



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

Processo n° 18471.001964/2005-15
Recurso n° 160.662 Voluntário
Matéria IRPF
Acórdão n° 102-49.492
Sessão de 04 de fevereiro de 2009
Recorrente DAVID ABRAHIM CHREEM
Recorrida 3ª. TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2000

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO DECORRENTE DE TRANSFERÊNCIA ILEGAL DE RECURSOS AO EXTERIOR. RECORRENTE IDENTIFICADO COMO ORDENANTE EM DOCUMENTO ANEXO A LAUDO DE EXAME ECONÔMICO-FINANCEIRO. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. PROVA. NECESSIDADE.

A multa de ofício qualificada só pode ser aplicada nas hipóteses em que há a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Hipótese em que nenhum documento foi juntado pela fiscalização antes da lavratura do auto de infração, em evidente cerceamento do direito de defesa do Recorrente.

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, o que não foi feito.

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.

Multa desqualificada.

Decadência acolhida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em desqualificar a multa e acolher a preliminar de decadência, nos termos do voto do relator.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO

Presidente


ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator

FORMALIZADO EM:

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos, Silvana Mancini Karam, Núbia Matos Moura, Eduardo Tadeu Farah, Vanessa Pereira Rodrigues Domene e Moisés Giacomelli Nunes da Silva. Fez sustentação oral o Dr. Clovis Sahione, OAB/RJ 23195.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 211/218) interposto em 05 de julho de 2007 contra o acórdão de fls. 193/208, do qual o Recorrente teve ciência em 18 de junho de 2007 (fls. 210), proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro II (RJ), que, por unanimidade de votos, julgou procedente o auto de infração de fls. 105/107, lavrado em 28 de novembro de 2005 (ciência em 09 de dezembro, fls. 106), em decorrência de acréscimo patrimonial a descoberto, verificado no ano-calendário de 1999.

O relatório do acórdão recorrido resume as infrações apontadas e as alegações contidas na impugnação do Recorrente da seguinte forma:

“A) Introdução



A presente fiscalização, a qual está sendo impugnada, ocorreu em função da constatação de que o contribuinte remeteu valores ao exterior, na chamada Operação Beacon Hill. Convém a explicação sobre tal operação:

Beacon Hill, pessoa jurídica sediada em Nova Iorque (EUA), seria a intermediária na abertura de outras contas em paraísos fiscais, conf. fls. 160 dos autos. Tal empresa, juntamente com outras pertencentes a conhecidos doleiros brasileiros e algumas offshore com sede em paraísos fiscais, foi beneficiada por recursos oriundos de contas mantidas na (extinta) agência do Banco do Estado do Paraná S/A – Banestado – NY, que, por sua vez, foi abastecida por valores originados de contas mantidas por pessoas jurídicas fictícias ou interpostas pessoas, com rendas incompatíveis com a movimentação financeira, conf. fls. 160 dos autos.

A conta Beacon Hill Service Corporation (BHSC) foi descoberta pelo promotor distrital (district attorney) de Manhattan, Robert Morgenthal, e foi responsável pela abertura de subcontas no banco JP Morgan Chase.

Conforme Laudo Pericial (fls. 187), as denominadas subcontas são aquelas que tinham a movimentação dos recursos realizada pela “conta-mãe” BHSC no Banco JP Morgan Chase, em que a Beacon Hill atuava como “agente”, controlando, administrando e se responsabilizando junto a este banco pelas transações nelas ocorridas.

Para melhor elucidar o assunto, segue a cronologia dos atos da operação Beacon Hill que ensejaram a presente ação fiscal:

Por meio do Ofício nº 74/03-PF/FT/SR/DPT/PR (mencionado na fls. 151), o Departamento de Polícia Federal requereu à Secretaria Nacional de Justiça/MJ a quebra do sigilo bancário de contas correntes mantidas em diversos bancos nos Estados Unidos da América, com base no Tratado de Mútua Assistência em Matéria Penal – MLAT.

Em 04/08/2003, com o fim de evitar eventuais questionamentos em relação à prova obtida sem a interveniência judicial, o Departamento de Polícia Federal solicitou ao Juízo da 2ª Vara Criminal Federal em Curitiba (PR), por meio do Ofício nº 120/03-PF/FT/SR/DPT/PR, a quebra do sigilo bancário no exterior da empresa “Beacon Hill Service Corporation”, sediada em Nova Iorque/EUA, que atuava como preposto bancário-financeiro de pessoas físicas e jurídicas representadas por cidadãos brasileiros, dentre outras, em agência do JP Morgan Chase Bank (fls. 151 a 153).

Em 14/08/2003, o Juízo da 2ª Vara Criminal Federal de Curitiba (PR) encarregou a autoridade policial presidente do inquérito de obter a documentação pertinente (fls. 154 a 159), de modo que, em 27/08/2003, a autoridade policial oficiou à Promotoria do Distrito de Nova Iorque (“District Attorney of the County of New York”) sobre o afastamento do sigilo bancário e pedido de investigação criminal nos EUA (doc. fls. 160 a 165).

Em 09/09/2003, a Promotoria Americana apresentou as mídias eletrônicas e documentos contendo dados financeiros relativos à empresa Beacon Hill Service Corporation (fls. 169), após decisão judicial da Suprema Corte Americana em 29/08/2003 (fls. 166 a 168).

Tais informações e documentos foram trazidos para o Brasil pela autoridade policial, que solicitou a elaboração de laudos periciais nas mídias eletrônicas (fls. 182 e 183). Os dados extraídos se referiam às subcontas bancárias administradas pela Beacon Hill Service Corporation.

Em 20/04/2004, decidiu-se judicialmente pela transferência dos dados à Secretaria da Receita Federal (fls. 170 a 181), iniciando-se a análise dessas informações e desses documentos por Equipe Especial de Fiscalização, constituída nos termos da Portaria SRF nº 463, de 30/04/2004.

Atendendo à referida solicitação da autoridade policial (fls. 182 e 183), peritos criminais federais produziram o Laudo de Exame Econômico-Financeiro número 1258/04-INC (fls. 185 a 191), de 18/05/2004, com o objetivo de demonstrar a consolidação da movimentação financeira das contas e subcontas administradas pela Beacon Hill.

Com base nestes elementos, evidenciou-se que diversos contribuintes nacionais movimentaram divisas no exterior e/ou as remeteram para fora do país, à revelia do sistema financeiro nacional, beneficiando-se de recursos em divisas estrangeiras, utilizando-se de contas/subcontas mantidas no JP Morgan Chase Bank pela empresa Beacon Hill Service Corporation, a qual representava “doleiros” brasileiros e/ou empresas “offshore” com participação de brasileiros.

Em 21/05/2004, peritos criminais federais elaboraram o Laudo de Exame Econômico-Financeiro nº 1297/04, com o objetivo de identificar os titulares, procuradores ou representantes da conta Eleven Finance Corporation nº 310057, assim como verificar os relacionamentos existentes e consolidar a movimentação financeira.

Em 24/06/2004, a COFIS (Coordenação Geral de Fiscalização da Secretaria da Receita Federal) emitiu o Memorando-Circular Cofis/GAB nº 2004/00652 (fls. 146 a 150), o qual foi encaminhado a todos os Superintendentes da Receita Federal, com o fim de orientar as Regiões Fiscais quanto aos procedimentos que seriam adotados na ação fiscal.

Em 28/06/2004, auditores fiscais, a serviço da COFIS, formalizaram Representação Fiscal nº 188/04 em face do contribuinte DAVID ABRAHIM CHREEM, qualificado acima, trazendo como anexo a relação/transcrição das operações (4 registros), as quais montam em US\$ 211.476,00, em que o contribuinte identificado consta como beneficiário das divisas, da conta ELEVEN 310057 mantida/administrada no Banco JP Chase de Nova Iorque (fls. 132 a 134).

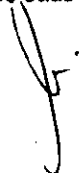
B) Da Ação Fiscal

De posse dos dados da Representação Fiscal e de seus anexos, os AFRF (Auditores Fiscais da Receita Federal) atuantes procederam a ação fiscal.

Em 22/09/2005, a autoridade fiscal lavrou Termo de Início de Fiscalização (fls. 10), o qual foi atendido pelo contribuinte, que apresentou documentação (fls. 11 a 86) aceita pelos AFRF relativa aos rendimentos isentos e não tributáveis, extratos bancários de contas correntes, de aplicações financeiras e de cadernetas de poupança e relação dos Bancos, contendo números das agências e contas mantidas no ano-calendário de 1999.

Em resposta à intimação da fiscalização (fls. 87), com ciência em 06/10/2005, a qual versa sobre confirmação a respeito de quatro remessas de numerário, em dólares americanos, para instituição bancária de Nova Iorque (Banco Chase Nova Iorque), no ano-calendário de 1999, totalizando US\$ 211.476,00; o contribuinte afirma desconhecer a existência das operações aludidas (fls. 88).

Em 16/11/2005, a fiscalização intimou o contribuinte (fls. 89) a apresentar o passaporte que demonstrasse suas viagens ao exterior no ano-calendário 1999.



Em 05/12/2005, o contribuinte apresentou cópia do seu passaporte (fls. 90 a 99), expedido em 17/12/2003, o qual, conseqüentemente, não demonstra as viagens efetuadas em 1999.

Em função do exposto, lavrou-se auto de infração (fls. 100 a 110) em face do contribuinte, no valor total de R\$ 380.866,14 (trezentos e oitenta mil, oitocentos e sessenta e seis reais e quatorze centavos), sendo R\$ 110.306,46 (cento e dez mil, trezentos e seis reais e quarenta e seis centavos) relativos ao Imposto de Renda Pessoa Física, R\$ 165.459,69 (cento e sessenta e cinco mil, quatrocentos e cinqüenta e nove reais e sessenta e nove centavos) correspondentes a multa de ofício e R\$ 105.099,99 (cento e cinco mil, noventa e nove reais e noventa e nove centavos) referentes a juros de mora calculados até 31/10/2005.

A autuação, com ciência do contribuinte em 09/12/2005, referiu-se ao ano-calendário de 1999 e se baseou em omissão de rendimentos, tendo em vista a constatação de variação patrimonial a descoberto, em razão do excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados ou comprovados, conforme fatos geradores listados na fls. 107.

Tal auto de infração ensejou processo nº 18471.001965/2005-51, de Representação Fiscal para Fins Penais, o qual foi apensado ao processo principal nº 18471.001964/2005-15.

C) Da Impugnação

Em 05/01/2006, o contribuinte, representado por seu procurador, ingressou com sua impugnação (fls. 118 a 126), onde requer a nulidade do lançamento, requerendo sejam examinados, resumidamente, os seguintes pontos:

- Não Entrega de Documentos ao Contribuinte. Cerceamento do Direito de Defesa;
- Erro no Enquadramento Legal da Exigência Fiscal;
- Indevida Exacerbação da Penalidade (multa qualificada);
- Arguição da Decadência;
- Negativa da Remessa de Numerário ao Exterior por parte do Impugnante” (fls. 194/197).

A Recorrida julgou procedente o lançamento, através de acórdão que teve a seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2000

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FASE INQUISITÓRIA. Os procedimentos da autoridade fiscalizadora têm natureza inquisitória, não se sujeitando necessariamente ao contraditório os atos lavrados nesta fase. Somente depois de lavrado o auto de infração e instalado o litígio administrativo é que se pode falar em obediência aos ditames do princípio do contraditório e da ampla defesa.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. PRESUNÇÃO LEGAL. NECESSIDADE DE PROVAR AS ORIGENS DOS RECURSOS. A variação

patrimonial não justificada através de provas inequívocas da existência de rendimentos tributados, não tributáveis, ou tributados exclusivamente na fonte, à disposição do contribuinte dentro do período mensal de apuração está sujeita à tributação. Por força de presunção legal, cabe ao contribuinte o ônus de provar as origens dos recursos que justifiquem o acréscimo patrimonial.

IMPUGNAÇÃO. PROVAS. A impugnação deve ser instruída com os elementos de prova que fundamentem os argumentos de defesa. A simples alegação, desacompanhada dos meios de prova que a justifique, não é eficaz.

MULTA DE OFÍCIO DEVIDO À OCORRÊNCIA DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. O lançamento de multa qualificada exige que a autoridade fiscalizadora traga elementos para os autos que provem a presença de elemento subjetivo na conduta do contribuinte de forma a demonstrar que este quis os resultados que os art. 71 a 73 da Lei 4.502/64 elencam como caracterizadores de sonegação, fraude ou conluio, ou mesmo que assumiu o risco de produzi-los. Manutenção da multa quando os elementos dos autos fazem prova de tal conduta.

DECADÊNCIA. Na ocorrência de DOLO, fraude ou simulação, a regra aplicável na contagem do prazo decadencial é a contida no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, iniciando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (fls. 193/194).

Não se conformando, o Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 211/218, no qual reiterou os argumentos apresentados na impugnação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Relator

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

O Recorrente aduz, em breve síntese, que (I) o processo administrativo seria manifestamente nulo, eis que, segundo alega, diversos documentos citados no auto de infração, indispensáveis ao conhecimento dos termos em que foi lançado o crédito tributário em referência, deixaram de ser juntados aos autos, o que acarretaria o cerceamento de defesa do Recorrente; (II) o auto de infração seria nulo, igualmente, por ter sido efetuado após o transcurso do prazo decadencial; (III) teria havido erro no enquadramento legal da exigência, pois o caso dos autos não se subsumiria à regra prevista no parágrafo primeiro do art. 3º da Lei 7.713/89, mas sim à hipótese do art. 685 do RIR; (IV) o Fisco não teria se desincumbido de seu ônus probatório, razão pela qual restaria sem demonstração a efetiva ocorrência do fato gerador do imposto de renda e, desta forma, igualmente insubsistente o lançamento perpetrado *in casu*; (V) ainda que assim não fosse, a aplicação de multa qualificada no presente caso é absolutamente descabida, eis que não teria restado comprovado o dolo, a fraude ou a simulação.

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

Breve folhear dos autos, em especial no que atine ao Laudo de Exame Econômico-Financeiro (Laudo nº. 1297/04–INC, fls. 135 a 145) e ao Memorando-Circular Cofis/GAB nº. 2004/0652, este último subscrito pelo Ilmo. Sr. Coordenador-Geral de Fiscalização, Sr. Marcelo Fisch de Berredo Menezes, leva à 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 Federal de Curitiba, a quebra do sigilo bancário de diversas contas, dentre elas a conta administrada pela Beacon Hill Service Corporation (“BHSC”), representada por doleiros e/ou empresas *off-shore* constituídas pelos mesmos, bem como de suas respectivas sub-contas, pedido este deferido pela decisão de fls. 154 a 159, proferida no dia 14/08/2003.

Com fundamento na respeitável decisão do magistrado então em exercício perante a 2ª Vara Criminal Federal de Curitiba, o Departamento de Polícia Federal expediu o Ofício nº. 001/03-PF/FT/NY/SR/DPF/PR ao Promotor-Chefe do Condado de Nova Iorque (District Attorney’s for the County of New York), solicitando que fosse fornecida toda a documentação relativa à Beacon Hill Service Corporation, e de suas respectivas sub-contas (fls. 160 a 162). 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 em que os doleiros utilizavam “laranjas”, isto é, pessoas físicas ou mesmo jurídicas que tinham seus nomes veiculados para a abertura e movimentação de contas bancárias que receberiam verbas oriundas de terceiros para a prática do ilícito. Tudo era feito da seguinte forma: os contribuintes procuravam os doleiros entregando a estes ou depositando em contas de “laranjas” o numerário que desejavam remeter ao exterior, e, ato contínuo, os doleiros valiam-se da conta-ônibus “BHSC”, 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 Banco 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, o Recorrente figura como ordenante de diversos pagamentos feitos ao exterior, nos valores de US\$ 5.738,00, US\$ 100.000,00, US\$ 5.738,00, US\$ 100.000,00 e US\$ 100.000,00, todos intermediados pela sub-conta ELEVEN FINANCE CORPORATION, número 310057, abarcada pela conta-ônibus “BHSC”.

Vale ressaltar que, no presente caso, não há maiores dados acerca da pessoa jurídica titular da conta utilizada para a operação, apenas se tendo notícia de que referida sociedade era representada por OSCAR FREDRICO JAGER, consoante se pode inferir do Laudo de Exame Econômico-Financeiro (especificamente à fl. 137).

Nas transferências codificadas sob os números TRN 0660400350FP e TRN 1126100189FP, coincidentemente no mesmo valor de US\$ 5.738,00, consta como beneficiário final das remessas algo encoberto pela sigla “IHI” (sendo certo que na rubrica referente a “outros dados”, há também uma menção a um código “36977155 IHI”), constando, ainda, como “detalhes de pagamento” (*Detail Payment*) uma referência a outro código, qual seja, “REF 7309193-2001” (fls. 133).

Duas outras transações, no entanto, estão codificadas sob o mesmo número de transferência, qual seja, TRN 0619100236FP, o que demonstra que houve equívoco por parte da fiscalização ao considerá-las como transferências autônomas. Em verdade, trata-se da mesma remessa de valores, no importe de US\$ 100.000,00, na qual consta como beneficiário final o cassino THE MIRAGE CASINO HOTEL/CAGE DEPOSITORY (observando-se que na rubrica referente a “outros dados”, há também uma referência ao código “990024895 THE MIRAGE CASINO HOTEL/CAGE DEPOSITORY”). Nesta transferência, por sua vez, aparece o nome do Recorrente na rubrica relativa a “detalhes do pagamento”, na qual está escrito “REF CUSTOMER DAVID ABRAHIM CHREEM”).

Em uma última transferência, no mesmo valor de US\$ 100.000,00, codificada sob o nº. TRN 1452200355FP, o beneficiário final apontado é outro cassino, este sito sob a jurisdição uruguaia, CONRAD HILTON CASINO PUNTA DEL ESTE (constando, ainda, na rubrica referente a "outros dados" a sigla "/030171768 CORSAPLAN", não havendo qualquer outra menção ao nome do Recorrente distinta da função de ordenante dos pagamentos.

Portanto, à luz do que a fiscalização houve por bem inferir dos documentos colacionados aos autos, o ora Recorrente teria ordenado pagamentos ao exterior, através do malfadado mecanismo do "dólar-cabo", em operação intermediada pela conta ELEVEN, aberta por doleiros, operação esta que geraria um acréscimo patrimonial a descoberto para o Recorrente.

Apresentados os subsídios acima, passaremos, agora, à análise dos pontos suscitados pelo Recorrente.

(i) Cerceamento de defesa

Em um primeiro momento, alega o Recorrente que todo o processo administrativo estaria impregnado do vício indelével de nulidade, tendo em vista que diversos dos documentos referidos nos presentes autos para a formação do crédito tributário através do lançamento de ofício não teriam sido disponibilizados ao Recorrente, cerceando-lhe a defesa.

É perfeita a argumentação do ora Recorrente, no que toca a este ponto específico.

Compulsando os autos, percebe-se, logo à fls. 87, que a fiscalização fazendária intimou o ora Recorrente para "*informar se efetivou remessas de numerário para instituições bancárias no Estado de Nova York (sic), nos Estados Unidos da América, conforme abaixo discriminado. Cabe informar que tais remessas teriam sido efetuadas através do Sr. Oscar Frederico Jager, CPF 549.923.897-91, por meio da conta ELEVEN, de nº. 310057, mantida no Banco Chase de Nova York (sic) pela empresa BEACON HILL SERVICE CORPORATION.*"

Em 11/10/2005, o ora Recorrente, atendendo à intimação da Receita Federal, respondeu que desconhecia a existência das operações aludidas, negando, desta maneira, que as tenha executado.

Pois bem. Baseando-se, pura e simplesmente, na negativa de ciência do ora Recorrente acerca das referidas transações, a autoridade fazendária lavrou Termo de Constatação Fiscal, acostado às fls. 100 e 101, atribuindo ao Recorrente a qualidade de ordenante das remessas, de modo que, computando tais quantias supostamente remetidas ao exterior no Demonstrativo de Variação Patrimonial (fls. 102/104), chegar-se-ia a um acréscimo patrimonial a descoberto nos meses de agosto (R\$ 207.093,83) e de dezembro (R\$ 194.020,58), eis que o quadro relativo aos dispêndios/aplicações seria superior ao referente às origens dos recursos, gerando o famigerado "estouro de caixa", e fazendo presumir a omissão de rendimentos.

Veja-se, por oportuno, que não foram juntados pela fiscalização, até o momento da apresentação da impugnação, quaisquer documentos que veiculem a relação do ora Recorrente com os fatos que lhe são imputados e com as ditas remessas ao exterior. Vale frisar, ainda, que o Termo de Constatação Fiscal, referido supra, faz menção a diversos documentos

que sequer foram juntados aos autos, nos quais estaria comprovada a vinculação do Recorrente com o conluio fraudulento.

Muito embora extenso, entendo de fulcral relevância trazer à baila o teor do referido documento, a fim de explicitar o quanto se está a demonstrar, *in verbis*:

“Trata-se de fiscalização programada a partir de representação fiscal 188/04, da Equipe Especial de Fiscalização – Portaria SRF 463/04, na qual o contribuinte ora sob fiscalização consta como ordenante de remessa de numerário para o exterior, no ano-calendário de 1999.

Compõe esta Representação Laudo de Exame Econômico-Financeiro, elaborado pelo Instituto Nacional de Criminalística que, através de exame da documentação disponibilizada pela Promotoria do Distrito Federal de Nova York (sic), identificou as operações em que o contribuinte figura como ordenante das remessas, elencadas na referida Representação, como a seguir:

08/07/1999 – US\$ 5.738,00 – R\$ 10.272,74

24/08/1999 – US\$ 100.000,00 – R\$ 190.180,00

16/12/1999 – US\$ 5.738,00 – R\$10.272,74

21/12/1999 – US\$ 100.000,00 – R\$182.260,00

Cumprir observar que as informações a respeito das operações listadas foram obtidas com amparo em decisão judicial proferida pelo MM Juiz Federal da 2ª Vara Criminal de Curitiba. (...)” (fls. 100, grifou-se).

A despeito de a fiscalização ter enumerado diversos documentos que comprovariam a vinculação do ora Recorrente com a referida operação de remessa ilegal de divisas para o exterior, absolutamente nenhum dos documentos citados no Termo de Constatação Fiscal foi juntado aos autos antes da apresentação da impugnação pelo Recorrente.

Apenas para tornar claro o quanto se expõe, vale conferir uma breve cronologia do ocorrido nos presentes autos: (I) primeiramente, à fls. 87, o contribuinte se vê obrigado a responder uma intimação que apenas requer a ele que esclareça se efetuou remessas ao exterior por meio da sub-conta ELEVEN, titularizada por doleiros brasileiros, nos valores supra referidos; (II) ato contínuo, atendendo à fiscalização, o Recorrente afirmou, peremptoriamente que desconhecia tais transações, o que resultou na (III) lavratura do auto de infração com base na presunção de omissão de rendimentos pela técnica do acréscimo patrimonial a descoberto, eis que, não tendo comprovado a origem dos valores remetidos ao exterior, os mesmos foram incluídos no Demonstrativo de Variação Patrimonial, gerando um “estouro de caixa” nos valores veiculados pelo auto de infração.

Ora, causa espécie que um procedimento de tal forma arbitrário possa gerar qualquer tipo de exigência por parte do Fisco, eis que sequer se comprovou, em momento algum, a vinculação do nome do Recorrente à operação nos documentos acostados ao processo administrativo. Pura e simplesmente se exigiu que ele comprovasse a origem dos recursos remetidos ao exterior para uma conta titularizada por pessoas que nenhuma relação possuíam com o Recorrente e, da singela negativa por parte do Recorrente, gerou-se um crédito tributário com cifras exorbitantes, acrescido da multa qualificada de 150%.

Com efeito, verifica-se nos autos a presença de um termo de juntada, assinado por Renata Lins Canito – matrícula 65314 – , datado de 08 de maio de 2007, no qual atesta que “*nesta data, juntei as folhas 132 a 191, cujas cópias foram extraídas de processo análogo*” (fl. 192). Isto é, os documentos referidos no Termo de Constatação Fiscal, cuja ciência era absolutamente indispensável para a defesa do Recorrente, apenas foram acostados aos autos praticamente um ano e meio após a protocolização da impugnação (entregue em 06/01/2006), em evidente cerceamento de defesa do ora Recorrente, o que não se pode admitir, sob pena de violação do princípio da ampla defesa e do contraditório, aplicável aos processos administrativos por força do art. 5º, inciso LV da Lei Maior, e do art. 2º, *caput*, da Lei 9.784/99 e do art. 59 do Decreto 70.235/72 (sobre o assunto, ver BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 40 e seguintes), sem mencionar, é claro, o princípio do Estado Democrático de Direito, de observância necessária e obrigatória.

E nem se diga, como restou consignado na decisão *a quo*, que “*a etapa anterior à lavratura do auto de infração e ao processo administrativo fiscal constitui uma fase inquisitória, que apesar de estar regrada em leis e regulamentos, faculta à Administração a mais completa liberdade no escopo de flagrar a ocorrência do fato gerador*” (fls. 198). A bem da verdade, partiu o douto julgador de primeiro grau da falsa premissa de que os documentos haviam sido disponibilizados ao Recorrente antes da lavratura do auto de infração, o que, como se viu, não ocorreu, eis que a peça impugnatória foi apresentada sem que o contribuinte tivesse qualquer acesso aos dados que ensejaram a sua autuação, prejudicando-lhe, de maneira incontestada, em sua defesa.

Desta forma e à luz dos subsídios fornecidos, entendo que assiste razão ao Recorrente quanto a este ponto, fazendo-se mister a declaração da nulidade supra referida por haverem sido juntados os documentos essenciais à constituição regular do crédito tributário muito após a apresentação da defesa pelo Recorrente.

(ii) Decadência do direito de lançar o crédito tributário

Para viabilizar a correta análise da regra de decadência a ser aplicada no caso vertente, entendo oportuno antecipar a apreciação das demais alegações do ora Recorrente, enumeradas nos itens (II) a (v) acima, analisando-as em bloco e conjuntamente. Antes disso, no entanto, entendemos que se deva esclarecer o nosso entendimento acerca do termo de início do prazo decadencial nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação para que, em momento posterior, se possa ingressar nas especificidades do caso concreto.

(II.1) Regra aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação

Cumpra-me aferir, *ab initio*, se, *in casu*, incide o artigo 173, I, do CTN, regra geral de contagem da decadência, ou o artigo 150, §4º, do mesmo Código, específica aos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Para tanto, 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 obrigatória, 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 inexecução, 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 inexecução, 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 “psicanalisar 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, psicanalisar 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. Nosso 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)

Portanto, vê-se, com clareza, que no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, como o imposto de renda, aplica-se o disposto no art. 150, §4º, para o fim de determinar o momento de ocorrência da decadência.

É o que tenho procurado demonstrar nos acórdãos de minha relatoria, sobre o tema. O primeiro deles, proferido no julgamento do Recurso n. 154.057, em 05 de março de 2008, teve a seguinte ementa:

"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."

(ii.2) Regra de decadência aplicável ao caso vertente

Pois bem. Demarcada que está a sistemática de aplicação do prazo decadencial, na forma como vimos nos manifestando ao longo das sessões desta Colenda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, cumpre perquirir se, efetivamente, pode-se entender que houve dolo, fraude ou simulação no presente caso, constatação esta que terá o condão de determinar qual a regra aplicável à espécie, se a norma insculpida no art. 150, §4º, do CTN, ou se a regra do art. 173, I, do mesmo diploma legal.

Para tanto e consoante verberado linhas atrás, é mister verificar se a própria constituição do crédito tributário arrima-se em provas robustas que vinculem o Recorrente ao

ilícito, perquirição sem a qual sequer é possível falar-se em dolo, fraude ou simulação. Analisando este específico ponto ventilado, a decisão recorrida houve por bem rechaçar sua pretensão sob o seguinte fundamento, cujo excerto ora se transcreve:

“Portanto, a própria lei define que na ocorrência de um acréscimo patrimonial incompatível com os rendimentos declarados presume-se a existência de aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica da renda.

Ao fazer uso de uma presunção legalmente estabelecida, o Fisco fica dispensado de provar, no caso concreto, a omissão de rendimentos, cabendo ao contribuinte a prova em contrário ...” (fl. 202).

Não se discute, aqui, a legalidade da norma inculpada pelo art. 3º, §1º, da Lei 7.713/89, que admite, de maneira incontestada e na forma descrita pelo douto julgador de 1º grau, a presunção de renda com base em acréscimos patrimoniais não respaldados por recursos declarados pelo contribuinte. Quanto a isto, não resta a menor dúvida.

Igualmente não merece reparos a respeitável decisão no que concerne à aplicabilidade, em tese, do referido método de presunção para aferir eventual incompatibilidade dos dispêndios comprovados pela fiscalização, nos quais o contribuinte tenha efetivamente incorrido, com os recursos sob seu domínio, desajuste este apto a ensejar uma tributação pelo imposto de renda.

O que me parece equivocado, e aí sim a irresignação do Recorrente possui fundamento, é que não há nos autos a comprovação efetiva do indício utilizado pela fiscalização para presumir a renda.

É dizer, para que fosse possível presumir a renda do Recorrente com base no art. 3º, §1º, da Lei 7.713/89, deveria a fiscalização ter demonstrado, cabalmente e de maneira direta, que o Recorrente havia remetido as divisas mencionadas nas fls. 133 e 134 para o exterior. Não basta, para este mister, a simples existência de documento contendo o nome do Recorrente como eventual ordenante das quantias.

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 de presunção do chamado meio de prova indireto, deve a fiscalização comprovar de maneira incontestada 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.

Ora, consoante se observa dos autos, a única prova de que dispõe o Fisco para demonstrar a ocorrência do ilícito é o documento de fls. 133 e 134, no qual o nome do Recorrente figura como *Order Customer*. Em nenhum momento comprova-se que o 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.

O único e solitário documento apresentado pela fiscalização compõe-se de um aglomerado de “tiras”, em que o 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 do Recorrente com a sociedade titular da sub-conta ELEVEN ou mesmo com o seu apontado mandatário. Nada, absolutamente nada, que relacione o Recorrente aos ilícitos perpetrados pela quadrilha do escândalo do BANESTADO.

Vale mencionar, porque elucidativo, que nesse tipo de negociação envolvendo doleiros é corriqueiro que se indiquem nomes de “laranjas” para figurarem como ordenantes das remessas, de modo que o fato de o Recorrente constar como ordenante não significa dizer que efetivamente tenha sido ele 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 do Recorrente, utilizando-os de maneira ilícita e criminosa.

Assim sendo, tratando-se de presunção baseada em 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 o 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.”

(Primeiro 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.”

(Primeiro Conselho de Contribuintes, 6ª Câmara, Recursos Ex Officio e Voluntário nº. 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 o Recorrente teria expatriado divisas de maneira ilícita ao exterior, não deve subsistir o presente auto de infração.

É preciso mencionar, nesse passo, que esta Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, 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, a ementa do acórdão proferido no julgamento do Recurso 162.573:

“Assunto: Imposto de Renda de Pessoa Física

Exercícios: 2002 e 2003

Ementa:

DOCUMENTO ESTRANGEIRO. TRADUÇÃO. NECESSIDADE.

A preliminar de nulidade deve ser afastada porque a quase totalidade dos documentos produzidos em língua estrangeira foi traduzida por agente público, não tendo havido qualquer prejuízo à defesa da Recorrente.

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.

A Recorrente não foi identificada como beneficiária, 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 da Recorrente com o titular da conta no exterior.

Precedentes do Primeiro Conselho de Contribuintes.”

(Primeiro Conselho de Contribuintes, 2ª. Câmara, Recurso 162.573, Relator Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, j. 17 de dezembro de 2008).

Portanto, se sequer é possível falar-se em ilícito, como utilizar a regra do art. 173, I, do CTN para postergar o prazo decadencial com base em alegado dolo, fraude ou simulação? Vale frisar, inclusive, que este Primeiro Conselho de Contribuintes já editou súmula, numerada sob o verbete de número 14, segundo a qual “*a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo*”. Desta feita, se é necessário, para a prova da qualificação da multa, o evidente intuito de fraude, não pode ser diferente a prova para fins de aplicação da regra do art. 173, I, de modo que, por se tratar de regra de exceção nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento de homologação, demanda a efetiva comprovação da atitude fraudulenta por parte do contribuinte.

Aliás, ainda que assim não fosse, e aqui retomamos o ponto suscitado no tópico anterior de nossa análise, os documentos que supostamente demonstrariam, no entender da fiscalização, o “evidente intuito de fraude”, apenas foram juntados aos autos em maio de 2007, quase oito anos após os supostos ilícitos. Ora se assim é, e se tais documentos eram absolutamente indispensáveis para a formação do crédito tributário através do lançamento, aqui



entendido como ato administrativo, entendo que, ainda que pudesse vislumbrar a aplicabilidade da regra do artigo 173, I, o direito de lançar estaria evidentemente caduco.

Com efeito, como se sabe, o lançamento tributário é ato administrativo vinculado, consoante se extrai da dicção dos artigos 3º e 142 do CTN, de modo que submete-se ao estrito controle de sua legalidade. É dizer, nos atos vinculados, como se sabe, o poder discricionário do agente público é absolutamente limitado, cabendo-lhe, tão-somente, a prática dos atos previstos em lei.

Assim é que a lei, no caso a lei complementar de que trata o art. 146, III, da Constituição Federal, dispõe expressamente, no artigo 145 do CTN, que “o lançamento regulamente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de I- impugnação do sujeito passivo; II – recurso de ofício; III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149.”

O artigo 149, por sua vez, prevê que “o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: ... IX – quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.”

Neste mesmo sentido, o Decreto 70.235/72 também traz disposição semelhante, em seu artigo 9º, ao prescrever que “a exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

Deste modo, seja em virtude da impugnação ofertada pelo ora Recorrente, que deflagrou o evidente cerceamento de defesa e a ilicitude do lançamento tributário nos moldes realizados, seja em razão de aparente iniciativa de ofício da autoridade fiscal, certo é que os documentos indispensáveis para relacionar o Recorrente aos supostos ilícitos só foram juntados quase oito anos após a ocorrência dos eventuais fatos geradores do IRPF.

Parece estreme de dúvidas, nesse passo, que tais documentos eram essenciais ao idôneo lançamento do crédito tributário, eis que, sem os mesmos, tem-se um lançamento, com o perdão pelo jargão, “sem pé nem cabeça”, onde o nome do Recorrente não é veiculado, em nenhum documento, ao longo de toda a fase de instauração do processo administrativo.

Mais ainda. Como é cediço, a motivação constitui elemento de formalização do crédito tributário absolutamente fundamental, sem o qual sequer é possível aferir a respeito de sua legalidade. Trata-se, portanto, de limite objetivo de um dos cânones mais importantes de nosso ordenamento jurídico, fundado no princípio do Estado Democrático de Direito, onde o sigilo só é previsto de forma absolutamente excepcional e na forma renunciada pelo artigo 5º, XII, nos casos de necessidade de defesa da segurança da sociedade e do próprio Estado.

Nesse sentido, vale trazer à baila os ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Melo, a seguir transcritas:

“A formalização, evidentemente, deve obedecer às exigências legais, de maneira a que o ato seja expressado tal como a lei impunha que o fosse. Assim, como já se deixou dito, a motivação do ato é importante”

requisito de sua formalização. (MELO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo. 23ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 396).*

Vale destacar, nesse passo, que o artigo 149, parágrafo único, do CTN, não permite a revisão do lançamento após o decurso do prazo peremptório decadencial, de modo que, havendo decorrido o lapso temporal previsto na legislação, não pode o Fisco pretender revisar o ato administrativo já firmado, incluindo peças de fundamental importância ao auto de infração nunca outrora apresentadas e necessárias para o lançamento do crédito tributário.

Cumpra verberar, outrossim, que a publicidade é requisito fundamental de todo ato administrativo, sendo princípio basilar prescrito pelo artigo 37 da Constituição Federal, ao qual todos os órgãos administrativos devem obediência. Vê-se, portanto, com perfeita nitidez que o órgão administrativo também descumpriu este mister que lhe era imposto pela Carta Magna e igualmente pela legislação infraconstitucional.

Desta maneira, evidenciado que está que o referido crédito tributário não poderia ter sido constituído, definitivamente, sem os documentos supra relacionados, muito menos se desejasse a fiscalização valer-se do prazo estatuído pelo art. 173, I, do CTN, tem-se que o auto de infração encontrava-se despido de uma formalidade essencial, qual seja, a motivação e a vinculação do Recorrente ao ilícito, equívoco somente sanado quase oito anos após a suposta ocorrência do fato gerador.

Portanto, vê-se que é patente a decadência no caso concreto, eis que (I) não há nos autos a demonstração, por qualquer meio, do evidente intuito de fraude, dolo ou simulação, por parte do Recorrente, de tal sorte que, tendo ocorrido os supostos fatos geradores no ano de 1999, a ciência do contribuinte em maio de 2005 é absolutamente extemporânea; e (II) ainda que assim não fosse, igualmente estaria caduca a possibilidade de lançar o crédito tributário, eis que diversos documentos indispensáveis para a formalização do crédito apenas foram juntados mais de oito anos após o fato gerador.

Por todo o exposto, tendo em vista o disposto no art. 59, §3º, do Decreto n. 70.235/72, muito embora assista razão ao contribuinte no que atine à alegação de cerceamento de defesa, meu voto é no sentido de DAR provimento ao recurso voluntário para desqualificar a multa e, em consequência, acolher a decadência.

Sala das Sessões - DF, em 04 de fevereiro de 2009


ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA