



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

Processo n° 19515.000904/2007-48
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-004.499 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2016
Matéria IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO
Recorrente RICHARD TSU FU CHENG
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2001, 2002

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA FÍSICA. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OCORRÊNCIA ANTECIPAÇÃO PAGAMENTO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE E IMPOSTO PAGO NO AI. APROVEITAMENTO. APLICAÇÃO ARTIGO 150, § 4º, CTN. ENTENDIMENTO STJ. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo a ocorrência de pagamento, a partir da constatação de imposto de renda retido na fonte constante da Declaração de Ajuste Anual, bem como da informação de imposto pago no próprio AI, é entendimento uníssono deste Colegiado a aplicação do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário, ressalvados entendimentos pessoais dos julgadores a propósito da importância ou não da antecipação de pagamento para efeito da aplicação do instituto, sobretudo após a alteração do Regimento Interno do CARF, notadamente em seu artigo 62-A, o qual impõe à observância das decisões tomadas pelo STJ nos autos de Recursos Repetitivos - Resp n° 973.733/SC.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO E OMISSÃO DE RENDIMENTOS. "BEACON HILL". SUJEIÇÃO PASSIVA. COMPROVAÇÃO TITULAR DOS VALORES TRANSFERIDOS NO EXTERIOR. ÔNUS DA PROVA DO FISCO. RECONHECIMENTO PELO PRÓPRIO CONTRIBUINTE. PROCEDÊNCIA DO FEITO.

De conformidade com a legislação de regência, especialmente artigo 142 do Código Tributário Nacional, incumbe à fiscalização identificar perfeitamente o sujeito passivo da obrigação tributária, com base em provas robustas lastreadas por documentos hábeis e idôneos, não podendo se apoiar em presunções e/ou meros indícios. A presunção legal de omissão de

rendimentos com arrimo em acréscimo patrimonial a descoberto, prescrita nos artigos 2º e 3º da Lei nº 7.713/88, não tem o condão de suplantar o dever legal de a autoridade fiscal identificar o verdadeiro titular dos valores concernentes à movimentação/transfêrencia bancária objeto do lançamento. *In casu*, o simples fato de constar o nome do contribuinte no comprovante da transferência bancária no exterior, no campo “*Order Customer*”, não implica dizer necessariamente ser o verdadeiro remetente, conforme se extrai dos Laudos, do Instituto Nacional de Criminalística, acostados aos autos. Entrementes, uma vez o contribuinte reconhecendo textualmente/explicitamente ser o titular da conta no exterior, impõe-se afastar sua argumentação de ilegitimidade passiva e reconhecer a procedência do feito.

IRRF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. SIMPLES CONDUTA REITERADA. IMPOSSIBILIDADE QUALIFICAÇÃO.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinqüenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera o agravamento da multa, sobretudo quando a autoridade lançadora utiliza como lastro à sua empreitada a simples conduta reiterada em meses pelo contribuinte, fundamento que, isoladamente, não se prestam à aludida imputação, consoante jurisprudência deste Colegiado.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 19515.000904/2007-48
Acórdão n.º 2401-004.499

S2-C4T1
Fl. 3

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos conhecer o recurso Voluntário, e no mérito, por maioria dar-lhe provimento parcial. para: a) afastar a qualificadora da multa, reduzindo-a ao percentual de 75%; b) declarar a decadência dos valores lançados em relação ao ano-calendário 2001. Vencidos os conselheiros Carlos Alexandre Tortato, que dava provimento ao recurso, e Márcio de Lacerda Martins, que negava provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier Lazarini, Carlos Alexandre Tortato, Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Marcio de Lacerda Martins, Andréa Viana Arrais Egypto, Maria Cleci Coti Martins e Rayd Santana Ferreira

Relatório

RICHARD TSU FU CHENG, contribuinte, pessoa física, já qualificado nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 5ª Turma da DRJ em São Paulo/SP, Acórdão nº 17-29.338/2008, às fls. 221/238, que julgou procedente o Auto de Infração exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente da constatação de variação patrimonial a descoberto e a omissão de rendimentos, com aplicação de multa qualificada, em relação aos anos-calendário 2001 e 2002, conforme peça inaugural do feito, às fls. 174/190, e demais documentos que instruem o processo.

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 29/05/2007 (AR. fl. 195), nos moldes da legislação de regência, contra o contribuinte acima identificado, constituindo-se crédito tributário no valor consignado na folha de rosto da autuação, decorrentes dos seguintes fatos geradores:

a) ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde verificou-se o excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados;

b) OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS NO EXTERIOR;

Com mais especificidade, o *procedimento fiscal em análise decorre de uma operação mais abrangente, desencadeada por autoridades públicas nacionais, no combate à transferência ilícita de recursos ao e do exterior, e aos crimes correlacionados, destacando-se o crime de lavagem de dinheiro. Trata-se da denominada CPMI do Banestado, que foi amplamente divulgada pela mídia nacional, e que envolveu trabalhos da Receita Federal, do BACEN e da COAF, com estreita colaboração de autoridades estrangeiras. A investigação conduzida pelo Departamento da Polícia Federal verificou que empresas sediadas em Nova York, Estados Unidos da América, representavam "doleiros" brasileiros e/ou empresas "offshore" com participação de brasileiros e atuavam como preposto bancário-financeiro de pessoas físicas ou jurídicas, dentre as quais encontraram-se diversos contribuintes brasileiros que enviaram e/ou movimentaram divisas no exterior à revelia do sistema financeiro nacional, ordenando, remetendo ou se beneficiando de recursos em divisas estrangeiras. No curso das investigações houve o afastamento do sigilo bancário da empresa **"Beacon Hill Service Corporation"** que atuava como preposto bancário-financeiro de pessoas físicas ou jurídicas e utilizava-se de contas/subcontas mantidas no **"JP Morgan Chase Bank"**. A Promotoria do Distrito de Nova Iorque apresentou as mídias eletrônicas e documentos contendo dados financeiros da empresa **"Beacon Hill"**. De posse dessa documentação o Departamento de Polícia Federal emitiu Laudos Periciais a fim de trazer elementos de provas necessários a subsidiar os esclarecimentos dos fatos relativo às movimentações financeiras. Os dados obtidos no afastamento de sigilo e na investigação criminal foram transferidos à então Secretaria da Receita Federal conforme decisões judiciais. A partir daí, vários auto de infração, entre eles o que ora analisamos, foram lavrados tomando por base tais documento .*

Inconformada com a Decisão recorrida, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às fls. 247/259, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Preliminarmente, pretende seja acolhida a decadência de parte do crédito tributário, relativamente ao ano-calendário 2001, nos termos do artigo 150 do Código Tributário Nacional. Sustenta que *o prazo decadencial iniciou em 31/12/2001 e findou em 31/12/2006, razão pela qual, em 27/05/2007, quando do lançamento, o crédito tributário já se encontrava extinto.*

Ainda em sede de preliminar, suscita a ilegitimidade passiva da relação jurídica tributária, afirmando não haver qualquer possibilidade de imputar-lhe a presente autuação, pois nas operações sob análise, nos campos ordenante e remetente, não existe sua assinatura.

Alternativamente, reconhece a titularidade da conta mantida no exterior, mas ressalta que seu pai era quem verdadeiramente a utilizava.

Em relação ao mérito, alega ter sido o julgamento de primeira instância pautado em convalidar as informações fornecidas pela 2º Vara Criminal Federal de Curitiba/PR, tendo sido o recorrente previamente julgado, uma vez que não foram levadas a efeito os argumentos e documentação fornecidas pelo próprio, mais uma vez questionando sobre a falta de sua assinatura.

Quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto, alega mais uma vez que os documentos anexados não contém assinatura do contribuinte, devendo a fazenda utilizar-se de outros meios de provas que comprovassem de fato o referido acréscimo patrimonial, para tanto esclarece e explicita sobre o ônus da prova, colacionando ensinamentos doutrinários acerca da matéria.

Discorda do material utilizado como fundamento à pretensão fiscal, eis que em nenhum dos documentos consta sua assinatura, além de não ter sido favorecido nas operações realizadas, não havendo qualquer elemento que lhe atribua indícios de aumento de riqueza.

Contrapõe-se à aplicação da multa qualificada, esclarecendo não haver indícios ou documentos comprovantes da fraude, simulação ou dolo, sendo um absurdo agravar a penalidade com base em documentos sem a assinatura do contribuinte.

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

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator

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

Conforme se depreende do exame dos elementos que instruem o processo, o contribuinte fora autuado, com arrimo nos artigos 1º a 3º, e §§, da Lei nº 7.713/1988, dentre outros, os quais contemplam a presunção de omissão de rendimentos caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto, impondo a confrontação, mensalmente, das mutações patrimoniais com os rendimentos auferidos para se apurar a evolução do patrimônio do contribuinte, bem como a omissão de rendimentos.

Com mais especificidade, relata a autoridade lançadora no Termo de Constatação, às fls. 173/180, que o contribuinte fora intimado a informar *natureza e origem dos recursos financeiros movimentados no exterior, através de conta mantida em vários bancos pela empresa "Lespan S/A" no ano de 2002 totalizando US\$ 158.000,00 (cento e cinquenta mil dólares norte americanos). E a mesma solicitação para a conta mantida no MERCHANTS BANK com movimentações totalizadas no ano de 2001 em US\$ 1.616.202,38 (hum milhão, seiscentos e dezesseis mil e duzentos e dois dólares norte americanos e trinta e oito centavos), no ano de 2002 em US\$ 754.000,00 (Setecentos e cinquenta e quatro mil dólares norte americanos).*

Esclarece que, *nas operações o contribuinte é identificado como ordenante, remetente ou beneficiário das operações bancárias. Deveria, demonstrar onde e a que título estes valores foram informados em suas declarações de imposto de renda da pessoa física nos respectivos anos calendários.*

Com base nos Laudos de Exame Econômico Financeiros nº 1258/2004 e 128/2005, respectivamente às fls. 63/69 e 70/82, ambos do Instituto Nacional de Criminalística, restou demonstrada a consolidação da movimentação financeira de todas as contas e sub-contas administradas pela "Beacon Hill", de onde se extraiu ordens de pagamentos realizadas pelo autuado ou em seu nome.

Assim, não tendo o contribuinte justificado a natureza e origem dos recursos financeiros constantes da ordem de pagamento realizada em seu nome, a partir da confrontação com os valores declarados na DIPRF a título rendimentos tributáveis, isentos, não tributáveis ou de tributação exclusiva, o fiscal autuante caracterizou como omissão de rendimentos, constatada a partir da variação patrimonial a descoberto, com base em excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, aplicando multa de ofício qualificada em face do intuito doloso.

Por sua vez, ao analisar o caso, a DRJ recorrida achou por bem manter a pretensão fiscal, por entender que os documentos de fls. 68/158 foram obtidos e produzidos por força de decisão judicial da 2º Vara Criminal Federal em Curitiba, nos quais estão

especificamente demonstradas as operações onde o recorrente figura como ordenante, remetente ou beneficiário das operações, não se apresentando referidas provas como meros indícios.

Inconformado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, de fls. 247/259, cujas razões de fato e de direito encontram-se elencadas no relatório encimado, as quais passaremos a contemplar separadamente, uma vez tratarem de preliminares, mérito e multa aplicada.

MULTA QUALIFICADA

Antes mesmo de contemplar o prazo decadencial, mister analisar a qualificação da multa determinada pela autoridade lançadora a pretexto da reiteração da conduta do contribuinte em omitir rendimentos durante vários meses.

Isto porque, a eventual aplicação do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, só pode prosperar se afastada a multa qualificada, uma vez que referida penalidade faz florescer a adoção do artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal para efeito da contagem do prazo decadencial.

Destarte, pretende a recorrente a reforma da decisão atacada, a qual manteve a qualificação da multa, alegando, em síntese, não haver indícios ou documentos comprovantes da fraude, simulação ou dolo, sendo um absurdo agravar a penalidade com base em documentos sem sequer a assinatura do contribuinte, ou seja, uma verdadeira presunção.

Inicialmente, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria, que assim prescrevem:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da [Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964](#), independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Por sua vez, os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, ao contemplarem as figuras do “dolo, fraude ou sonegação”, estabelecem o seguinte:

“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 de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

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

Consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação.” (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

“ MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada.” (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

“MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção.” (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

“ Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a QUALIFICAÇÃO da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo ”

Na hipótese dos autos, inobstante o esforço do fiscal atuante, não podemos afirmar com a segurança que o caso exige ter o contribuinte agido com dolo objetivando suprimir tributos.

Com efeito, como muito bem delineado no recurso voluntário, a autoridade lançadora não logrou demonstrar com especificidade a conduta adotada pelo contribuinte tendente sonegar tributos intencionalmente, com o fito de justificar a qualificação da multa em 150%, não se prestando à sua aplicabilidade a simples reiteração da conduta do autuado, ao contrário do que pretende fazer crer a nobre fiscalização.

Destarte, consoante demonstrado no excerto do Termo de Constatação Fiscal, em que pese a sua superficialidade quanto a este tema, a fiscalização fundamentou a aplicação da multa qualificada e, por conseguinte, a imputação de crime ao contribuinte, num único parágrafo, nos seguintes termos:

"[...]"

As multa exigidas nos lançamentos de ofício serão as determinadas no artigo 957, inciso II, cuja fundamentação é a Lei 9.430 de 1996 em seu artigo 44, tendo em vista que o contribuinte utilizou a prática aqui apontada em vários meses dos diversos anos calendários. [...]"

A propósito da matéria a jurisprudência administrativa traduzida em julgados deste Colegiado vem afastando a qualificação da multa quando sua adoção repousa exclusivamente na simples conduta reiterada e/ou em razão do volume da movimentação bancária do contribuinte, **sem que haja um aprofundamento na questão pela autoridade fiscal**, senão vejamos:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF

Exercício: 2003, 2004

Ementa: MULTA QUALIFICADA. REQUISITO. DEMONSTRAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A qualificação da multa de ofício, conforme determinado no II, Art. 44, da Lei 9.430/1996, só pode ocorrer quando restar comprovado no lançamento, de forma clara e precisa, o evidente intuito de fraude. A existência de depósitos bancários em contas de depósito ou investimento de titularidade do contribuinte, cuja origem não foi justificada, independente da forma reiterada e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada, prevista no II, Art. 44, da Lei 9.430/1996.”

(Processo nº 12571.000050/200786 – Acórdão nº 9202-01.742 –
2ª Turma – Sessão de 27/09/2011 – Relator: Marcelo Oliveira)

Como se observa, caberia à autoridade lançadora demonstrar de maneira pormenorizada suas razões no sentido de que o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, para efeito da conclusão/comprovação do crime arquitetado pelo autuado.

No caso vertente, inobstante os argumentos da recorrente, não podemos afirmar com a segurança que o caso exige ter o contribuinte agido com dolo objetivando suprimir tributos, mesmo porque a pretensão da Fazenda Nacional se arrima simplesmente na conduta reiterada do autuado, fundamento insuficiente para a qualificação da multa, impondo seja rechaçada aludida penalidade.

DECADÊNCIA

Em suas alegações recursais, pretende o contribuinte seja acolhida a decadência de parte do crédito tributário, relativamente ao ano-calendário 2001, nos termos do artigo 150 do Código Tributário Nacional. Sustenta que *o prazo decadencial iniciou em 31/12/2001 e findou em 31/12/2006, razão pela qual, em 27/05/2007, quando do lançamento, o crédito tributário já se encontrava extinto.*

Consoante se infere dos autos, uma vez afastada a multa qualificada, conclui-se que a pretensão do contribuinte merece acolhimento. Do exame dos elementos que instruem o processo, constata-se que o Acórdão recorrido, inobstante as sempre bem fundamentadas razões de direito dos ilustres julgadores recorridos, apresenta-se em descompasso com o entendimento consolidado no Superior Tribunal de Justiça, especialmente nos autos de Recurso Repetitivo, de observância obrigatória por este Colegiado, como passaremos a demonstrar.

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

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

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

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

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

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

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

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

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

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

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

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o autolancamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

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

daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

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

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

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C,

DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado

(Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

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

Entrementes, a controvérsia em relação a referido tema encontra-se distante de remansoso desfecho, se fixando agora em determinar o que pode ser considerado como antecipação de pagamento no Imposto de Renda Pessoa Física, sobretudo em face das diversas modalidades e/ou procedimentos adotados por ocasião do lançamento fiscal.

In casu, porém, despidiendas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento relativamente ao ano-calendário 2001, a partir da constatação de imposto de renda

retido na fonte informado e submetido ao ajuste na Declaração de Ajuste Anual - 2002, às fls. 20.

Na esteira dessas considerações, vislumbrando-se a ocorrência de recolhimentos – antecipação de pagamento -, **fato relevante para a aplicação do instituto da decadência, nos termos da decisão do STJ acima ementada, a qual estamos obrigados a observar**, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de aplicar o prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4º, do CTN.

Destarte, tendo a fiscalização constituído o crédito tributário em **29/05/2007**, com a devida ciência do contribuinte constante do Aviso de Recebimento – AR, de fl. 195, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, relativamente aos fatos geradores ocorrido até **31/12/2001**, fora do prazo decadencial de 05 (cinco) anos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário.

MÉRITO

No mérito, a contribuinte basicamente assevera que a fiscalização não logrou comprovar, com base em documentação hábil e idônea, as imputações fiscais, aos quais encontram-se fundadas em simples presunções, sem as devidas comprovações, as quais o Fisco está obrigado a demonstrar, sobretudo diante da ônus da prova de quem acusa.

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

Inferre que caberia à fiscalização produzir outros indícios que, reunidos e coordenados em processo lógico, convergissem para a conclusão de que o contribuinte é, de fato, o titular dos recursos remetidos e/ou recebidos no exterior e, assim, lavrar o auto de infração, ou, concluindo pela inexistência de qualquer outro indício ou prova de titularidade dos recursos, se abster de efetuar a autuação do contribuinte, o que não foi feito.

Aduz que, tendo o contribuinte afirmado não ser titular dos recursos remetidos e/ou recebidos no exterior, deveria ter se desincumbido do seu ônus probatório objetivando desconstituir a presunção de omissão de rendimentos, e não simplesmente apresentar meras alegações/indícios, escorado em um simples documentos.

Como se observar, o contribuinte acaba por fazer uma mistura de mérito e ilegitimidade passiva, arguindo, conjuntamente, questões mais voltadas à sujeição passiva da relação tributária, razão pela qual contemplaremos ambas questões neste tópico.

Em que pesem as substanciosas razões de fato e de direito aduzidas pela contribuinte, seu inconformismo não merece prosperar, encontrando guarida na legislação de regência e jurisprudência administrativa, como passaremos a demonstrar.

A rigor, antes mesmo de adentrar aos fatos propriamente ditos nos autos do presente processo que, em verdade, se mostra de maneira inusitada, contemplaremos nosso

entendimento a respeito de matérias/lançamentos dessa natureza, mormente lastreada em operações no exterior.

Com efeito, a ilustre autoridade lançadora, ao promover o lançamento, utilizou como fundamento à sua empreitada os artigos 1º, 2º e 3º, §§ 1º e 4º, da Lei nº 7.713/88, c/c artigos 1º e 2º da Lei nº 8.134/90, que contemplam a caracterização de omissão de rendimentos com base acréscimo patrimonial a descoberto, nos seguintes termos:

“ **Lei nº 7.713/88**

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

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

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

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

[...]

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Lei nº 8.134/1990

Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta lei.

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.

Afora a vasta discussão a propósito da matéria, o certo é que após a edição do Diploma legal encimado, o acréscimo patrimonial comprovadamente pelo Fisco como a descoberto passou a ser presumidamente considerado omissão de rendimentos se o

contribuinte não comprovasse a origem dos acréscimos com rendimentos já tributados, isentos, não tributáveis ou de tributação exclusiva, declarados em sua DIPF.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Na hipótese dos autos, da análise dos documentos que instruem o processo, não se vislumbra o nome do contribuinte nem nos Laudos apresentados e nem muito menos naqueles fornecidos pela Justiça Federal. Também não restou comprovado nos autos que o contribuinte seja titular de conta-corrente no exterior. Não foram acostados aos autos documentos assinados pelo recorrente ou mesmo fornecidos por instituições financeiras brasileiras ou americanas, os quais indicassem o contribuinte, de modo efetivo e indubitável, com remetente ou beneficiário de recursos ao exterior.

Observe-se, que o próprio Memorando-Circular Cofis/GAB nº 2004/00652, da Coordenação Geral de Fiscalização da Receita Federal, às fls. 81/85, ao explicitar o modelo e os dados constantes das ordens de pagamento, é por demais enfático ao afirmar que: **“ORDER CUSTUMER: Cliente que determinou a ordem de pagamento (não constitui, necessariamente, o remetente original)”**. Ou seja, uma das provas documentais utilizadas como arrimo à conclusão fiscal não confere a devida segurança de que o nome que consta do comprovante das operações de pagamento (transferência bancária) é, de fato, o relativo ao verdadeiro ordenante.

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

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

“ B) Dever de prova e “*in dubio contra fiscum*”

Que o encargo da prova no procedimento administrativo de lançamento incumbe à Administração fiscal, de modo que em caso de subsistir a incerteza por

falta de prova (beweilöigkeit), esta deve abster-se de praticar o lançamento ou deve praticá-lo com um conteúdo quantitativo inferior, resulta claramente da existência de normas excepcionais que invertem o dever da prova e que são as presunções legais relativas.

[...]” (Xavier, Alberto – Do lançamento no direito tributário brasileiro – 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005) (grifos nossos)

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

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

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

“*IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – Nas presunções simples é necessário que o fisco esgote o campo probatório. A atividade do lançamento tributário é plenamente vinculada e não comporta incerteza. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN.*” (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 107-06.229 – Sessão de 22/03/2001)

[...]

IRPF – PRESUNÇÕES – Em matéria tributária as presunções admitidas somente se referem às expressamente autorizadas em lei, presentes os pressupostos legais exigíveis à sua sustentação.

[...]” (4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 104-16.433 – Sessão de 08/07/1998)

“*IRPF - ATIVIDADE RURAL - CONDOMÍNIO - RENDIMENTOS - OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA - PRESUNÇÃO - A obrigação tributária deflui da lei, não podendo criar imposição fiscal por mera presunção subjetiva da autoridade administrativa. Os rendimentos da*

atividade rural em condomínio devem ser tributados na proporção que couber a cada um, ex vi do artigo 13 da Lei n. 8.023/90, art. 13. Recurso provido.” (2ª Câmara do 1º Conselho Contribuintes – Acórdão nº 102-44022, Sessão de 08/12/1999) (grifamos)

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

“[...]

25. *A meu ver, a simples indicação de seu nome nas ordens de transferência bancária, apesar de se constituir em forte indício de que remetera recursos financeiros para o exterior, não pode, por si só, ser considerada como prova de que isso teria ocorrido. Como dito, as Representação Fiscais foram expedidas com o objetivo fossem aprofundadas as investigações. As mencionadas operações, por conseguinte, constituíam-se no ponto de partida para a apuração de eventuais ilícitos fiscais, e não na prova destes.*

26. *Para comprovar que a interessada fora a ordenante dos valores ali consignados, verbi gratia, poderiam ter sido realizadas investigações no sentido de estabelecer-se algum vínculo entre ela e as empresas indicadas como beneficiárias das transferências bancárias, ou mesmo com a Empresa Beacon Hill Service, titular das mencionadas sub-contas Basiléia e Larret, o que, como se vê dos autos, não foi feito pela fiscalização.*

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

[...]

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

que ela, realmente, fora a ordenadora das transferências bancárias em comento.

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

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

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

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

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

Primeiramente não se discute a autenticidade das ordens de pagamento. Entretanto o que consta desses documentos é como remetente “Metaltex”, com endereço na Av. B. Luís Antonio, 2581, Cj. 52. Este endereço não foi em nenhum momento investigado pela fiscalização. Embora Metaltex conste da razão social da impugnante, este fato por si só não é suficiente para identificá-lo como remetente dos recursos.

No laudo pericial citado não há nenhuma referência à contribuinte nem qualquer elemento que faça a vinculação do remetente com a empresa lançada.

A alegação de que os beneficiários dos pagamentos são fornecedores estrangeiros da contribuinte não está acompanhada de nenhum elemento da prova, embora o fato não seja negado pela contribuinte, conforme documento de fls. 20/21, em que reconhece que a maioria das empresas relacionadas na planilha são ou foram seus tradicionais fornecedores. Quais são esses fornecedores, qual a relação

comercial da contribuinte com eles? Não há nada no processo.

Considero que esse único fato é insuficiente para imputar as remessas à contribuinte e lançar os respectivos tributos com multa qualificada.” (grifamos)

Na esteira desse entendimento, de início e da leitura isolada do Auto de Infração, estávamos tendentes a rechaçar a pretensão fiscal, reconhecendo que a autoridade lançadora não logrou identificar o sujeito passivo da obrigação tributária, como a legislação de regência exige.

Entrementes, no caso sob análise, o que torna digno de realce, é que o contribuinte, em que pese suscitar sua ilegitimidade passiva, afirma em sua impugnação e recurso voluntário que, muito embora a conta no exterior ser de sua titularidade, era seu pai quem a movimentava, senão vejamos:

Impugnação:

"[...]

Em suma, apesar de existir uma conta corrente no exterior em nome do contribuinte, este era uma conta corrente utilizada somente por seu pai, viúvo, e não queria confusão em seus relacionamentos pessoais.

A República da China, conhecida como Taiwan, assim como na República Federativa do Brasil, reconhece as uniões estáveis, logo, o pai do contribuinte, domiciliado em Taiwan, não queria que o(s) seu(s) relacionamento(s) influísse(m) na sucessão patrimonial.

E ainda, se os depósitos efetuados na conta corrente da titularidade do contribuinte, mesmo sendo utilizado pelo seu pai, foram transferidos diretamente para terceiros, ou seja, os créditos foram a favor de terceiros, houve sim, decréscimo patrimonial e não acréscimo patrimonial. [...]"

Recurso Voluntário:

"[...]

A falta de assinatura nos documentos apresentados pela Recorrida reforçam o alegado pela ora Recorrente de que os valores não lhe pertenciam.

Era o seu pai, viúvo, quem se utilizava desta conta.

[...]"

Ora, observe-se que o contribuinte incorre num verdadeiro contrassenso. De um lado, suscita sua ilegitimidade passiva, afirmando não ser titular dos valores ora tributados. De outro, reconhece ser o titular da conta, mas alega que a movimentação bancária ficava a cargo de seu pai.

Partindo dessas premissas, não há como acolher sua pretensão de ilegitimidade passiva ou mesmo presunção no lançamento, uma vez reconhecer textualmente que é o titular da conta no exterior.

Pretendesse deslocar a tributação para seu pai, pretendo titular de fato dos valores que circularam na conta no exterior em comento, deveria ter apresentado provas neste sentido. Assim não o tendo feito, não há como prosperar seu pleito, impondo seja mantido o lançamento, no mérito, pelos seus próprios lançamentos.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração *sub examine* parcialmente em dissonância com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, acolher a decadência em relação ao ano-calendário 2001 e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, somente para afastar a multa qualificada, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira.