federal como do Ministério Público Federal.

No item 31 do Laudo (fls. 57) é esclarecido que as planilhas foram gravadas em um tipo de mídia óptica que permite a gravação permanente de informações sem a possibilidade de alterações posteriores, tendo sido procedida, inclusive, a uma autenticação eletrônica dos arquivos. Portanto, o Laudo e a mídia gravada representam fielmente todos os documentos citados no próprio Laudo e os dados constantes em anexo à Representação Fiscal nº 486/05.

Apesar da alegação do contribuinte de que não há provas de movimentação dos recursos no exterior, seu nome consta expressamente do campo “Order Costumer”, o que significa dizer que ele é o cliente ordenante do pagamento.

Entretanto, examinando-se o Demonstrativo de Ordem de Pagamento de fls.48, constata-se que, de fato, conforme alega o autuado, há duas ordens de pagamento em seu nome, na mesma data (15/09/2000) na quantia de US\$ 6.000,00, razão, pela qual, e, seguindo o mesmo procedimento da fiscalização em relação ao débito na conta Beacon Hill, do dia 28/02/2000, deverá ser excluída do lançamento, para evitar a dupla tributação, a parcela de US\$ 6. 000,00, que, convertida em Reais pela taxa de 1,8048, resulta em R\$ 10.828,80

Da arguição de decadência em relação ao lançamento relacionado à infração retrocitada e da Multa Qualificada de 150%.

De acordo com a DRJ o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é aquele definido no inciso I do art 173. Para o ano de 2000, o lançamento somente poderia ser realizado a partir de 01/01/2001, de tal sorte que “o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado” seria 01/01/2002, data de início do prazo decadencial, portanto, não operou a decadência do direito de lançar, pois o prazo final somente expiraria em 31/12/2006, tendo o contribuinte sido cientificado do lançamento em 05/09/2006 (fls. 127).

Cabe ressaltar que, inobstante a tributação dos rendimentos seja mensal desde a edição da Lei nº 7.713/1988, se o contribuinte for pessoa física, referidos rendimentos devem ser somados aos demais rendimentos tributáveis auferidos no ano-calendário, tendo em vista a previsão legal de que seja procedido ao ajuste anual (Lei nº 8.134/1990), de tal sorte que o fato gerador somente se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Transcreve os arts 44 da Lei nº 9.430/1996, os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 e os arts 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990.

Em relação à multa qualificada para que os crimes de sonegação, fraude ou conluio sejam caracterizados, faz-se necessária à ocorrência de comportamento doloso do agente.

De acordo com as provas existentes nos autos e já examinadas foram remetidos valores para o exterior sem qualquer indicação em suas DIRPF's quanto à possível origem desses recursos, mediante operações à revelia das autoridades monetárias e fiscais brasileiras demonstrando a intenção deliberada de impedir o conhecimento por parte da autoridade

fazendária da ocorrência do fato gerador, caracterizando as hipóteses previstas nos arts. 71, I, da Lei nº 4.502/1964 e 2º da Lei nº 8.137/1990.

Da omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas.

A infração apontada na autuação, a título de omissão de rendimentos sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas, foi apurada, em razão de o autuado haver declarado como rendimentos isentos, a quantia de R\$ 52.000,00 e não haver informado à fiscalização os valores recebidos mês a mês, no ano-calendário de 2001, a título de rendimentos isentos e não tributáveis, limitando-se a apresentar cálculos dos rendimentos supostamente percebidos pela venda de gado (fls. 124), sem, contudo, apresentar nenhum documento para comprovar as suas alegações, tais como notas fiscais do produtor, notas fiscais avulsas, etc.

A AFRF atuante observou que não consta nas declarações de bens dos anos-calendário de 2000 a 2002, informações sobre os imóveis rurais arrendados ou de propriedade do contribuinte, nem sobre a existência de semoventes (gado) em anos anteriores ou a aquisição dos mesmos no ano - calendário de 2001. Na hipótese de ter havido tais operações o resultado dessa venda (lucro) teria que ser tributada como ganho de capital, de acordo com o art.117 do RIR/99, caput e § 4º.

O autuado alega que o gado se encontrava confinado em Fazenda do Sr. José de Anchieta Barbosa Leite. Informa haver auferido como receita nessas operações R\$ 65.000,00 bruto, que, após a dedução dos custos de compra consolidado do gado acrescido de vacina e outras despesas no valor de R\$ 22.200,00, redundou em um valor líquido de R\$ 41.300,00, os quais, somados aos seus rendimentos de R\$ 10.574,00 corresponde a R\$ 52.054,00, valor indicado como isento ou não tributável na sua declaração.

De acordo com a DIRPF/2002 (fls. 45, verso) verifica-se o registro da aquisição de 100 novilhas no valor unitário de R\$ 222,00, confinadas na fazenda do seu tio José de Anchieta Barbosa Leite, e vendidas no mesmo ano-calendário, pelo valor total de R\$ 65.000,00. A documentação apresentada como comprovação para a compra e venda alegadas se resume aos recibos de fls. 152/159 – onde aparecem as mesmas pessoas, em sua maioria, ora como vendedoras, ora compradoras – não representando, os referidos recibos, a comprovação usualmente aceita na legislação do imposto de renda para tal tipo de transação, conforme art. 6º IN SRF nº 83/01.

Para que os rendimentos sejam considerados como venda de gado, necessário se faz que seja comprovada tal operação por meio de documentação hábil e idônea, na forma estabelecida pela legislação, não tendo sido esta apresentada pelo contribuinte, à fiscalização, à época do procedimento fiscal e nem por ocasião da sua impugnação. O contribuinte, no cálculo por ele elaborado para chegar ao rendimento declarado como não tributável relacionado à venda alegada, apresenta o custo referente a vacinas do gado, sem nenhuma comprovação dessas despesas.

A isenção prevista no art. 122 do RIR/99 somente se aplica ao conjunto de bens da mesma natureza, vendidos no mesmo mês, cujo valor de venda, somados, não ultrapasse R\$ 20.000,00, o que também não ficou devidamente comprovado no processo.

Em relação à tributação do valor de R\$ 10.754,00, consta na DIRPF/2002, o valor corresponde à diferença entre os rendimentos por ele declarados como tributáveis (R\$ 13.442,00) e o desconto simplificado de R\$ 2.688,00, não se caracterizando, assim, como rendimento isento, na forma da legislação tributária, mas como base de cálculo do imposto de renda que não atingiu o valor tributável na tabela progressiva deste tributo.

No momento em que os rendimentos apurados pela fiscalização como omitidos pelo contribuinte na mesma DIRPF/2002, foram somados aos rendimentos declarados, modificando, consequentemente, a base de cálculo declarada para R\$ 82.803,00, gerando um imposto a pagar antes não calculado na mesma DIRPF. Assim, conclui o relator que deve ser mantido o lançamento relacionado à infração apontada no item 001 do termo de Descrição dos Fatos e enquadramento Legal às fls. 07.

Do Acréscimo Patrimonial a Descoberto

Em relação ao acréscimo patrimonial a descoberto o impugnante alega que esta se deveu ao fato de ele haver lançado por duas vezes dinheiro em espécie, na sua Declaração de Bens e Direitos no ano-calendário de 2001, quando da discriminação desses, devendo prevalecer apenas o montante final.

No caso de omissão de rendimentos por acréscimo patrimonial a descoberto, por ser uma presunção legal, o ônus da prova incumbe ao contribuinte, pois se trata de uma presunção *juris tantum*.

Restando comprovada a ocorrência do fato gerador do tributo, e desde que o contribuinte não comprovou a origem dos recursos que poderiam afastar a variação patrimonial a descoberto, apurada no ano-calendário de 2001, deve ser mantida a autuação, conclui a DRJ.

Da combinação cumulativa das multas de ofício exigidas juntamente com o tributo e isoladamente.

O ato administrativo do lançamento é vinculado e obrigatório, e como tal, deve obedecer às normas tributárias inerentes à matéria, não sendo um ato arbitrário da autoridade, que é mera aplicadora e intérprete da lei.

A aplicação concomitante das multas de 150% e da multa isolada pelo não recolhimento do carnê - leão, não é vedada pelo artigo 44, incisos I e II, § 1º, itens II e III, da Lei nº 9.430, de 1996.

Constitui-se de duas penalidades para infrações diferentes, que acontecem em dois momentos: uma, quando o contribuinte deixa de recolher o imposto na declaração anual de ajuste e a outra, quando da percepção dos rendimentos recebidos de pessoas físicas, sobre os quais deverá ser recolhido o imposto mensal (carnê-leão) e o contribuinte deixar de fazê-lo.

De acordo com art. 44 inciso III do § 1º da Lei nº 9.430, de 1996 a referida multa será aplicada independentemente da existência do imposto a pagar principal, uma vez incidente sobre parcelas do imposto não recolhidas pelo contribuinte à época do fato gerador da obrigação. A Instrução Normativa SRF nº 46, de 13 de maio de 1997, reforça esse entendimento.

Em relação à aplicação, no Auto de Infração, do art. 18, inciso II, alínea “a”, da Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, que reduziu o percentual da multa ora questionada para 50%, essa foi efetivada com base no que o art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, segundo o qual, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Da juntada posterior de provas

De acordo com o Decreto nº 70.235, de 1972, em seu art. 16, parágrafo 4º, a juntada de provas, por parte do impugnante, se dá juntamente com a impugnação, havendo exceção para alguns casos de força maior.

Não foi apresentado pelo contribuinte, nem a petição dirigida à autoridade julgadora e nem a comprovação, por parte deste, de um dos acontecimentos de força maior.

Dos efeitos das decisões administrativas

Os Acórdãos proferidos pelo Conselho de Contribuintes e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, embora eles possam ser utilizados como reforço a esta ou aquela tese, não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN e não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo que resultou a decisão, consoante o disposto no Parecer Normativo CST nº 390/1971.

Em face do julgamento de primeira instância foram refeitos os cálculos do

Valores em Reais (Declaração de ajuste Anual)

Rendimentos. Tributáveis*	120.555,40
Imposto Devido**	28.832,73
Imposto Pago	0,00
Imposto A Pagar	28.832,73

* rendimentos declarados + rendimentos omitidos ($10.482,80 + 110.072,80$)

** alíquota de 27,5% s/ 120.555,40 - 4.320,00.

Valores em Reais (Multa do carnê-leão – set/2000)

Rendimentos. Tributáveis	28.876,00
Imposto Devido*	7.580,90
Multa de 50%	3.790,45

* alíquota de 27,5% s/ 28.876,00 – 360,00.

Imposto de Renda a pagar:

Em face da modificação acima, o valor total da multa isolada (carnê-leão) de 50%, para o ano-calendário de 2000, passou a ser de R\$ 14.415,00 e o valor total desta para todo o lançamento, para R\$ 29.207,19.

O julgamento monocrático mantém a exigência do Imposto de Renda Pessoa Física – referente ao ano-calendário de 2000, na quantia de R\$ 28.832,73, acompanhado da multa de ofício de 150%, e dos anos-calendário de 2001 e 2002, nas mesmas quantias calculadas nos Demonstrativos de fls. 12 e 14, acompanhadas das multas de ofício neles indicadas a serem acrescidos de juros de mora à taxa SELIC, calculados até a data do seu efetivo pagamento, de acordo com as normas pertinentes à matéria e reduz o valor da multa isolada do IRPF-Carnê-Leão para R\$ 29.207,19.

Fernando da Matta Ribeiro interpôs recurso voluntário, sustentando, exatamente os mesmos argumentos postos em sua Impugnação, exceto em relação à alegação de que não deverão ser aplicadas, as inovações trazidas pela MP nº 303, de 2006, e em relação à juntada posterior de provas.

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:

PRELIMINARES

DA NULIDADE FORMAL DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO

O recorrente alega que ocorreram irregularidades nos MPFs emitidos durante a ação fiscal, como em relação ao prazo de validade e na emissão e prorrogação (MPF não corresponde à emissão de mandado efetivamente realizado). Assevera, ainda, que as prorrogações ocorridas em setembro e dezembro somente se referiram aos anos de 2000 e 2002, restando, segundo seu ponto de vista, extinta a fiscalização de 2001 pelo decurso do prazo de validade do respectivo mandado.

Inicialmente, cumpre esclarecer, que o ato infralegal em decorrência do princípio da legalidade (CF, art. 5º, inc. II) e da hierarquia das leis, não pode conceder, ampliar, restringir ou retirar competência atribuída por lei ao Auditor-Fiscal da Receita Federal de realizar ação fiscal e efetuar o respectivo lançamento, como determinado pelo art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN.

"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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funciona.”

A Portaria SRF nº 1.265/99, em nenhum momento restringe ou retira competência atribuída por lei ao AFRF para fiscalizar e efetuar o respectivo lançamento, até porque isso só seria possível mediante lei, mas tão-somente cuida de oferecer segurança ao contribuinte, ao possibilitar-lhe a confirmação via Internet da ação fiscal, da sua extensão e se está sendo executada por servidores da Administração Tributária por determinação desta.

O Mandado de Procedimento Fiscal – MPF é, portanto, um instrumento que tem como objetivo, além do acima exposto, permitir o gerenciamento da ação fiscal pela Administração Fazendária, sem, contudo, se sobrepor às disposições de lei que regem a competência da autoridade fiscal e o processo administrativo fiscal.

O referido instrumento não tem o condão de limitar a atuação da Administração Pública na realização do lançamento. Não é o mesmo sequer pressuposto obrigatório para tal ato administrativo, sob pena de contrariar o Código Tributário Nacional.

Todo o raciocínio acima exposto encontra amplo respaldo na jurisprudência administrativa, conforme Acórdãos prolatados pelo Conselho de Contribuintes a seguir transcritos:

“NULIDADE DO LANÇAMENTO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. A autoridade fiscal tem competência fixada em lei para lavrar o Auto de Infração. Na falta de cumprimento de norma administrativa, prazo estipulado no MPF, a referida autoridade fica sujeita, se for o caso, a punição administrativa, mas o ato produzido continua válido e eficaz.” (Acórdãos 106-13138 e 106-13440).

Corrobora todo o exposto o fato de que ensejam nulidade do processo administrativo fiscal apenas os atos e fatos relacionados no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, *in verbis*:

“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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem a mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”

O presente lançamento foi levado a efeito por autoridade competente e concedido ao contribuinte o mais amplo direito à defesa e ao contraditório, pela oportunidade de apresentar, tanto na fase de instrução do processo e em resposta às intimações que recebeu, quanto na fase de impugnação e recurso, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar ilidir as infrações apuradas pela fiscalização. Portanto, não merecem prosperar as alegações do contribuinte quanto à nulidade do lançamento, em decorrência de questões relativas à emissão e trâmite do MPF.

DA DECADÊNCIA

O recorrente alega que o termo inicial da decadência é a data do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, razão pela qual o crédito referente ao mês de fevereiro de 2000 estaria extinto.

É pacífico no âmbito deste Conselho de Contribuintes que com o advento das Leis nºs 7.713, de 22 de dezembro de 1988 e 8.134, de 27 de dezembro de 1990, que o Imposto de Renda Pessoa Física é tributo sob a modalidade de lançamento por homologação, pois atribui ao contribuinte o dever de antecipar o pagamento, na forma do art. 150 do CTN:

"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa."

Assim, considera-se homologado, o lançamento, após cinco anos, contados do fato gerador do tributo, e definitivamente extinto o crédito lançado, conforme parágrafos 1º e 4º do art. 150 do CTN.

"§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

Todavia, tendo ocorrido a omissão de rendimento, caracteriza-se a inexatidão na Declaração de Ajuste Anual e o lançamento subsume-se ao inciso V do artigo 149 do CTN, que determina o lançamento de ofício, ou mesmo a revisão de ofício de qualquer modalidade de lançamento.

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;"

Assim, quando não ocorre o pagamento antecipado, não há que se falar em fato homologável, passando o lançamento a ser direto ou de ofício, tal qual previsto no art. 149 do CTN, citado anteriormente. Na realidade há um deslocamento da norma de contagem do prazo decadencial (art. 150 § 4º do CTN) para a regra geral, contando-se o quinquênio a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a autoridade poderia fazê-lo, na forma prevista no art. 173, inciso I, do CTN:

"Art. 173 – O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;"

Esse também é o entendimento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN, na forma do Parecer PGFN/CAT/nº 1617/2008, aprovado pelo Ministro da Fazenda, em face da edição pelo Supremo Tribunal Federal – STF da Súmula Vinculante nº 8:

"a) A Súmula Vinculante nº 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar -- efetivamente -- o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;

(...)

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN; "(grifei)"

Como visto o referido Parecer estabeleceu orientações a serem observadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN, relativo a decadência e prescrição das contribuições previdenciárias, todavia, subsume sua aplicabilidade ao Imposto de Renda das Pessoas físicas, pelo fato de pertencer à mesma modalidade do lançamento por homologação.

Nessa conformidade, não há que se falar em decurso do prazo decadencial para os lançamentos referente às infrações praticadas no mês de fevereiro de 2000, em face das razões acima expostas.

MÉRITO

DA INFRAÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS RELATIVOS A RECURSOS RECEBIDOS EM TRANSAÇÃO REALIZADA NO EXTERIOR

Em relação ao mérito o recorrente afirma que jamais foi destinatário ou beneficiário dos recursos a ele imputados como recebidos do exterior. Assevera, ainda, que a presunção efetuada pelo fisco foi falsa, frágil e equivocada.

Inicialmente, verifica-se que o Laudo de Exame Econômico-Financeiro nº 1215/2004 – INC (fls. 50/61), elaborado pelos Srs. Peritos Criminais Federais do Instituto Nacional de Criminalística do Departamento de Polícia Federal confirma a autenticidade das mídias computacionais da movimentação financeira de várias contas da extinta agência do BANESTADO, na cidade de Nova Iorque, nos Estados Unidos, abrangendo o período de abril de 1996 a dezembro de 1997, momento em que se identificou a empresa Beacon Hill Service Corporation, como intermediária de diversas ordens de pagamento. Consta, ainda, que Beacon Hill Service Corporation atuava como preposto bancário-financeiro de pessoas físicas ou jurídicas, principalmente representadas por brasileiros, em agência do JP Morgan Chase Bank, administrando contas ou subcontas correntes específicas, entre as quais as subcontas “Basileia Financial Corp nº 310501”.

No item 31 do Laudo (fls. 57) é esclarecido que as planilhas foram gravadas em um tipo de mídia óptica que permite o registro permanente de informações sem a possibilidade de alterações posteriores, tendo sido procedida, inclusive, a uma autenticação eletrônica dos arquivos.

O Laudo e a mídia gravada representam fielmente todos os documentos citados no próprio Laudo e os dados constantes em anexo, por sua vez, reproduzem, até pela impossibilidade de sua alteração, os dados constantes da mídia.

Além disso, o referido Laudo é minucioso em esclarecer todos os procedimentos de análise de que decorreram suas conclusões.

É certo, pois, o conjunto probatório acostado aos autos, comprova ser o contribuinte beneficiário ou ordenante das referidas operações e que, intimado a esclarecer a razão de tais operações não terem sido informadas em sua Declaração de Ajuste Anual – DAA e a comprovar a origem dos recursos relacionados com as operações, optou por negar as operações, sem nada esclarecer.

Embora o contribuinte alegue que não existem provas de que tenha ele realizado ordens de pagamentos, essa não é a verdade dos autos. Pelo que se vê das reproduções das citadas ordens de pagamentos (fls. 62/64), seu nome consta expressamente no campo denominado “ordenante” ou “beneficiário final” de todas as transações especificadas entre fevereiro de 2000 e março de 2002. E de acordo com o Termo de Verificação e Constatação

Fiscal (fls. 30) o contribuinte movimentou no período referenciado US\$ 92.975,00. Ressalte-se, ainda, que o contribuinte não possui homônimos.

Em que pese constar em algumas transações endereço diferente do informado à SRF, bem como supressão de parte de seu nome, não há como invalidar as provas, como quer o recorrente, pois o conjunto probatório constante dos autos foi produzido por autoridade do Brasil e do exterior que atestaram que as movimentações foram efetuadas pelo recorrente.

Pelo que se extrai do “Demonstrativo de Ordens de Pagamento” (fls. 62/54) e da análise dos dados, a conta DDA/006192033 recebeu 10 operações de créditos, no montante de US\$ 54.000,00, distribuídos ao longo dos anos-calendário 2000, 2001 e 2002. Em todas as 10 operações consta como ordenante o recorrente.

Todavia, a operação datada de 15/02/2002 no valor US\$ 975,00, representou um débito na conta DDA/006192033 e crédito na conta ABA/0403000261, cujo beneficiário final foi Kilza Brito Ribeiro, e não o recorrente. Neste sentido, o referido valor deverá ser excluído do montante apurado pela fiscalização referente à omissão de rendimentos recebidos de fontes do exterior.

O recorrente alega, ainda, que o valor do crédito de US\$ 6.000,00 em 15/09/2000 deveria ser desconsiderado, pois se trata de lançamento efetuado em duplicidade a exemplo da exclusão efetuada anteriormente pela fiscalização no valor de US\$ 20.000,00. Pelo que se verifica dos autos o valor já foi excluído por ocasião do julgamento de primeira instância. (fls. 203)

Destarte, como o recorrente não apresentou qualquer prova para ilidir as operações bancárias efetivadas no exterior, conclui-se pela manutenção da infração de omissão de rendimentos, consubstanciada no presente lançamento.

DO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

O recorrente alega que a variação patrimonial a descoberto ocorreu em função de um erro, pois lançou por duas vezes dinheiro em espécie, na sua Declaração de Bens e Direitos no ano-calendário de 2001.

Na análise da variação patrimonial, cotejam-se, mensalmente, as aplicações e origens dos recursos utilizados pelo contribuinte. O § 1º do artigo 3º da Lei 7.713/98 prevê a tributação do acréscimo patrimonial a descoberto, *in verbis*:

“Art. 3º (...)

§ 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 proveitos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.”

Desta feita a fiscalização presumiu, *ex lege*, a existência de aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda. O principal efeito da presunção é a inversão do ônus da prova no procedimento fiscal. Presumida a ocorrência do fato gerador, a produção

de provas, por parte da autoridade lançadora, é dispensada. É responsabilidade do administrado, nesse ínterim, demonstrar (provar) que não ocorreu a ocultação do fato imponível do imposto de renda. Intimado a comprovar a origem dos recursos declarou tratar-se de erro de preenchimento na declaração de bens e direitos, pois incluiu, indevidamente, duas vezes o valor informado como “dinheiro em espécie”.

Todavia, pelo que se verifica dos autos a informação constante na declaração de rendimentos partiu do próprio contribuinte, para justificar, possivelmente, futuros acréscimos patrimoniais. O recorrente deveria ter retificado a DAA, antes do procedimento de ofício, o que não ocorreu. Portanto, não tendo o recorrente comprovado eventual erro de fato no preenchimento de sua declaração de ajuste ou outra causa que pudesse desqualificar o valor declarado como dinheiro em espécie, deve o mesmo ser considerado para apuração de eventual acréscimo patrimonial a descoberto, como fez a fiscalização.

DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS

O recorrente alega que a autoridade fiscal desconsiderou as explicações que lhe foram dadas durante o período da ação fiscal e afirma que, conforme já esclarecido e atestado pelos documentos apresentados naquele período, ele efetivamente recebeu valores apurados na alienação de gado, relativo ao ano-calendário 2001. Segundo assevera o recorrente o valor de R\$ 52.000,00 declarado como rendimentos isentos e não tributados, refere-se, na verdade, à importância de R\$ 41.300,00 relativa ao lucro na venda de gado, acrescida de R\$ 10.754,00 (R\$ 13.442,00 X 80%), indevidamente lançado como rendimento tributável em sua DAAS. Neste sentido, afirma o recorrente, que a venda de gado refere-se a ganho de capital e como nenhuma das operações superou R\$ 20.000,00 (limite de isenção), os referidos valores devem ser considerados como isentos e não-tributáveis.

Em que pese haver o registro na DAAS/2002 (fls. 45, verso) de 100 novilhas no valor unitário de R\$ 222,00, a documentação apresentada se resume a simples recibos (fls. 152/159), onde, na maioria das vezes, os compradores e vendedores são as mesmas pessoas. Ressalte-se, ainda, que não foi apresentado qualquer documento fiscal relativo às operações citadas pelo recorrente, inclusive em atinente a compra de vacinas e outras despesas.

Para que sejam aceitas as alegações do contribuinte deve haver um conjunto probatório robusto, composto de documentação hábil e idônea, capaz de identificar, inequivocamente, as operações efetuadas pelo recorrente. Ademais, de acordo com os documentos trazidos à colação (fls. 160), verifica-se em alguns casos, um lucro superior a 250% em apenas 30 dias nas operações de venda de gado.

Destarte, dada a fragilidade da documentação apresentada pelo recorrente para justificar o valor de R\$ 52.000,00, relativo a rendimentos isentos e não-tributáveis, não há como considerá-las, razão pela qual deve ser mantido o lançamento.

DA MULTA QUALIFICADA

O recorrente insurge-se, ainda, contra a aplicação da multa qualificada, esclarecendo ser incabível, pois 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 contra a Ordem Tributária, configurando-se as hipóteses previstas nos arts. 71 e 73 da Lei nº 4.502/64. Assevera, ainda, que “... o fato de ter utilizado os canais não oficiais, inclusive com a participação de terceiros (doleiros) para a movimentação de recursos no exterior e/ou ingresso dos mesmos no país, teve o condão de impedir e retardar o conhecimento do fato gerador, das condições pessoais do contribuinte e demais circunstâncias...” (fls. 12). Em outras palavras, significa dizer que a autoridade fiscal entendeu caracterizada, neste fato, a ação dolosa do contribuinte.

A Lei nº 4.502, de 1964 em seus arts. 71 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. 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, consequentemente, elevada para 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude, demonstrado inequivocamente nos autos a partir de elementos probatórios colacionados pela fiscalização.

A autuação concluiu pela omissão de rendimentos. Entendo que a lei autoriza que se conclua pela omissão de rendimentos, todavia, não pelo “evidente intuito de fraude”.

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 da eg. Primeiro Conselho de Contribuintes, de acordo com os seguintes julgados:

"MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA
Somente é justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. Outrossim, nos termos da Sumula nº 14 deste Primeiro Conselho, simples omissão na caracteriza

*evidente intuito de fraude".(Acórdão 106-17037, sessão de 10/09/2008,
Rel. Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti)*

"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).

Cumpre ressaltar que a realização de remessa de recursos ao exterior, sem a devida comunicação ao Banco Central do Brasil, constitui infração penal de ordem econômica e não tributária. 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.

DA COMINAÇÃO CUMULATIVA DAS MULTAS DE OFÍCIO EXIGIDAS JUNTAMENTE COM O TRIBUTO E ISOLADAMENTE.

O recorrente questiona a aplicação concomitante das multas qualificada e da multa isolada pelo não recolhimento do carnê leão, sob a alegação de que esta é vedada por expressa disposição legal (artigo 44, incisos I e II, § 1º, itens II e III, da Lei nº 9.430, de 1996).

No que tange à exigência concomitante da multa de ofício e da multa isolada, verifica-se que o contribuinte deixou de efetuar o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), sobre rendimentos que também foram objeto de lançamento de ofício, ou seja, havendo a dupla incidência da penalidade sobre a mesma base de cálculo, a multa isolada não deve prevalecer. Esse é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais consoante a ementa transcrita:

"MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo." (Câmara Superior do Conselho de Contribuintes / Primeira turma, Processo 10510.000679/2002-19, Acórdão nº 01-04.987, julgado em 15/06/2004).

Com efeito, na exigência de tributo por auto de infração ou notificação de lançamento não há espaço para se incluir concomitantemente a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada, sobre a mesma omissão que gerou o lançamento do tributo, acrescido da multa qualificada. Haveria, aí, um *bis in idem*.

Em face ao exposto, a multa isolada deve ser excluída.

DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS CITADAS

As decisões administrativas trazidas à colação, sem uma lei que lhes atribua eficácia não se constituem em normas complementares do Direito Tributário. Destarte, seus efeitos não podem ser estendidos genericamente a outros casos, somente se aplicam à questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios, à exceção das decisões do STF sobre constitucionalidade de lei. Destarte, não é o caso dos julgados transcritos pelo insurgente e, por conseguinte, não o beneficiam.

Ante o exposto, voto por AFASTAR as preliminares e no mérito DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para excluir das omissões apuradas pela fiscalização o valor de R\$ 2.310,46 referente a fevereiro de 2000, excluir, também, a multa isolada de 50% e reduzir a multa de ofício para 75%.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 18 de dezembro de 2008

EDUARDO TADEU FARAH

Voto Vencedor

Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, Redator para Acórdão.

Ouso discordar do eminentíssimo Conselheiro Relator, especificamente no que se refere à decadência (item 004 do auto de infração, ano-calendário 2000) e à omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior (item 002 do auto de infração).

Em que pese o respeitável entendimento do ilustre Conselheiro Relator quanto à questão da decadência, entendo que é aplicável, no presente caso, o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, §4º, do CTN, pois, à regra geral do artigo 173, I, o Código estabeleceu justamente a exceção contida no artigo 149, V.

É o que passo a demonstrar.

Inicialmente, necessário se faz inicialmente transcrever alguns artigos do CTN que tratam do lançamento e da decadência. São eles:

“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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatoria, sob pena de responsabilidade funcional.”

...

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

...

V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

...

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

...

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§1º. O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

...

§4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

...

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

...

V – a prescrição e a decadência;

...

VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º;

...

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

..."

Várias conclusões podem ser extraídas a partir da interpretação sistemática desses dispositivos do Código:

(a) desde sua definição, o lançamento é considerado expressamente um procedimento administrativo (art. 142, *caput*) ou uma atividade administrativa (art. 142, parágrafo único), inclusive o lançamento por homologação (art. 149, V, e 150, *caput*);

(b) esse procedimento ou atividade consiste em “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo” (art. 142, *caput*), independentemente da modalidade de lançamento;

(c) a diferença é que, no lançamento por homologação, praticamente toda essa atividade é realizada pelo contribuinte ou responsável, cabendo à autoridade administrativa homologá-la;

(d) o artigo 149 trata das hipóteses que autorizam o lançamento de ofício, dentre as quais aquelas previstas nos incisos V e VII, ou seja, (d.1) “omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte” (lançamento por homologação) e (d.2) ação do sujeito passivo ou de terceiro em benefício daquele “com dolo, fraude ou simulação”;

(e) o lançamento por homologação está definido no artigo 150, sendo que “o dever de antecipar o pagamento”, não o efetivo pagamento, faz parte do conceito legal daquele (art. 150, *caput*);

(f) o pagamento antecipado é modalidade de extinção do crédito tributário, sob condição resolutiva da homologação do lançamento (150, §1º, c/c art. 156, VII);

(g) no lançamento por homologação, homologa-se a atividade (art. 150, *caput, in fine*) ou o procedimento (art. 150, §§ 1º. e 4º., c/c art. 156, VII, *in fine*) realizado pelo sujeito passivo;

(h) referida homologação pode ser tácita, com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º.);

(i) se não homologado esse procedimento, necessário se faz o lançamento de ofício de que trata o artigo 149, V;

(j) o artigo 156 distingue os casos de decadência (V), de pagamento antecipado e de homologação do lançamento (VII);

(k) o prazo de decadência a que se refere o artigo 156, V, é o do artigo 173, I, do CTN, enquanto que a homologação do lançamento se dá na forma do §4º. do artigo 150;

(l) o artigo 150, §4º., é aplicável apenas ao lançamento de ofício previsto expressamente no inciso V do artigo 149, decorrente de “omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte” (lançamento por homologação), não alcançando os casos de ação do sujeito passivo ou de terceiro em benefício daquele “com dolo, fraude ou simulação”;

(m) “omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte” (lançamento por homologação) abrange tanto a falta de pagamento como o pagamento a menor de tributo;

(n) apenas as circunstâncias que não se encaixem na expressa previsão contida no artigo 149, V, estão sujeitas ao artigo 173, I.

A meu ver, essas constatações afastam a assertiva segundo a qual o artigo 173, I, regula indistintamente o prazo decadencial relativo a todos os lançamentos de ofício.

Como se viu, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, por força do artigo 149, V, o lançamento de ofício deve ser realizado pela autoridade administrativa tanto no caso de omissão como de inexatidão “por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte” (lançamento por homologação), o que significa dizer que quando houve falta de pagamento ou pagamento a menor, é obrigatório o lançamento de ofício.

Para essas situações de ausência de pagamento ou de pagamento parcial de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o Código estabelece o prazo do §4º. do artigo 150, ressalvando tão-somente aquelas em que se verifique “dolo, fraude ou simulação”, que, nos termos do artigo 149, VII, também autorizaria o lançamento de ofício.

Aliás, se o artigo 173, I, abrangesse todas as hipóteses de lançamento de ofício, a ressalva contida na parte final do artigo 150, §4º., seria absolutamente desnecessária, uma vez que a comprovação de “dolo, fraude ou simulação” também impõe o lançamento de ofício pela autoridade administrativa, a teor do artigo 149, VII.

Se o legislador não usa palavras inúteis, o disposto na parte final do § 4º. do artigo 150 só pode significar que, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o único caso de lançamento de ofício que autoriza a incidência do artigo 173, I, é o de “dolo, fraude ou simulação”.

Muito difundida também tem sido a idéia de que o artigo 150, §4º., aplica-se apenas quando tenha sido feito pagamento antecipado pelo sujeito passivo, pois, não havendo tal pagamento, qualquer que seja seu valor, a autoridade não terá o que homologar, submetendo-se a hipótese ao regime do artigo 173, I.

Não obstante, conforme se procurou demonstrar, o Código exige expressamente, nas situações do artigo 150, a homologação de todo o procedimento, de toda a atividade de “lançamento”, que consiste, na definição do artigo 142, em “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo” (art. 142, *caput*).

A antecipação do pagamento é referida apenas como modalidade de extinção do crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento de

lançamento, ou seja, de toda atividade que culminou no pagamento a menor ou mesmo no não recolhimento do tributo.

O que importa, para o Código, é que a legislação do tributo atribua ao contribuinte ou responsável “o dever de antecipar o pagamento” do tributo, independentemente deste ser realizado ou não. É dizer, a exigência tributária é que deve estar sujeita ao lançamento por homologação, não sendo condição necessária para a incidência do artigo 150, §4º., a realização de qualquer antecipação.

Até porque todas as vezes que o Código se referiu à homologação, nos artigos 150, *caput* e §§1º. e 4º., e 156, VII, fez menção à atividade ou ao procedimento de lançamento, nunca ao pagamento antecipado.

Se isso não bastasse, o CTN sempre distinguiu “pagamento antecipado” e “homologação do lançamento” (artigos 150, *caput* e §§1º. e 4º., e 156, VII), tendo utilizado essas expressões lado a lado, no mesmo dispositivo (artigo 150, §1º., e 156, VII), sem nunca se referir à homologação do pagamento antecipado.

E não poderia ser de outra forma, pois, nos tributos sujeitos a essa espécie de lançamento, existem diversas situações que acarretam o não pagamento de determinada exação, como imunidades, isenções, não-incidências, alíquotas zero, créditos acumulados etc. Por vezes, o lançamento de ofício decorrente do não pagamento do tributo também tem origem em vício na qualificação dos fatos pelo sujeito passivo.

Em qualquer uma dessas hipóteses, a atividade do contribuinte ou responsável está sim sujeita à homologação pela autoridade administrativa, de acordo com o artigo 150.

Um exemplo prático poderá ajudar a elucidar a questão: no caso do IRPF, tributo sujeito ao lançamento por homologação, determinado contribuinte assalariado não paga o tributo sobre determinado rendimento, declarando ao final do exercício que aquele rendimento era isento ou não tributável.

É correto dizer que, no caso, não se estaria sujeito ao prazo do artigo 150, §4º., só porque não houve pagamento daquele específico rendimento? Seria possível desmembrar o fato gerador e considerar que apenas aquele rendimento não oferecido à tributação determinaria a aplicação do artigo 173, I, ainda que vários outros valores tenham sido recolhidos antecipadamente a título de IRPF ou mesmo IRRF?

Outra pergunta se impõe: por que somente aqueles que não pagaram o imposto estão sujeitos ao prazo do artigo 173, I, enquanto que todos os que recolheram a menor (inclusive valores ínfimos) devem observar o prazo do artigo 150, §4º., quando se sabe que ambos os casos ensejam o lançamento de ofício, nos termos do mesmo artigo 149, V, do CTN?

A propósito, deve-se ressaltar que o argumento segundo o qual o *caput* do artigo 150 determinaria a homologação do pagamento antecipado, já que a expressão “atividade assim exercida pelo obrigado” poderia referir-se à antecipação, é incompatível com o disposto no artigo 149, V, de acordo com o qual o lançamento de ofício deve ser efetuado pela autoridade administrativa “quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte”.

De fato, se a omissão ou a inexatidão mencionadas no artigo 149, V, dizem respeito ao “exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte”, percebe-se que o pagamento em si não é requisito para que o tributo esteja sujeito ao lançamento por homologação. Homologa-se, isto sim, a atividade, o procedimento levado a efeito pelo sujeito passivo, não o pagamento propriamente dito, que pode ou não ocorrer.

O que se quer deixar muito claro é que a interpretação do *caput* do artigo 150 não pode ser feita isoladamente, pois, como se diz, “o direito não se interpreta em tiras”. Deve ser feita em conjunto com o artigo 149, V, e com todos os outros dispositivos do Código que tratam da matéria, especialmente os artigos 142, *caput* e parágrafo único, 149, V e VII, 150, §§1º. e 4º., 156, V e VII, e 173, I.

Ainda que não nos caiba “psicanalizar os eminentes representantes da Nação”, não me parece, outrossim, que tenha sido intenção do legislador sujeitar todos os casos de lançamento de ofício (art. 149) ao artigo 173, I, do CTN.

Isto porque tanto o “Anteprojeto de autoria do Prof. Rubens Gomes de Sousa, que serviu de base aos trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional”, de 1954, como o projeto de lei encaminhado ao Presidente da República previam apenas o prazo decadencial de que trata o artigo 173, I, do nosso Código em vigor.

O disposto no atual artigo 150, §4º., quanto à homologação tácita não constou nem do anteprojeto nem do projeto de lei. Foi incluído posteriormente, como exceção ao nosso artigo 173, I, que seria aplicável indistintamente a todas as modalidades de lançamento.

Assim, ao excepcionar o lançamento por homologação da regra geral até então projetada, o legislador pretendeu dar à hipótese prevista atualmente no artigo 149, V, tratamento diferenciado, consubstanciado no regime de que trata nosso artigo 150, §4º.

Não se deve esquecer, ainda, que, além da interpretação sistemática dos dispositivos do CTN, no caso específico, tratando-se de exceção, deve-se interpretar restritivamente os artigos 149, V, e 150, *caput* e §§1º. e 4º., ou, nos dizeres do artigo 111 do Código, “literalmente”. E a interpretação literal destes, como se viu, também nos permite concluir que tendo ou não havido pagamento antecipado, aplica-se aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, contado a partir da data da ocorrência do fato gerador.

Nem se alegue ainda que o legislador pretendeu estabelecer um prazo menor de decadência apenas para os casos em que o contribuinte tenha feito algum pagamento antecipado, pois tal antecipação facilitaria o trabalho de investigação da autoridade administrativa.

Isto porque tal propósito, mesmo que tivesse existido, não se manifestou no texto do Código; ao contrário, como se extrai da interpretação sistemática e gramatical dos artigos 142, *caput* e parágrafo único, 149, V e VII, 150, *caput* e §§1º. e 4º., 156, V e VII, e 173, I, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo do §4º. do artigo 150 é aplicável inclusive quando não houver pagamento.

Lembro aqui a advertência feita pelo Ministro Aliomar Baleeiro:

"Não me cabe, Sr. Presidente, psicanalizar os eminentes representantes da Nação.

...

Não entro, Sr. Presidente, na apreciação da justiça da lei. Desde que aceitei um posto neste Supremo Tribunal Federal, com muita honra para mim lembrei-me de que na minha mocidade me tinham ensinado aquela regra sovadíssima, de D'Argentré: não julgo a lei, julgo segundo a lei.

...

Acho que os membros do Congresso, responsáveis pela política legislativa do País, podem exigir que apliquemos cegamente a todas as leis que forem constitucionais, boas ou ruins. Quem se queixar da justiça da lei, que vá às eleições e substitua os Deputados e Senadores. Nossa papel não é fazer leis, mas justiça segundo as leis constitucionais." (STF, Tribunal Pleno, RE n.º 62.739-SP, Relator Ministro Aliomar Baleeiro, j. em 23.8.67, in RTJ 44/55-59)

É por esses motivos que ouso divergir do ilustre Conselheiro Relator quanto à questão da decadência, votando pelo seu acolhimento, considerando-se que, no que se refere ao item 004 do auto de infração, relativamente ao ano-calendário de 2000, o lançamento de ofício foi efetuado após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos de que trata o §4º. do artigo 150 do CTN.

No que tange à omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior, o Recorrente foi identificado como "order customer" [cliente que determinou a ordem de pagamento (não constitui, necessariamente, o remetente original)] de 11 remessas e "Ult Bene (Beneficiário Final)" de outras duas transferências (fls. 47/49) realizadas por meio da conta ônibus "Beacon Hill Service Corp.", conta Basiléia.

A matéria foi objeto de dois julgamentos que ocorreram nesta mesma reunião de dezembro de 2008, sendo que a situação do ordenante foi examinada no Recurso 162.573, e a do beneficiário final, Recurso 159.609.

No primeiro caso, fui o relator, tendo proferido o seguinte voto:

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

No mérito, a Recorrente cinge-se a aduzir que (i) os documentos trazidos aos autos não teriam qualquer valor probante, eis que produzidos em idioma alienígena ao vernáculo nacional, o que demandaria a sua tradução para o português por meio de tradutor juramentado, sob pena de restarem ineficazes as provas produzidas; (ii) 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 insubstancial o lançamento perpetrado *in casu*; e, por fim, (iii) está a Recorrente separada de fato de Miguel de Souza Dantas desde 1997, sendo dele hoje divorciada, de modo que desconhecia a existência de quaisquer movimentações de recursos na sub-conta RIGLER, que deveriam ser atribuídas ao seu ex-cônjuge.

Pois bem. Traçado o panorama da discussão travada nos presentes autos, entendo oportuna, antes mesmo de aferir a legitimidade dos argumentos oferecidos pela 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. 1046/04 – INC – fls. 71 a 83) 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 Services 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. 98 a 103, proferida no dia 14/08/2003.

Com fundamento na respeitável decisão do magistrado então em exercício perante a 2ª Vara Criminal Federal de Curitiba (Seção Judiciária do Paraná), 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. 104 a 106). 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 (*Remittance*) 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 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 caso objeto do presente recurso. Neste, a Recorrente, juntamente com o Sr. Miguel de Souza Dantas, seu ex-cônjuge, figura como ordenante de diversos pagamentos feitos a contas situadas no exterior, nos valores de U\$ 30.000,00; U\$ 25.000,00; U\$ 50.000,00; U\$ 20.000,00; U\$ 50.000,00 e U\$ 45.145,00 (fls. 69 e 70), todos eles creditados na sub-conta RIGLER, número 530765047, abarcada pela conta-ônibus "BHSC".

A partir de um exame pormenorizado dos autos, vê-se que a conta RIGLER referia-se à sociedade RIGLER S.A., também designada, por vezes, de RIGLER 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, a ora Recorrente teria ordenado a remessa de valores para o exterior, através do malfadado mecanismo do dólar-cabo, em operação realizada pela conta RIGLER, conta esta aberta por doleiros nacionais em nome de sociedade constituída de acordo com a legislação uruguaia.

Importa tecer, ainda, alguns comentários acerca da legislação uruguaia, especialmente no que concerne à SAL (Sociedad Anônima Local).

Neste ponto, importa referir que o Uruguai, 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 "Sociedad Anônima Local" (SAL), neste esteio, é um veículo especialmente vantajoso para intermediar relações de exportação e importação, possuindo regulamentação que possibilita, dentre outras facilidades, a acumulação de rendimentos em uma jurisdição virtualmente livre de impostos, ainda que estes bens jamais ingressem em território uruguaio. 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.

Ora, *in casu*, parece-me verossímil que a sociedade RIGLER, proprietária da sub-conta responsável pela operação fraudulenta, efetivamente utilizava este mecanismo para “abastecer” seus cofres de divisas ilegais, estas utilizadas para as transações efetuadas no caso “BANESTADO”. Note-se, inclusive, que, consoante se observa à fl. 75, a aludida sociedade inclusive declarou às autoridades que seus clientes são, em geral, envolvidos com negócios de importação e exportação, sendo certo, ainda, que o modelo societário escolhido (SAL) favorece a acumulação de divisas expatriadas.

Vale observar, contudo, que o fato de restar clarividente que a sub-conta foi utilizada para fins espúrios não significa dizer que é idôneo o presente auto de infração, de modo que as ilações precedentes tiveram apenas o condão de esclarecer as operações e facilitar a análise dos argumentos expendidos ao longo do presente recurso.

Pois bem. Passaremos, agora, à análise dos pontos suscitados pela Recorrente.

...

Cumpre mover, portanto, à segunda alegação da Recorrente, qual seja, de que o Fisco não se desincumbiu de comprovar que a Recorrente efetivamente emitiu ordem de pagamento das quantias referidas no Termo de Verificação Fiscal (fls. 135 a 139) e, por conseguinte, seria nulo o auto de infração por essa razão.

Analizando o argumento da Recorrente, a decisão recorrida houve por bem rechaçar sua pretensão sob o fundamento de que “*de acordo com o artigo 42 da Lei 9.430, de 1996, caracterizam omissão de receita ou de rendimentos os valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações*” (fl. 181).

Quanto a este ponto específico, tenho para mim que assiste total razão à Recorrente.

Inicialmente, cumpre destacar 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 fiscalização tivesse apontado a Recorrente como beneficiária dos recursos, de modo que esta os tivesse recebido no exterior, em conta sua, e não tivesse se desincumbido de comprovar a sua origem. Assim sendo, partindo de uma premissa equivocada, igualmente equivocada a conclusão alcançada.

Neste esteio, cumpre pontuar que o exame do documento acostado às fls. 69 e 70 dos autos demonstra, à saciedade, que foi imputada à Recorrente a qualidade de ordenante (*Order Customer*) e não de beneficiária dos valores, razão pela qual jamais poderia ter sido o auto de infração lavrado com fundamento na presunção estatuída com base em depósitos de origem não comprovada.

Repete-se: a Recorrente não recebeu em conta sua depósitos de origem não comprovada, eis que a conta em que foi creditado o valor não lhe pertence. Muito ao contrário, vê-se que a conta utilizada era de propriedade da sociedade RIGLER S.A., ou RIGLER CORP. S.A., sociedade esta constituída em conformidade com a legislação uruguaia e representada por GABRIEL LEWI e CLEMENTE DANA, pessoas estas que sequer possuem relação comprovada com a Recorrente.

Ora, se a conta não é da titularidade da 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, o que não se pode admitir. Isso sem mencionar o princípio da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal, de observância obrigatória nos processos administrativos.

Há que se observar, por oportuno, que a utilização equivocada da presunção em referência cria a figura conhecida no direito processual como “prova diabólica” (*diabolica probatio*), em que se imputa ao acusado o mister de comprovar que desconhecia a conta, ou que não possuía qualquer relação com os mandatários da sociedade RIGLER. Isto porque uma afirmativa de tal sorte indefinida seria tão difícil de comprovar que levaria praticamente à presunção absoluta, não admitida em direito tributário.

Quanto a este aspecto curial, vale trazer à baila os ensinamentos de Moacyr Amaral Santos, *in verbis*:

“Daí dizer-se, repetindo COCEI, que, se não pode ser provada a negativa indefinida, não é porque seja negativa, mas porque é indefinida, tanto que nem a afirmativa o pode: “Si negotia indefinita probari non potest id non inde est quia negativa, sed quia indefinita, quum sec affirmativa indefinita potest”. Não se faz a prova de uma negativa indefinida, que seja realmente impossível, não em razão de seu caráter negativo, pois que a prova de uma afirmativa indefinida seria igualmente impraticável: como provar que jamais vi tal pessoa? Mas como, por sua vez, provar que sempre usei tal jóia? Em suma, pode-se concluir que a impossibilidade não decorre da circunstância de se tratar de um fato negativo, mas sim de ser ele indefinido, tanto que diversamente não ocorreria na hipótese de uma afirmativa indefinida” (SANTOS, Moacyr Amaral. Prova Judiciária no Cível e no Comercial. 5ª edição. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 1983, p. 190).

Desta maneira, quisesse a fiscalização imputar o ilícito à Recorrente, deveria, ao menos, ter se valido da forma de presunção correta, autorizada em lei para o caso em espécie, qual seja, a demonstração, a partir de Demonstrativos de Variação Patrimonial feitos mensalmente, que a Recorrente não teria recursos para suportar a remessa das quantias ao exterior, eis que, vale repetir, em nenhum momento falou-se que a Recorrente era beneficiária de tais recursos.

Outrossim, ainda que a autuação tivesse sido fundamentada pelo §1º, do art. 3º, da Lei 7.713/89, o que, como visto, não logrou ocorrer, ainda assim estaria o presente auto de infração inquinado de vício insanável.

Isto porque, consoante se observa dos autos, a única prova de que dispõe o Fisco para demonstrar a ocorrência do ilícito é o documento de fls. 69 e 70, no qual o nome da Recorrente figura como *Order Customer*. Em nenhum momento comprova-se que a Recorrente efetivamente entregou o numerário aos doleiros no Brasil e que tal quantia teria sido disponibilizada, em seu equivalente em dólares, ao remetente no exterior. Sequer a Recorrente é apontada como efetiva remetente das divisas!

O único e solitário documento apresentado pela fiscalização compõe-se de um aglomerado de “tiras”, em que a Recorrente tem seu nome veiculado como ordenante da remessa. Mais nada. Nada que comprove a entrega do numerário aos doleiros, ou mesmo que demonstre a ligação da Recorrente com a sociedade titular da sub-conta

RIGLER ou mesmo com seus mandatários. Nada, absolutamente nada, que relate a 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 das remessas, de modo que o fato de a Recorrente constar como ordenante não significa dizer que efetivamente tenha sido ela quem remeteu as quantias ao exterior por meio do dólar-cabo. Apenas demonstra que, de alguma forma, os doleiros tiveram acesso a algum ou alguns dos dados da Recorrente, utilizando-os de maneira ilícita e criminosa.

Assim sendo, ainda que se tratasse de acréscimo patrimonial a descoberto, deveria a fiscalização ter comprovado que o benefício foi auferido pelo contribuinte com o dispêndio lançado no rol das aplicações de recursos. Era da fiscalização, portanto, o ônus de provar que tais dispêndios de alguma forma favoreceram a Recorrente.

Vale citar, neste sentido, os seguintes acórdãos, a seguir ementados:

“IRPF – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA – Na apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, mediante confronto mensal de “origens” e “aplicações” imprescindível a comprovação efetiva de gastos, não subsistindo valores lançados como aplicações baseados exclusivamente em saque bancário pois não constituem, por si só, prova de gasto, sendo necessária a aprofundação investigatória.”

(*1º Conselho de Contribuintes, 4ª Câmara, Recurso Voluntário n. 121.991, Relator Conselheiro José Pereira do Nascimento, sessão de 13 de julho de 2000*)

“ACRÉSCIMO PATRIMONIAL MENSAL. FLUXO DE RECURSOS E APLICAÇÕES. SAQUES BANCÁRIOS. Incabível o lançamento fiscal formalizado em mera presunção de que saques bancários constituem-se em aplicação de recursos quando não vinculados efetivamente a uma despesa, ou seja, quando não comprovada sua destinação, aplicação ou consumo.”

(*1º Conselho de Contribuintes, 6ª Câmara, Recursos Ex Officio e Voluntário n. 151.264, Relator Conselheiro Luiz Antonio de Paula, sessão de 20 de setembro de 2006*)

Assim, entendo que a fiscalização deveria ter aprofundado a investigação no presente caso, a fim de comprovar a que título se deram tais transferências, o que não foi observado, *in casu*.

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 a 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, 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.

Desta maneira, resta prejudicada a análise da alegação da Recorrente de que já estaria separada de fato de seu ex-cônjuge, também apontada no auto de infração, eis que tal informação em nada contribui para a análise do presente caso.

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, alguns excertos de ementas de recursos já julgados, *in verbis*:

“TRANSFERÊNCIAS BANCÁRIAS PARA O ESTRANGEIRO – CONTA BANCÁRIA TITULARIZADA POR SOCIEDADE ALIENÍGENA – NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE FRAUDE NA CONSTITUIÇÃO DA SOCIEDADE PARA IMPUTAR AO RECORRENTE A PROPRIEDADE DOS VALORES TRANSFERIDOS – NÃO COMPROVAÇÃO - Pelo Laudo nº 1605/04-INC, o titular da conta bancária na qual houve as transferências imputadas como aplicação de recursos no Demonstrativo de Variação Patrimonial é uma sociedade estrangeira. O recorrente e terceira pessoa teriam uma procuração para administrar os bens e negócios da sociedade estrangeira. A sociedade estrangeira figura no nome da conta bancária estrangeira e o recorrente figura como Order Customer (cliente que determinou a ordem de pagamento – não constitui, necessariamente, o remetente original) sendo forçoso reconhecer que o titular da conta bancária é a sociedade estrangeira. Dessa forma, considerando que o recorrente figura como ordenante da ordem de pagamento, a partir de conta titularizada por pessoa jurídica, não pode, a fiscalização, simplesmente imputar àquele a propriedade dos recursos, sem demonstrar que a pessoa jurídica inexiste ou que foi constituída, no ponto, para fraudar terceiros, o que permitiria desconstituir os negócios jurídicos perpetrados por tal pessoa jurídica.”

(1º Conselho de Contribuintes, 6ª Câmara, Recurso Voluntário n. 160.501, Relator Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, sessão de 07/08/2008)

“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.”

(1º Conselho de Contribuintes, 4ª Câmara, Recurso Voluntário n. 155.522, Relatora Conselheira Heloisa Guarita Souza, sessão de 25/06/2008)

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso, AFASTANDO as preliminares suscitadas, e, no mérito, DAR-LHE provimento, reformando, portanto, a decisão *a quo* para anular o auto de infração lavrado em face da Recorrente.”

Já no julgamento do Recurso 159.609, fui designado Redator para acórdão, tendo prolatado o seguinte voto vencedor:

“...

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, desembalos 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 relate 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, entendendo 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 eminent Conselheiro Relator, para DAR provimento ao recurso e julgar improcedente o lançamento.”

Considerando-se que a hipótese dos autos é a mesma daquelas analisadas nos votos que proferi por ocasião do julgamento dos Recursos 162.573 e 159.609, ouso divergir do eminente Conselheiro Relator, para DAR provimento ao recurso quanto ao item 002 do auto de infração, adotando como razões de decidir os mesmos fundamentos que ensejaram o provimento daqueles recursos.

Voto ainda no sentido de DAR parcial provimento ao recurso quanto à questão da decadência, no que se refere ao item 004 do auto de infração, relativamente ao ano-calendário de 2000.

Sala das Sessões-DF, em 18 de dezembro de 2008.



Alexandre Naoki Nishioka