



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10410.724936/2016-27
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.226 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de setembro de 2021
Recorrente FERNANDO AFFONSO COLLOR DE MELLO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2011

PRELIMINAR. NULIDADE. ILEGALIDADE DIRETA E POR DERIVAÇÃO DAS PROVAS. ÂMBITO CRIMINAL E ÂMBITO ADMINISTRATIVO FISCAL. INSTÂNCIAS INDEPENDENTES. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. COMPROVAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR E DO ILÍCITO. ELEMENTOS FÁTICO-JURÍDICOS CONSTITUÍDOS NO BOJO DO PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO.

Ao confeccionar o lançamento tributário, a autoridade fiscal tem o dever jurídico de investigação ou encargo da prova no que diz com a comprovação da ocorrência do fato tal qual descrito abstratamente na norma superior, já que a averiguação da verdade material não é objeto de um simples ônus, mas, sim, de um dever jurídico, de modo que as provas que lastreiam e dão substrato fático lançamento devem ser produzidas pela própria autoridade autuante no bojo do procedimento fiscalizatório, as quais, no final, devem sustentar o lançamento no todo, independentemente das provas que foram colhidas no âmbito criminal.

As esferas criminal e administrativo-fiscal são, via de regra, instâncias independentes e autônomas entre si, sendo que, em determinados casos em que as situações fáticas são idênticas, as provas são compartilhadas e transportadas da esfera penal para o âmbito do processo administrativo fiscal, mas apenas nas hipótese em que, no âmbito penal, sobrevier decisão judicial, com trânsito em julgado, considerando a ilicitude da produção das provas ou a irregularidade do seu transporte de um processo para o outro para fins de instrução do processo tributário é que essa decisão repercutirá, inevitavelmente, no processo administrativo fiscal, já que a vedação de utilização de provas ilícitas atinge todo e qualquer processo no direito brasileiro.

PRELIMINAR. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. DESENTRANHAMENTO DO INQUÉRITO POLICIAL E DOCUMENTOS CONSTITUÍDOS NO ÂMBITO CRIMINAL. INVASÃO DA COMPETÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - STF. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. ELEMENTOS PROBATÓRIOS QUE FORAM CONSTITUÍDOS NO BOJO DA PRÓPRIA AÇÃO FISCAL.

Ainda que o procedimento fiscalizatório que lastreia a presente autuação fiscal tenha sido desencadeado a partir dos elementos fático-jurídicos constituídos no

âmbito penal que, a rigor, foram legalmente compartilhados com a autoridade lançadora - e por mais que existam ali indícios ou provas que apontam para a prática delituosa cometida pelo recorrente -, o fato é que a autoridade, em observância ao princípio da verdade material que rege o processo administrativo, lavrou o presente auto de infração com base nos elementos probatórios que foram constituídos no bojo da própria ação fiscal, não havendo que se cogitar, portanto, da suposta invasão, por parte da autoridade fiscal, da competência do Supremo Tribunal Federal - STF, nem necessidade e, sobretudo, fundamento jurídico para que seja determinado o desentranhamento, no caso, de toda e qualquer referência à investigação criminal.

PRELIMINAR. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO. DOCUMENTOS CONSTITUÍDOS NO ÂMBITO CRIMINAL. INFORMAÇÕES COMPARTILHADAS COM A AUTORIDADE FISCAL. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. COMPROVAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR NO BOJO DO PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO.

As provas que lastreiam e dão substrato fático ao Auto de Infração foram produzidas pela própria autoridade autuante no bojo do procedimento fiscalizatório e, por si só, sustentam o lançamento no todo, independentemente das provas que foram colhidas no âmbito criminal, as quais, aliás, foram, por força de decisão judicial, regularmente compartilhadas com a Receita Federal, não havendo se falar, portanto, na nulidade do lançamento por suposta quebra de sigilo bancário.

PRELIMINAR. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO ASPECTO TEMPORAL DO IMPOSTO DE RENDA. FATO GERADOR COMPLEXIVO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 38. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. ARTIGO 173, INCISO I DO CTN. DOLO, FRAUDE E SIMULAÇÃO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 72.

O fato gerador do Imposto sobre a Renda é complexo e ocorre apenas em 31 de dezembro de cada ano-calendário, já que é aí que a apuração dos rendimentos e deduções poderá ser realizada por completo, sendo que tal regra também é aplicável em relação à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

O direito de a Fazenda lançar o Imposto de Renda Pessoa Física devido no ajuste anual decai após cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador que, por ser considerado complexo, se perfaz em 31 de dezembro de cada ano, desde que não seja constada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional - CTN.

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

PRELIMINAR. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL DA INFRAÇÃO. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATO ADMINISTRATIVO. PRESSUPOSTO DE EXISTÊNCIA. MOTIVAÇÃO ADEQUADA À REALIDADE DOS FATOS E DO DIREITO. ATO-NORMA VÁLIDO.

O instituto do lançamento tributário se enquadra na categoria dos atos administrativos e, enquanto tal, sua identidade estrutural é composta por elementos e pressupostos de existência, os quais, em conjunto, equivalem aos requisitos necessários para que o ato possa ser considerado como integrante do sistema jurídico, enquadrando-se, portanto, na espécie “ato administrativo”, inserindo-se aí os pressupostos do motivo e da motivação do ato-norma de lançamento.

Nas hipóteses em que a motivação do lançamento é adequada à realidade dos fatos e do direito o ato-norma de lançamento será válido, não havendo se cogitar, aqui, da nulidade do auto de infração, já que os motivos que ensejaram a apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas não se confundem com os motivos que implicam na apuração de omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos de origem não comprovada.

PRELIMINAR. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO DO ALEGADO BENEFICIÁRIO DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS. SISTEMÁTICA PRESUNTIVA DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZA POR DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INTERPOSTA PESSOA. LANÇAMENTO. SUJEITO PASSIVO. EFETIVO TITULAR.

Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, de modo que, nas hipóteses em que restar comprovado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

PRELIMINAR. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. APLICAÇÃO RETROATIVA. ARTIGO 146 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. VEDAÇÃO QUANTO A INTRODUÇÃO, RETROATIVA, DE NOVO CRITÉRIO JURÍDICO EM LANÇAMENTOS PRONTOS, PERFEITOS E ACABADOS. MUDANÇA DE INTERPRETAÇÃO. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATO VINCULADO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

O artigo 146 do Código Tributário Nacional positiva, em nível infraconstitucional, a necessidade de proteção da confiança do contribuinte na Administração Tributária, abarcando, de um lado, a impossibilidade de retratação de atos administrativos concretos que implique prejuízo relativamente a situação consolidada à luz de critérios anteriormente adotados e, de outro, a irretroatividade de atos administrativos normativos quando o contribuinte confiou nas normas anteriores, e, no final, acaba preservando as situações de fato que estão consumadas e proibindo, ainda, a introdução, retroativa, de novo critério jurídico em lançamentos prontos, perfeitos e acabados.

Se a autoridade lançadora identifica como correta uma determinada interpretação da norma e, depois, verifica que tal interpretação não é a mais adequada, tem o poder-dever de, em nome de sua vinculação com a juridicidade e com a legalidade - e até mesmo porque o ato de lançamento é vinculado e obrigatório -, promover a alteração de seu posicionamento, sendo que, em nome da proteção da confiança legítima, o direito do contribuinte deve ser resguardado em relação aos lançamentos já realizados. A nova interpretação não poderá ser introduzida em relação a lançamentos inteiros, perfeitos e acabados, mas, ao revés, poderá encampar a motivação dos lançamentos que compreendam fatos ocorridos posteriormente.

PRELIMINAR. ALEGAÇÃO DE INDEVIDA IMPOSIÇÃO DE PENALIDADES E COBRANÇA DE JUROS DE MORA. ARTIGO 100, INCISO III E PARÁGRAFO ÚNICO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. INTERPRETAÇÃO. PRÁTICAS REITERADAS.

De acordo com o artigo 100, inciso III do Código Tributário Nacional, as *práticas reiteradas* das autoridades administrativas representam uma posição sedimentada do Fisco na aplicação da legislação tributária e devem ser acatadas como boa interpretação da lei, de modo que se as autoridades fiscais interpretam a lei em determinado sentido, e assim a aplicam reiteradamente, essa prática constitui norma complementar da Lei, sendo que, uma vez que o Código Tributário Nacional não estabelece qualquer critério para se determinar quando uma prática deve ser considerada como adotada reiteradamente pela autoridade administrativa, deve-se entender como tal uma prática repetida, renovada, bastando que tenha sido adotada duas vezes, pelo menos, para que se considere reiterada.

PRELIMINAR. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. FALTA DE INSTRUÇÃO PROBATÓRIA. AUSÊNCIA DE JUNTADA DE DOCUMENTOS AOS AUTOS. PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA. NÃO CARACTERIZADO.

A nulidade no processo administrativo fiscal apenas deve ser reconhecida, excepcionalmente, nas hipóteses em que restar verificada (i) a incompetência do servidor que lavrou praticou o ato, lavrou termo ou proferiu o despacho ou decisão, ou, ainda, (ii) a violação ao direito de defesa do contribuinte em face de qualquer outra causa, como vício na motivação dos atos (ausência ou equívoco na fundamentação legal do auto de infração), indeferimento de prova pertinente e necessária ao esclarecimento dos fatos, falta de apreciação de argumento de defesa do contribuinte.

MÉRITO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA EM DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. SISTEMÁTICA QUE EXIME A AUTORIDADE DE COMPROVAR A EFETIVA OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATO VINCULADO. COMPROVAÇÃO INDIVIDUALIZADA. DOCUMENTOS HÁBEIS E IDÔNEA. AUSÊNCIA.

O lançamento tributário reveste a natureza de ato vinculado e, por isso mesmo, a autoridade tem um dever jurídico de fazê-lo com observância à lei, sendo que a presunção legal constante do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, a qual está em

consonância com a Constituição Federal e com as normas gerais do Direito Tributário, prescreve que, em vez de ter de comprovar a efetiva ocorrência do fato gerador que, no caso, é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos tributáveis não oferecidos à tributação - esse é o fato desconhecido -, caberá à autoridade fiscal, portanto, comprovar apenas a existência do acontecimento tomado como fato presuntivo, ou seja, a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira em relação aos quais o titular, regularmente intimada, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos - esse o fato conhecido.

A comprovação da origem dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, deve ser realizada pelo respectivo titular, enquanto sujeito passivo da obrigação tributária, de forma minimamente individualizada, a fim de permitir a mensuração e a análise da coincidência entre as origens e os valores creditados em conta bancária.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA E PESSOA FÍSICA. EMPRÉSTIMOS DE MÚTUO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO HÁBIL. RENDIMENTOS RECEBIDOS SOB A ROUPAGEM DE MÚTUO.

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, de modo que 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.

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.

Os contratos de mútuo em dinheiro devem ser comprovados, portanto, a partir de documentos que demonstrem as relações (i) de entrega do dinheiro por parte do mutuante e (ii) de pagamento ou quitação do respectivo valor por parte do mutuário, quer dizer, a partir da demonstração do fluxo financeiro de entrada - do numerário - e de saída, que, a rigor, corresponde ao que a jurisprudência tem denominado de “fluxo financeiro da moeda” ou, simplesmente, “fluxo de numerário”.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICAÇÃO. HIPÓTESES LEGAIS. SONEGAÇÃO. FRAUDE. CONLUÍO. MOTIVOS APURADOS E COMPROVADOS. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À NORMA

Para que a multa qualificada seja aplicada é necessário que haja o comportamento previsto no critério material da multa de ofício, consubstanciado na falta de pagamento e na falta de declaração ou nos casos de declaração inexata de imposto ou contribuição, revestido, ainda, de ação

dolosa, exposta e devidamente comprovada nas hipóteses legais da fraude, da sonegação ou do conluio.

O dolo corresponde a prática do ilícito por alguém que possuía o *animus*, a intenção de realizá-lo e de obter o resultado - trata-se do elemento volitivo -, somado a um elemento adicional que, no caso, consubstancia-se na consciência da antijuridicidade por parte do agente, quer dizer, no saber que se encontrava por realizar uma conduta vedada - eis aí a própria consciência do ilícito.

MULTA DE OFÍCIO. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE. CARÁTER CONFISCATÓRIO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 2.

É vedado aos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA CALCULADOS COM BASE NA TAXA SELIC. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (suplente convocado(a)), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração por meio do qual foi constituído crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, relativo ao ano-calendário de 2011, o qual restou apurado no montante total de R\$ 7.396.276,28, incluindo-se aí a exigência do imposto no valor de R\$ 2.474.167,49, a incidência dos juros de mora na quantia de R\$

1.210.857,56 e a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% no montante de R\$ 3.711.251,23 (fls. 2/10).

O Auto de Infração foi lavrado com fundamento nos dispositivos normativos abaixo reproduzidos:

Enquadramento legal

Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica:

Artigos 37, 38, 55, inciso X e 83 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99, combinado com o artigo 26 da Lei n.º 4.506/64, artigo 3.º, parágrafos 1.º e 4.º da Lei n.º 7.713/88, artigo 43 da Lei n.º 5.172/66 (Código Tributário Nacional) e artigo 1.º, inciso V e parágrafo único da Lei n.º 11.482/07, incluído pela Lei n.º 12.469/11; e

Omissão de rendimentos caracterizados por depósitos de origem não comprovada:

Artigos 37, 38, 83 e 849 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99, artigo 42 da Lei n.º 9.430/96, com redação dada pela Lei n.º 10.637/02, combinado com o artigo 4.º da Lei n.º 9.481/97 e, ainda, artigo 1.º, inciso V e parágrafo único da Lei n.º 11.482/07, incluído pela Lei n.º 12.469/11.

Conforme se verifica do relatório que restou elaborado no corpo do Acórdão recorrido n.º 02-73.315 pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte – MG (fls. 7.654/7.681), e o qual estou por adotá-lo, aqui, por sua clareza e precisão, observe-se que, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal - TVF de fls. 11/133, foram apuradas as seguintes infrações à legislação tributária cometidas pelo Sr. Fernando Affonso Collor de Melo, doravante identificado apenas como Fernando Collor:

1 – Depósitos em contas correntes bancárias de Fernando Collor de origem não comprovada no ano calendário de 2011

Referem-se aos valores de **R\$ 1.202.061,02** (um milhão duzentos e dois mil e sessenta e um reais e dois centavos) depositados em contas correntes de Fernando Collor, no ano-calendário de 2011, para os quais o contribuinte, devidamente intimado, não esclareceu a origem, conforme demonstrado nos itens V-1 e VI do Termo de Verificação Fiscal e discriminado na Planilha I – Depósitos em Contas Correntes de Fernando Collor de Origem Não Comprovada no ano-calendário 2011 (fl. 102/110).

Tendo em vista que, conforme informado por Fernando Collor, a conta corrente de n.º 117110 na agência 4884 do Banco do Brasil é conjunta com sua esposa Caroline Serejo Medeiros Collor de Mello foram considerados apenas 50% dos valores dos depósitos em nome do contribuinte. A esposa foi intimada a se manifestar sobre sua parcela em processo próprio, de n.º 10410.725028/2016-51.

Os valores referentes a cada mês estão discriminados a seguir:

DATA DO DEPÓSITO	PAGAMENTOS EFETUADOS
JANEIRO	115.667,00

FEVEREIRO	41.899,88
MARÇO	145.505,39
ABRIL	24.325,00
MAIO	23.981,50
JUNHO	177.441,36
JULHO	0,00
AGOSTO	347.500,00
SETEMBRO	222.750,00
OUTUBRO	0,00
NOVEMBRO	55.623,89
DEZEMBRO	42.367,00
TOTAL – 2011	1.202.061,02

Em decorrência de autorização do Ministro do Supremo Tribunal Federal, Teori Zavascki, na ação cautelar nº 3870 (fl. 6251), os dados bancários do contribuinte foram analisados.

Depois de feitas as devidas exclusões, em 24/06/2016 foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal (fls. 837/855) intimando o Sr. Fernando Collor a comprovar documentalmente a origem dos depósitos identificados em planilha a ele anexa.

Em resposta datada de 01/08/2016 (fls 859/860) foram apresentados documentos relativos a 72 créditos.

Em 01/09/2016 foi lavrado novo Termo de Constatação e Reintimação neste sentido, acompanhado de relação de depósitos (fls. 1171/1188), recebido em 05/09/16 (fls 1189/1190).

Em resposta datada de 15/09/2016 (fls. 1192/1193) foram apresentados documentos relativos a 9 (nove) outros créditos.

Novamente o contribuinte foi intimado a comprovar a origem dos créditos em contas bancárias ainda sem comprovação mediante Termo de Constatação e Reintimação Fiscal lavrado em 14/10/2016 (fls. 1215/1232), recebido em 21/10/16 (fls. 1233/1234).

Em 03/11/2016 (fls. 1235/1237), Fernando Collor, registra que recebeu ao longo dos anos doações realizadas por sua irmã Ana Luiza e que parte dos valores decorrem de linha de crédito aberta por Pedro Paulo Bergamaschi de Leoni Ramos em seu favor.

Ocorre que, já tendo estas origens sido citadas pelo contribuinte anteriormente, Termo de Intimação Fiscal (fls. 300/303) já fora lavrado em 28/10/2015 para apresentação de documentação comprobatória das referidas doação e empréstimo.

Em sua resposta de 30/11/2015 (fls. 306/435) o contribuinte restringiu-se a juntar cópia do testamento da Sra. Ana Luiza Collor de Mello, constando como único herdeiro Fernando Affonso Collor de Mello, “avaliação de joias trabalhadas e pedras preciosas” “relação de bens móveis pertencentes ao espólio de Leda Collor de Mello”, com indicação de valor, e cópia do inventário da Sra. Ana Luiza Collor de Mello.

Considerando não atendidas as intimações foi lavrado o Termo de Constatação e Reintimação Fiscal em 22/02/2016 (fls. 441/447) solicitando o contribuinte a apresentar documentação comprobatória referente às doações da Sra. Ana Luiza e ao empréstimo do Sr. Pedro Paulo, notadamente à fl. 446, itens 12 e 13.

Fernando Collor apresentou resposta em 21/03/2016 (fls. 450/510) com cópia da declaração do Sr. Pedro Paulo nos autos do Inquérito nº 3.883, no qual o declarante alega que por volta de 2011 o Sr. Fernando Collor solicitou empréstimo de um milhão de reais e que como não tinha conta bancária, utilizou-se dos serviços de Alberto Youssef para abrir tal linha de crédito a ser resgatada à medida da necessidade do solicitante. Em relação às doações da irmã alega o impugnante que não possui documentos adicionais.

Sustenta a fiscalização que não foi apresentado nenhum documento que comprove as doações, tais como comprovantes de transferência ou depósitos bancários, não tendo sido sequer informados os valores e datas recebidos.

Com relação ao alegado empréstimo tomado junto ao Sr. Pedro Paulo afirma a autoridade lançadora que também não foi apresentado nenhum documento que comprove recebimentos a este título, tais como comprovantes de transferência ou depósitos bancários, apresentando apenas declaração do Sr. Pedro Paulo sem informações concretas e precisas sobre valores e datas.

Destaca ainda o grande volume de depósitos de pequenos valores realizados em mesma data ou em dias sucessivos, conforme Quadro 10 (fl. 67). A título exemplificativo, cite-se que entre os dias 16 e 19 de agosto de 2011 foi depositado em contas correntes de Fernando Collor o valor total de R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) efetivado por meio de 115 (cento e quinze) depósitos em dinheiro. Somente no dia 16/08/2016 foram feitos 35 depósitos de R\$ 2.000,00 (dois mil reais) em dinheiro no banco Itaú, e no dia seguinte, 17/08/2011, foram realizados 25 (vinte e cinco) depósitos de R\$ 2.000,00 (dois mil reais) no banco Itaú e 20 (vinte) depósitos de R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais) no Banco do Brasil.

2 - Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica:

Foi apurada omissão de rendimentos recebidos da pessoa jurídica (TV Gazeta de Alagoas Ltda.) no valor de R\$ 3.419.250,00 (três milhões quatrocentos e dezenove mil, duzentos e cinquenta reais) referentes a transferências de recursos e pagamentos realizados pela TV Gazeta em benefício de Fernando Collor para os quais havia correspondência de valores e datas de depósitos em dinheiro efetivados em contas correntes bancárias da TV Gazeta, no ano-calendário 2011, conforme demonstrado nos itens V –2 e VI do Termo de Verificação Fiscal.

Destaca a fiscalização que:

- todos os depósitos realizados nas contas da TV Gazeta de Alagoas foram feitos em dinheiro sendo informado como origem a própria TV Gazeta e no campo observação do extrato bancário constava como portador algum funcionário da TV Gazeta ou do Gabinete do Senador Fernando Collor;
- embora reiteradamente intimada a apresentar documentação comprobatória dos negócios jurídicos que deram suporte aos depósitos, não apresentou nenhum documento em relação aos mesmos e contabilizou todos os depósitos a título de “recuperação de mútuo facm”, ou seja recuperação da operação de mútuo com Fernando Collor;
- verificou que os valores depositados não tiveram como origem contas bancárias de Fernando Collor;
- em todos os casos, na mesma data em que foi efetivado o depósito, houve transferência para conta corrente de Fernando Collor ou de sua esposa ou houve pagamento pela TV Gazeta de Alagoas em benefício de Fernando Collor;
- os depósitos foram contabilizados a débito da conta bancos e a crédito da conta Sócios ou da Conta Transitória;
- nos casos de contabilização do depósito a crédito da conta sócio não há justificativa para tal operação, uma vez que na mesma data há pagamento de despesa de Fernando Collor, ou seja, o “mútuo” estaria sendo quitado ao mesmo tempo em que é emprestado o mesmo valor e no caso de utilização de conta transitória, não se impacta o resultado da empresa;
- a TV Gazeta, embora reiteradamente intimada a esclarecer o motivo para os lançamentos de “recuperação de mútuo facm” em conta transitória sem registro na conta Sócios, não apresentou nenhum esclarecimento.

Descreve a autoridade tributária que os valores depositados em dinheiro na TV Gazeta de Alagoas foram utilizados para pagamento de parcelas de casa adquirida por Fernando Collor em Campos do Jordão de propriedade de Leo Krakowiak, bem como para pagamentos de veículos de luxo adquiridos em nome da sociedade patrimonial Água Branca Participações Ltda (de propriedade de Fernando Collor e sua esposa), sendo também objeto de transferências bancárias para contas pessoais e pagamentos de despesas de Fernando Collor e sua esposa Caroline Serejo, tudo no valor total de R\$ 3.419.250,00 (três milhões, quatrocentos e dezenove mil, duzentos e cinquenta reais).

Apurou-se dos extratos bancários e da contabilidade da TV Gazeta que sempre que houve depósito em dinheiro para TV Gazeta na mesma data houve pagamento em benefício de Fernando Collor ou de sua esposa Caroline Serejo, o que se consolidou nos quadros 15 e 17 acostados às fls 77/78 e 81/82, reproduzidos a seguir:

Quadro 15 – Depósitos Bancários da TV Gazeta em Dinheiro em 2011 e Pagamentos em benefício de Fernando Affonso Collor de Mello

Data	Valor Depósito	Valor Pagamento	Histórico do Lançamento Contábil na conta AP's a Pagar
20/01/2011	130.000,00	133.025,88*	FC 0120/2011 - FERNANDO COLLOR DE MELLO SAFRA LEASING ARR MERCANTIL/COTIA FOODS IND COM**
16/02/2011	200.000,00	200.000,00	FACM 0269/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO
16/02/2011	249.900,00	250.000,00	FACM 0270/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO
28/02/2011	100.000,00	100.000,00	FACM 0321/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO CC FACM ITAU AG 4454 C/C 00020-1
17/03/2011	321.700,00	250.000,00	FACM 0345/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO LEO KRAKOWIAK
17/03/2011	300.000,00	250.000,00	FACM 0346/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO LEO KRAKOWIAK
18/03/2011	100.000,00	150.000,00	FACM 0361/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO LEO KRAKOWIAK
18/03/2011	100.000,00	150.000,00	FACM 0362/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO LEO KRAKOWIAK
18/03/2011	100.000,00		
21/03/2011	200.000,00	100.000,00	FACM 366/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO FACM ITAU AG 4454 C/C 00020-1
21/03/2011		40.000,00	FACM 0367/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO CAROLINE COLLOR ITAU AG 4454 C/C 09117-6
21/03/2011		30.000,00	FACM 0368/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO FACM BRASIL AG 4883-6 C/C 755790-6
21/03/2011		19.333,33	FACM 0369/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO IPVA FERRARI 458 ITALIA RENAVAL 279691254
21/03/2011		10.500,00	FACM 0370/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO FACM BRASIL AG 4884-4 C/C 11675-0
18/04/2011	100.000,00	40.000,00	FC 0603/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO LEO KRAKOWIAK
18/04/2011		60.000,00	FC 0604/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO LEO KRAKOWIAK
19/04/2011	100.000,00	30.000,00	FC 0558/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO LEO KRAKOWIAK
19/04/2011		70.000,00	FC 0559/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO LEO KRAKOWIAK
20/04/2011	100.000,00	50.000,00	FC 0563/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO LEO KRAKOWIAK
20/04/2011		50.000,00	FC 0564/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO LEO KRAKOWIAK
05/05/2011	150.000,00	150.000,00	FC 0609/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO LEO KRAKOWIAK
06/05/2011	50.000,00	90.000,00	FC 0620/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO LEO KRAKOWIAK
06/05/2011	50.000,00		

06/05/2011	29.000,00	29.000,00	FC 0621/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO FERNANDO COLLOR ITAU AG 4454-8 C/C 00020-1
09/05/2011	100.000,00	110.000,00	FC 624/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO LEO KRAKOWIAK
10/05/2011	100.000,00	30.000,00	FC 655/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO LEO KRAKOWIAK
10/05/2011		70.000,00	FC 656/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO LEO KRAKOWIAK
18/05/2011	100.000,00	69.092,37	FC 0682/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO PAES, VCTO. 28/02/2011.
15/07/2011	30.000,00	15.000,00	FC 0966/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO ANDRE CENCIN, CPF: 943.025.108-20, BCO: 341, AG: 0743, C/C: 07988-1.
15/07/2011		15.000,00	FC 0968/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO CAROLINE SEREJO COLLOR DE MELLO, BCO: 341, AG: 4454-8, C/C: 09117-6
15/07/2011		10.000,00	FC 0967/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO ROBERTO MITSUCHI, BCO: 237, AG: 0962-8, C/C: 11194-5.
18/07/2011	182.000,00	100.000,00	FC 977/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO FACM ITAU AG 4454 C/C 00020-1
18/07/2011		27.801,29	000513 FERNANDO COLLOR DE MELLO BANCO FINASA BMC S/A, FERRARI SCAGLIETTI, PARCELA 15/36.
18/07/2011		8.600,32	000513 FERNANDO COLLOR DE MELLO JUROS BANCO FINASA BMC S/A FERRARI SCAGLIETTI PARC 15/36
09/08/2011	47.150,00	46.675,67	FC 1055/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO EMPRESTIMO PESSOAL (BRADESCO), CONTRATO: 5485.358, PARCELAS: 20110528 E 20110628
09/08/2011	210.400,00	76.332,56	FC 1054/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO ROLLS ROYCE (AGUA BRANCA), CONTRATO: 42.6.862.574-0, PARCELAS 05/48 E 06/48.
09/08/2011		55.359,78	FC 1053/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO FERRARI (AGUA BRANCA), CONTRATO: 42.7.010.985-0, PARCELA 05/48.
09/08/2011		55.500,00	FC 1050/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO BB SENADOv
09/08/2011		4.198,71	000022 FERNANDO COLLOR DE MELLO JUROS REF. FINANCIAMENTO FERRARI SCAGLIETTI, PARCELA 16/36.
09/08/2011		27.801,29	000022 FERNANDO COLLOR DE MELLO BANCO FINASA BMC S/A, FERRARI SCAGLIETTI, PARCELA 16/36.
30/09/2011	45.000,00	45.500,00	FC 1273/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO FERRARI (AGUA BRANCA), CONTRATO: 42.7.010.985-0, PARCELA 07/48.
TOTAL	3.130.150,00		

Quadro 17 – Outros Depósitos Bancários da TV Gazeta em Dinheiro em 2011 e Pagamentos em benefício do Sr. Fernando Collor

Data	Valor Depósito	Valor Pagamento	Histórico do Lançamento Contábil na conta AP's a Pagar
27/10/2011	50.000,00	20.000,00	REF. REF BAIXA FC 1361/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO DEPÓSITO BCO 341, AG: 4454-8 C/C 09117-6, CAROLINE SEREJO
27/10/2011	40.000,00	100.000,00	REF. REF BAIXA FC 1359/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO DEPÓSITO BCO 341, AG: 4454-8 C/C 00020-1, FERNANDO COLLOR
27/10/2011	30.000,00		
28/10/2011	20.600,00	20.600,00	REF. REF BAIXA FC 1365/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO DEPÓSITO BCO 341,

			AG: 4454-8 C/C 00020-1, FERNANDO COLLOR
04/11/2011	30.000,00	33.000,00	REF. REF BAIXA FC 1403/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO ROLLS ROYCE (ÁGUA BRANCA) CONTRATO 42.6.862.574-0, PARCELA 09/48
04/11/2011	30.000,00	45.500,00	REF. REF BAIXA FC 1404/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO FERRARI (ÁGUA BRANCA) CONTRATO 42.7.010.985 -0, PARCELA 08/48
04/11/2011	30.000,00	50.000,00	REF. REF BAIXA FC 1402/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO DEPÓSITO BCO 341, AG: 4454-8 C/C 00020-1, FERNANDO COLLOR
04/11/2011	20.000,00		
04/11/2011	18.500,00		
09/11/2011	20.000,00	20.000,00	REF. REF BAIXA FC 1435/2011 FERNANDO COLLOR DE MELLO DEPÓSITO BCO 341, AG: 4454-8 C/C 09117-6, CAROLINE SEREJO
TOTAL	289.100,00	289.100,00	

As diligências realizadas para apuração dos fatos relacionados à aquisição dos bens citados e da movimentação financeira encontram-se descritas no item III do Termo de Verificação Fiscal (fls. 39/56), dentre outras, foi feita a circularização com vendedores de bens móveis e imóveis e com as empresas de propriedade do contribuinte.

3 - Pagamentos efetuados pela TV Gazeta em benefício de Fernando Collor em 2011:

Apurou-se que a TV Gazeta efetua o pagamento de praticamente todas as despesas de Fernando Collor, desde vultosos valores para aquisição de imóveis até pequenos valores para reparos domésticos, passando pelo financiamento de veículos de luxo, faturas de cartões de crédito, pensão alimentícia, parcelamento de tributos, empregados domésticos, IPTU, condomínio, entre outros, como também transferências para Caroline Serejo Medeiros Collor de Mello e para Fernando Braz Collor de Mello entre outras transferências.

Registre-se ainda que a TV Gazeta efetuou também, pagamentos em favor da empresa patrimonial Água Branca Participações Ltda, como, por exemplo, no caso da aquisição da Lamborguini Avent Road, cujos boletos do financiamento foram pagos pela TV.

Conforme detalhado à fl. 84, conclui-se que os lançamentos contábeis a débitos da conta 2.1.1.01.0001- AP's a Pagar e a crédito da conta 1.1.1.02.0001 – Bancos C/C refletem os pagamentos de fato efetuados pela TV Gazeta em benefício de Fernando Collor nas datas registradas, tendo sido apurados os seguintes valores conforme o Quadro 20 (fl. 85):

MÊS	VALOR DOS PAGAMENTOS
JANEIRO	671.682,82
FEVEREIRO	837.260,49
MARÇO	1.310.657,50
ABRIL	628.691,56
MAIO	1.034.805,69
JUNHO	422.476,44
JULHO	492.083,86
AGOSTO	564.590,40
SETEMBRO	473.692,55
OUTUBRO	422.400,48
NOVEMBRO	553.840,86

DEZEMBRO	382.729,02
TOTAL	7.794.911,67

A fiscalização afastou a alegação de se tratar de operação de mútuo ao argumento de que ausente a principal característica das operações desta natureza, qual seja, a obrigação do mutuário de restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

Similar conclusão chegou o Ministério Público Federal ao relatar em sua denúncia (fl. 6274):

“FERNANDO AFFONSO COLLOR DE MELLO, de modo livre, consciente e voluntário, forjou empréstimos fictícios supostamente por ele tomados perante a TV GAZETA DE ALAGOAS, no valor total de cerca de R\$ 35.600.000,00 (trinta e cinco milhões e seiscentos mil reais) bem como forjou empréstimos concedidos à ÁGUA BRANCA PARTICIPAÇÕES LTDA, no valor total de cerca de R\$ 16.500.000 (dezesseis milhões e quinhentos mil reais), a fim de justificar tanto a aquisição de bens pessoais de luxo, em especial os veículos já mencionados, com valores oriundos de propina, (...) com posterior registro dessas coisas em nome da ÁGUA BRANCA PARTICIPAÇÕES LTDA, empresa de ocultação patrimonial do parlamentar”.

Ressalta a autoridade tributária que o valor do “mútuo” entre Fernando Collor e TV Gazeta só vem crescendo ano a ano, e que já em 31/12/2009 somava R\$ 54.744.707,09 (cinquenta e quatro milhões, setecentos e quarenta e quatro mil, setecentos e sete reais e nove centavos).

No item IV-2 do Termo de Verificação Fiscal - TVF aponta o alto grau de endividamento de Fernando Collor, não vislumbrando possibilidade de que tal “dívida” pudesse ser quitada. Por outro lado, também no item IV-2 demonstra que a TV Gazeta não auferiu lucros compatíveis com os valores mutuados, tendo em verdade acumulado prejuízos no período de 2011 a 2014.

Explica que, conforme demonstrado no item V-2 do Termo de Verificação Fiscal, nos casos em que a TV Gazeta contabilizou “recuperação de mútuo facm” na conta Sócios no ano de 2011, levando a supor que Fernando Collor teria quitado parte da dívida, há, na mesma data empréstimo a ele em valor quase sempre idêntico. Destaca que em outros casos, em que a TV Gazeta efetuou lançamentos contábeis com histórico “recuperação de mútuo facm”, os valores sequer transitaram pela conta Sócios, não tendo a empresa apresentado qualquer esclarecimento sobre o fato.

E ainda se verificou que a conta Sócios era, na verdade utilizada para registrar e controlar as obrigações a pagar de Fernando Collor e não para controlar os valores efetivamente “mutuados” pela TV Gazeta, posto que as obrigações pessoais de Fernando Collor assim que conhecidas, eram registradas a débitos na conta 1.3.4.01.0001 – Sócios e a crédito da conta 2.1.1.01.0001 – AP’s a Pagar, independentemente de quando seriam efetivamente pagas.

A fiscalização registra ainda (item V-2 do TVF) que da análise dos extratos bancários, não há registro de nenhuma transferência de contas bancárias de Fernando Collor para contas bancárias da TV Gazeta, nem registro de outros débitos nas contas bancárias de Fernando Collor que possam ser relacionados a repasses para a TV Gazeta. Parte dos pagamentos apurados em benefício de Fernando Collor já foi objeto de lançamento no item 2, havendo para aqueles pagamentos correspondência com depósitos em dinheiro nas contas da TV Gazeta. Assim, do montante de pagamentos total de R\$ 7.794.911,67 detalhado na Planilha II anexa ao Termo de Verificação Fiscal (fls. 111/133) se exclui o valor de R\$ 3.419.250,00 (já tributados conforme descrito no item V-2 e VII-2 do Termo de Verificação Fiscal).

Apura-se, portanto, neste item, pagamentos da ordem de R\$ 4.375.661,67 (quatro milhões, trezentos e setenta e cinco mil, seiscentos e sessenta e um reais e sessenta e

sete centavos) que beneficiaram Fernando Collor, caracterizando rendimentos do mesmo, sujeitos à tributação do imposto de renda.

4 - Das informações levantadas junto ao Ministério Público Federal e ao Poder Judiciário

No item VI do Termo de Verificação Fiscal (fls. 90/95) a autoridade lançadora sintetiza as informações contidas nos documentos recebidos do Ministério Público Federal e do Poder Judiciário que se encontram acostados nos autos do processo:

- que no Inquérito nº 3.883/DF consta que foram apreendidos na empresa de Alberto Youssef comprovantes de depósitos bancários em nome de Fernando Collor, no valor total de R\$ 50.000,00 e comprovantes de depósitos bancários em nome da Gazeta de Alagoas, no valor de R\$ 17.000,00;

- que em Termo de Colaboração, Alberto Youssef declarou que a pedido de Pedro Paulo Leoni Ramos fez vários depósitos para Fernando Collor e, também, entrega de dinheiro em espécie na casa de Fernando Collor, bem como, que algumas vezes um emissário de Fernando Collor foi retirar dinheiro na GDF e, em outras, Rafael Ângulo foi levar dinheiro em Alagoas, sendo lá entregue a um funcionário de Collor que seria um dos diretores ou funcionário graduado da televisão que Fernando Collor possuía;

- que em Termo de Colaboração, Rafael Ângulo declarou que a pedido de Alberto Youssef, fez um depósito de R\$ 8.000,00 e no comprovante de depósito apareceu o nome de FERNANDO C DE MELLO; que a pedido de Alberto Youssef entregou R\$ 60.000,00 em dinheiro pessoalmente para Fernando Collor em seu apartamento na Rua dos Ingleses 308 –SP; que por três vezes foi a Alagoas e entregou dinheiro à pessoa que reconheceu ser Luis Pereira Duarte Amorim (administrador da TV Gazeta), sendo R\$ 100.000,00 de cada vez; que a anotação na planilha “janeiro 2014.xlsx” do débito de R\$ 230.000,00 provavelmente seria destinado a Fernando Collor e provavelmente entregue a Luis Pereira;

- que em Termo de Colaboração, Ricardo Pessoa declarou que pagou propina de vinte milhões de reais entre o final de 2010 e 2012 para Pedro Paulo Leoni Ramos para conseguir obras com a BR Distribuidora; que a situação ilícita teve a participação de diretor da BR Distribuidora José Zonis indicado pessoalmente por Fernando Collor; que as vantagens indevidas, no montante de vinte milhões, também teriam sido destinadas ao Senador Fernando Collor; que sabia que, por trás da indicação de Zonis estava Fernando Collor, do contrário não aceitaria pagar tal propina;

Em sua decisão na ação cautelar nº 3.870, o Ministro Relator Teori Zavascki destacou (fls. 6232/6251):

“relatórios financeiros identificam operações tidas como suspeitas envolvendo três empresas de FERNANDO COLLOR: TV Gazeta de Alagoas, Água Branca Participações Ltda e Gazeta de Alagoas Ltda”;

“Elementos indiciários colhidos dão conta que Pedro Paulo Bergamaschi de Leoni Ramos teria cobrado ‘comissão’ para ‘operacionalizar’ a celebração do contrato entre a Petrobras Distribuidora S/A e a empresa DVBR Derivados do Brasil S/A, com percentual repassado por intermédio de Alberto Youssef a agentes políticos, dentre eles o Senador Fernando Collor”;

“Outros indícios corroboram a suposta participação de Pedro Paulo Bergamaschi de Leoni Ramos, José Zonis e Fernando Collor em esquema de desvio de recursos da Petrobras Distribuidora S/A desde 2010. Foi destacado no depoimento prestado por Ricardo Ribeiro Pessoa, presidente da UTC – Engenharia, no âmbito de acordo de colaboração premiada:

[...] QUE, ao longo do processo de negociação dos valores a serem pagos a título de propina, o declarante conseguiu entrar em acordo com PEDRO PAULO para pagar apenas o valor fixo de 20 milhões de reais”.

O Procurador Geral da República, em seu requerimento na Ação Cautelar n.º 4.051, destacou (fls. 6317/6318):

“Realmente, detectou-se que, entre os anos de 2010 e 2014, pelo menos R\$ 26.000.000,00 (vinte e seis milhões de reais) em propina foram pagos ao Senador FERNANDO AFFONSO COLLOR DE MELLO (...)

As vantagens ilícitas foram pagas por meio de sofisticado esquema de lavagem de dinheiro, envolvendo diversas pessoas físicas e empresas sob o controle e coordenação do operador Pedro Paulo Bergamaschi de Leoni Ramos, chegando às mãos do parlamentar beneficiado, geralmente, em valores em espécie.”

O Procurador Geral da República, no aditamento à Denúncia apresentada no âmbito do Inquérito n.º 3.883/DF, destacou (fls. 6569/6572)

“A denúncia já apresentada trata de diversos atos de lavagem de dinheiro de responsabilidade do Senador FERNANDO AFFONSO COLLOR DE MELLO. Um dos principais conjuntos de condutas dessa espécie constituiu no depósito de valores em espécie, de modo estruturado, em contas pessoais e em contas de empresas do parlamentar.:

(...)

Os depósitos em dinheiro tinham por escopo exatamente não deixar rastros, consistindo em estratégia de ocultação e dissimulação da natureza, origem, localização, disposição, movimentação e propriedade de valores provenientes de infração penal.

(...)

Por outro lado, o esquema mais amplo de lavagem de dinheiro utilizado por FERNANDO AFFONSO COLLOR DE MELLO foi desvendado com clareza por análises periciais da Polícia Federal.

(...)

Constatou-se precisamente o que havia sido narrado na denúncia. A estratégia de ocultação de dinheiro proveniente de propina, utilizada por FERNANDO AFFONSO COLLOR DE MELLO, envolve o depósito, muitas vezes por parte de assessores e funcionários, de valores em espécie em contas bancárias pessoais do Senador e em contas bancárias, principalmente, de duas de suas empresas, a GAZETA DE ALAGOAS LTDA e a TV GAZETA DE ALAGOAS LTDA, seguida da utilização desse dinheiro para compra de bens de luxo, especialmente veículos, em favor do parlamentar, os quais são registrados em nome de outra de suas empresas, a ÁGUA BRANCA PARTICIPAÇÕES LTDA, pessoa jurídica sem existência efetiva. Para conferir uma aparência de regularidade à situação FERNANDO AFFONSO COLLOR DE MELLO simula a concessão de empréstimos pela TV GAZETA DE ALAGOAS LTDA em seu benefício, bem como a concessão de empréstimos por parte dele em benefício da ÁGUA BRANCA PARTICIPAÇÕES LTDA, a fim de tentar justificar o trânsito de recursos ilícitos entre todos e a formação de patrimônio de origem escusa em nome dessa última pessoa jurídica, que na verdade é uma empresa de fachada (...)

Da impugnação

Em 03/01/2017 o contribuinte apresentou por meio de seu procurador (instrumento de fl. 7308) impugnação (fls. 7254/7306) ao lançamento na qual alega em síntese:

Fatos:

Alega o impugnante que os pagamentos efetuados pela TV Gazeta em benefício de Fernando Collor decorrem de contrato de mútuo, tendo a própria Receita Federal já

exigido recolhimento complementar de Imposto sobre Operações Financeiras de Créditos (IOF) sobre a operação. Sustenta que sobre a primeira parcela desta infração a que se associam depósitos bancários efetuados em contas correntes da TV Gazeta de Alagoas cujo real beneficiário seria o impugnante, trata-se de nítido lançamento fundado da presunção legal de omissão de rendimentos em razão da suposta ausência de justificativa para tais depósitos bancários - art. 42 da Lei 9.430/1996, encontrando-se incorreta a fundamentação do lançamento.

Com relação aos depósitos bancários sem justificativa em suas contas bancárias pessoais, sustenta que se baseiam em meros indícios constantes em inquérito policial em que o impugnante veio a ser citado, sem elementos de prova.

Por fim, questiona a multa agravada de 150% à luz dos fatos e da jurisprudência.

Preliminares:

Suscita a tempestividade da impugnação.

Alega a nulidade do auto de infração em razão da ilegalidade direta e por derivação das provas em que se baseia ao argumento de que todo o processo de fiscalização, baseado originalmente no Inquérito Policial n.º 3.883/DF, seria nulo em razão da incompetência do juízo que determinou busca e apreensão no escritório da GDF, no âmbito da Operação Lava Jato, quando foram encontrados registros financeiros em nome do impugnante.

Invoca a Teoria dos Frutos da Árvore Envenenada, o art. 157 do Código de Processo Penal e jurisprudência do CARF. Sustenta que há nexos de causalidade entre a diligência alegadamente ilegal e todas as provas dela derivadas, que também deveriam ser consideradas ilícitas.

Questiona a obtenção dos dados bancários pela Receita Federal do Brasil por compartilhamento de informações no âmbito da Operação Lava Jato, embora autorizado pelo Supremo Tribunal Federal, sem respeito ao devido processo legal. Destaca que as informações bancárias não foram obtidas por requisição de movimentação financeira (RMF).

Pugna seja reconhecida a ilegalidade das provas ou caso não acolhido tal pedido, que se sobreste o feito até análise conclusiva de recurso interposto ao Supremo Tribunal Federal.

Sustenta o impugnante que ainda que não se entenda o lançamento nulo pela fundamentação em provas ilícitas, sua nulidade também se justificaria pela insuficiência das provas versadas nos autos, decorrentes de meros elementos indiciários colhidos no curso de investigações policiais, desprovida do poder probatório definitivo.

Alega ainda que ao promover o desentranhamento de provas do inquérito policial a autoridade tributária incorreu na conseqüente invasão da competência do Supremo Tribunal Federal:

Em outra toada, afirma que a autoridade lançadora efetuou o lançamento com base em fatos geradores apurados mensalmente em contrariedade com a Súmula CARF n.º 38 que enuncia:

“O fato gerador do Imposto de Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.”

Assevera que mantido o entendimento de que o fato gerador se dá mensalmente, ter-se-ia a decadência dos créditos apurados entre janeiro e novembro de 2011, uma vez que a ciência do lançamento só ocorreu em dezembro de 2016.

Pugna pela nulidade do auto de infração ante o erro na determinação do momento da ocorrência do fato, o que contamina sua descrição, exigência formal prevista no Decreto n.º 70235/1972.

Invoca a nulidade do auto de infração em razão de erro no enquadramento legal da infração, sustentando à fl. 7267:

“Ocorre que, à luz da motivação do lançamento, tem-se que se trata, em verdade, de ausência de justificação dos depósitos identificados nas contas correntes da TV Gazeta de Alagoas, os quais entendeu a Fiscalização imputar ao Impugnante.”

Afirma à fl. 7264 que:

“Em suma, o motivo do lançamento e a sua base de cálculo coincidem e correspondem, necessariamente, a lançamento fulcrado em depósito bancário, a despeito de não ter essa capitulação legal.” (destaque do original).

Conclui que houve vício insanável na capitulação do lançamento, porquanto, deixou-se de fundamentá-lo no artigo 42 da Lei n.º 9.430/1996.

Evoca nova hipótese de nulidade do auto de infração em razão da ausência de intimação do alegado beneficiário dos depósitos bancários nas contas correntes da TV Gazeta de Alagoas.

Nesse sentido, afirma que os valores depositados na conta da TV Gazeta de Alagoas deveriam ser objeto de lançamento fundamentado no art. 42 da Lei 9.430/1996, sendo nulo o lançamento por erro na identificação do sujeito passivo, por se tratarem os depósitos de titularidade da pessoa jurídica (a quem poderia ser dirigido eventual lançamento) ou por vício formal, qual seja, a ausência de prévia intimação do impugnante para se manifestar acerca dos depósitos bancários cuja titularidade a ele foi atribuída.

A seguir, assevera que a TV Gazeta foi autuada em 2011 com relação a operação de mútuo entre a empresa e o impugnante, sendo apurado crédito de IOF – Imposto sobre Operações Financeiras (fls. 7445/7458).

Alega que ao se fiscalizar o ano-calendário 2011 e descaracterizar a operação de mútuo teria sido adotado novo critério, contrariando o disposto no art. 146 do CTN:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Afirma que em sendo mantido o lançamento, tendo em vista a anterior autuação da TV Gazeta com relação ao contrato de mútuo é de rigor afastar a imposição de penalidade e cobrança de juros de mora em razão do art. 100, inciso III e § único do CTN que assim dispõe:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

(...)

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Por fim, o impugnante suscita a nulidade absoluta quanto aos depósitos nas contas correntes pela falta de instrução probatória ao fundamento de que os extratos bancários ou quaisquer outros documentos que supostamente foram fornecidos pelas instituições, e que supostamente lastreiam o presente lançamento por presunção, não se encontram juntados aos autos. Exclama o contribuinte: “É cristalino, portanto, o vício do lançamento, pois a documentação que teria suportado a presunção legal aplicada – artigo 42 da lei nº 9.430/96 – não foi juntada aos autos!!” Alega ofensa ao princípio do contraditório e da ampla defesa.

Mérito:

A fim de comprovar a origem dos depósitos bancários na conta corrente do impugnante alega à fl. 7279 que:

“(…) todos os recursos movimentados pelo Impugnante tem fonte conhecida e origem lícita, e são compostos, basicamente, de seus proventos de Senador da República, de alguns empréstimos sistematicamente contraídos já há vários anos com empresas das Organizações Arnon de Mello, de empréstimos obtidos junto a particulares, do recebimentos de heranças e doações de familiares e da alienação de bens imóveis de sua propriedade.”

Afirma que Pedro Paulo Leoni Ramos, em retribuição a favor recebido no passado, concedeu ao impugnante, entre 2010 e 2011, empréstimos da ordem de cerca de R\$ 1 milhão, na forma de linha de crédito disponibilizada para uso do impugnante utilizando os serviços de Alberto Youssef. Que não houve formalização do empréstimo nem cobrança de juros ou correção monetária. Que desconhecia que o dinheiro vinha de Alberto Youssef.

Também alega que parte dos depósitos tem por origem doações recebidas da irmã Ana Luísa Collor de Mello, que ao alienar bens herdados de sua mãe Leda Collor de Mello, notadamente obras de arte, jóias e mobiliário colonial, muitas vezes doava o valor apurado ao irmão Fernando Collor, por quem tinha fraterna paixão.

No afã de comprovar a validade e efetividade dos empréstimos tomados pelo impugnante junto à TV Gazeta de Alagoas, destaca que há registro deste mútuo há mais de 20 anos. Defende que todos os valores são contabilizados na empresa e nos informes de rendimentos apresentados nas declarações anuais à Receita Federal do Brasil. E que os valores foram efetivamente disponibilizados, seja por transferências bancárias, seja por pagamentos em benefícios de Fernando Collor.

Alega que além da efetividade das transações financeiras também houve a correta contabilização nas contas da empresa. Que a ausência de contrato formal nos valores atuais e da correspondente garantia contratual não afastam a intenção de quitação do mútuo, sendo a contabilidade e a declaração do impugnante apresentadas, provas suficientes do mútuo.

Sustenta que a própria fiscalização reconheceu no passado a existência de mútuo entre a TV Gazeta e Fernando Collor ao lavrar o auto de infração do processo 10410.723763/2011-15 (fls 7445/7460).

Assevera que ao desconsiderar o arcabouço probatório e basear a acusação em manifestação do Procurador Geral sobre a inexistência do mútuo usurpa competência do Supremo Tribunal Federal.

Em sendo mantido o lançamento, sustenta o impugnante que a “mera acusação de omissão de rendimentos não justifica a aplicação da multa de ofício qualificada, entendimento esse que veio, inclusive a ser objeto de súmula administrativa”. Argumenta ausentes os elementos necessários à qualificação da multa.

Destaca que inúmeros depósitos são superiores a R\$ 10.000,00 (dez mil reais) então, não há que se falar em fracionamento de depósitos a fim de evitar monitoramento pelo COAF.

Ademais, alega que a classificação da operação como mútuo corresponde à que a própria Receita Federal efetuou ao lavrar auto de infração de IOF/Crédito. E que por fim, simulação e dissimulação se tomadas isoladamente são insuficientes para qualificação da multa, cujo requisito essencial é a comprovação do dolo específico.

Requer assim a desqualificação da multa.

Assevera ainda que a multa de ofício qualificada de 150% tem caráter confiscatório, sendo contrária a atual jurisprudência dos tribunais superiores. Aduz que a penalidade afronta os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, requerendo seu cancelamento.

Afirma que é indevida a imposição de juros de mora sobre a multa de ofício lançada e não paga no vencimento, por ausência de previsão legal. Defende que a ressalva feita no art. 161 do CTN de que “a aplicação dos juros não causa prejuízo à imposição

das penalidades cabíveis” afastaria a incidência no caso. Requer, caso mantido o lançamento, os juros moratórios não sejam aplicáveis sobre a multa de ofício, mas apenas sobre os tributos não pagos no prazo legal, seja por falta de previsão legal, seja porque o enquadramento legal apontado no Auto de Infração não autoriza a imposição.

Por fim, pugna pela juntada e apreciação de provas e requer seja decretada preliminarmente a nulidade do lançamento e o cancelamento integral do Auto de Infração, a procedência da impugnação, confirmando no mérito o cancelamento do Auto de Infração e subsidiariamente que seja desqualificada a multa de ofício e afastada a incidência de juros sobre a multa de ofício.”

Os autos foram encaminhados para que a autoridade julgadora de 1ª instância apreciasse a impugnação e, aí, em Acórdão de fls. 7.654/7.681, a 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte – MG entendeu por julgá-la improcedente, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2012

PRELIMINAR. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

As alegações de nulidade são improcedentes quando a autuação se efetivou dentro dos estritos limites legais e foi facultado ao sujeito passivo o exercício do contraditório e da ampla defesa.

IRPF. DECADÊNCIA.

Incabível qualquer alegação de decadência nas hipóteses em que a ciência do lançamento se deu antes de transcorrido o prazo de cinco anos contados da data do fato gerador do IRPF, a saber, 31 de dezembro do ano-calendário correspondente.

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO

A regra contida no §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional é excepcionada nos casos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, passando a prevalecer o prazo previsto no inciso I do art. 173, em que o prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a constituição do crédito tributário poderia ter sido efetuada.

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Descabe a alegação de cerceamento do direito de defesa quando o sujeito passivo apresenta impugnação na qual refuta o lançamento e revela conhecer as acusações que lhe foram imputadas e os elementos nas quais se baseiam.

SOBRESTAMENTO DO FEITO - IMPOSSIBILIDADE

Não há previsão legal de sobrestamento do processo administrativo fiscal em razão de mera interposição de recurso em processo judicial penal

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ÔNUS DA PROVA.

Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos. Para essa finalidade, os créditos devem ser analisados individualizadamente e a comprovação da origem dos recursos deve ser feita por meio de documentação hábil e idônea.

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. DECLARAÇÃO A MENOR.

Confirmado que o sujeito passivo declarou rendimentos tributáveis em valor inferior ao efetivamente recebido, mantém-se a exigência do imposto suplementar decorrente.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. HIPÓTESES DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. POSSIBILIDADE.

A omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual, comprovada a ocorrência de sonegação, fraude e conluio, hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, autoriza a qualificação da multa de ofício.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.”

Na sequência, o ora recorrente foi notificado do resultado da decisão de 1ª instância e entendeu por apresentar Recurso Voluntário, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

De início, verifico que o ora recorrente foi intimado do resultado da decisão de 1ª instância em 07/06/2017, conforme se observa do Aviso de Recebimento – AR juntado às fls. 7.685, e entendeu por apresentar recurso voluntário de fls. 7.694/7.747, protocolado em 06/07/2017.

Considerando, pois, que o recurso foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciar as alegações preliminares e meritórias tais quais formuladas, as quais serão tratadas em tópicos apartados.

1. Preliminares

(a) **Da nulidade do Auto de Infração em razão da ilegalidade direta e por derivação das provas**

O recorrente suscita, em sede de preliminar, a nulidade do Auto de Infração em razão da ilegalidade direta e por derivação das provas, a qual pode ser compreendida, por assim dizer, a partir das seguintes alegações:

- Que as provas em que se baseia o Auto de Infração originaram-se de diligências realizadas no âmbito da “Operação Lava Jato”, sendo que o Recorrente, em resposta preliminar apresentada ao Supremo Tribunal Federal, está por arguir a ilegalidade de tal procedimento, a qual, a propósito, encontra-se pendente de apreciação;
- Que, uma vez reconhecida a nulidade da diligência produzida no âmbito criminal, haverá de ser reconhecida, à luz da teoria dos frutos da árvore envenenada, a ilicitude por derivação de todas as provas em que se baseia a presente autuação;
- Que a ilegalidade por derivação das provas em que se baseia a autuação culmina no reconhecimento de sua nulidade por força do artigo 9º, *caput* do Decreto nº 70.235/72, que exige a instrução dos autos de infração com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, os quais, enquanto nulos que são, deixam de prestar a tal fim, ensejando a nulidade do próprio auto de infração em si; e
- Que seja reconhecida a ilegalidade das provas versadas nestes autos, pelo que se requer o reconhecimento da nulidade integral do lançamento ou, no mínimo, a necessidade de sobrestamento deste processo até análise definitiva por parte do Supremo Tribunal Federal a respeito da legitimidade do procedimento que originou o presente lançamento.

De início, verifique-se que o Código Tributário Nacional – CTN, enquanto norma jurídica com status de Lei Complementar, cuidou de dispor em seu artigo 142 sobre o instituto do lançamento tributário o qual, a rigor, deve ser formalizado com observância a todos os requisitos no artigo 142, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei nº 5.172/66

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.”

Note-se que o *verificar a ocorrência do fato gerador* tem a ver com o motivo do ato e significa, portanto, que o lançamento deve estar lastreado em provas do acontecimento que dá ensejo ao pagamento do tributo. Em outras palavras, *verificar a ocorrência do fato gerador*

equivale à comprovação do fato tal qual descrito na hipótese de incidência tributária. É a própria verificação da subsunção do fato à norma.

Vale transcrever, aqui, os comentários de Luciano Amaro¹ ao artigo 142 do Código Tributário Nacional:

“Afirma, ainda, que o lançamento seria *tendente* a verificar a ocorrência do fato gerador etc. Ora, o Código Tributário Nacional confunde aí o lançamento com as investigações que a autoridade possa desenvolver e que objetivem (*tendam a*) verificar a ocorrência do fato gerador etc., mas que, obviamente, *não configuram lançamento*. A *ação* da autoridade administrativa (investigação) é que objetiva a consecução de *eventual* lançamento. Efetivado o lançamento, porém, este não “tende” para coisa nenhuma, ele já é o resultado da verificação da ocorrência do fato gerador, mesmo porque, sem que se tenha previamente verificado a realização desse fato, descabe o lançamento. Em suma, o lançamento não tende nem a verificar o fato, nem a determinar a matéria tributável, nem a calcular o tributo, nem a identificar o sujeito passivo. O lançamento pressupõe que todas as investigações eventualmente necessárias tenham sido feitas e que o fato gerador tenha sido identificado nos seus vários aspectos subjetivo, material, quantitativo, espacial, temporal, pois só com essa prévia identificação é que o tributo pode ser lançado. (grifei).

Ao confeccionar o lançamento, a autoridade fiscal tem, na verdade, um dever jurídico de investigação ou encargo da prova no que diz com a comprovação da ocorrência do fato tal qual descrito abstratamente na norma superior, o qual não se confunde num ônus da prova, nem em sentido material, nem em sentido formal, já que a averiguação da verdade material não é objeto de um simples ônus, mas, sim, de um dever jurídico.

É nesse sentido que Alberto Xavier² sustenta:

“O lançamento, como ato de aplicação do direito, envolve, como já se disse, a interpretação da lei, a caracterização do fato previsto na hipótese normativa e sua ulterior subsunção no tipo legal.

O procedimento tributário de lançamento tem como finalidade central a investigação dos fatos tributários, como vista à sua prova e caracterização; respeita à *premissa menor* do silogismo de aplicação da lei.

Como, porém, proceder, à investigação e valoração dos fatos?

A este quesito a resposta do Direito Tributário é bem clara. Dominado todo ele por um princípio da legalidade, tendente à proteção da esfera privada contra os arbítrios do poder, a solução não poderia deixar de consistir em submeter a investigação a um *princípio inquisitório* e a valoração dos fatos a um *princípio da verdade material*.

[...]

Porque no procedimento administrativo se tende à averiguação da verdade material quanto ao objeto do processo – indispensável para aplicação da lei de imposto – nele não se coloca, em rigor, um problema de repartição de ônus da prova como critério de juízo sobre o fato incerto.

Ao contrário de que entendia a antiga jurisprudência do *Reichsfinanzhof* e do Supremo Tribunal Administrativo da Prússia, apoiada na doutrina por Rauschnig, Berger e Louveaux, segundo a qual no procedimento de lançamento existiria uma repartição do

¹ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

² XAVIER, Alberto. Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro. 3ª ed. reform.e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 131, 155/157.

ônus da prova semelhante à que vigora no processo civil, cabendo à Administração provar os fatos constitutivos do seu direito e ao contribuinte provar os fatos impeditivos, é hoje concepção dominante que não pode falar-se num ônus da prova do Fisco, nem em sentido material, nem em sentido formal. Com efeito, se é certo que este se sujeita às consequências desfavoráveis resultantes da falta de prova, não o é menos que a averiguação da verdade material não é objeto de um simples ônus, mas de um dever jurídico. Trata-se, portanto, de um verdadeiro *encargo da prova* ou *dever de investigação*, que não se vê vantagem em designar por novos conceitos, ambíguos quanto à sua natureza jurídica, como o de ônus da prova objetivo (*objektive Beweislast*), ônus da probabilidade (*Vermutungslast*) ou situação, base ou condição da prova (*Beweislagen*).” (grifei).

Ora, se o lançamento tributário é definido como atividade administrativa plenamente vinculada, por óbvio que tal prescrição tem por destinatário a própria autoridade fiscal e, por isso mesmo, se autoridade não obedece quaisquer dos requisitos constantes do artigo 142 do Código Tributário Nacional – é aqui que se inclui o dever jurídico de comprovação da ocorrência do fato gerador –, a nulidade do lançamento restará patente, não havendo a necessidade, para tanto, da comprovação de qualquer prejuízo experimentado pelo contribuinte. São as “regras do jogo” as quais devem ser cumpridas à risca.

E é por isso mesmo que se diz que o motivo ou o que motiva o ato de lançamento é, sempre, a comprovação de um fato que preenche as características do acontecimento previsto abstratamente na hipótese da regra-matriz de incidência tributária. Trata-se do fato que justifica a prática do ato administrativo. E, aí, como a autoridade fiscal está sujeita a um regime jurídico que homenageia o Estado de Direito, decerto que deve agir em estrita obediência à legalidade, de modo que, para que autoridade possa efetuar o lançamento, é necessário que a hipótese fática da norma jurídica legal ocorra no mundo fenomênico e seja devidamente comprovada, restando-se consignar, pois, que o lançamento apresentará vício quanto ao motivo nas hipóteses em que a autoridade não verifica essa *a ocorrência do fato gerador* a partir da comprovação da subsunção do fato à norma³.

Nesse contexto, acrescente-se, ainda, que o próprio artigo 9º, *caput* do Decreto nº 70.235/72 dispõe que os autos de infração deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. É ver-se:

“Decreto nº 70.235/72

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).”

Veja-se que o referido artigo 9º, *caput* do Decreto nº 70.235/72 também dispõe na mesma linha do artigo 142 do CTN no sentido de que a exigência do crédito será formalizado em auto de infração que deve estar instruído com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

³ SOUZA, Eduardo Stevanato Pereira de. Atos Administrativos Inválidos. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 83/84.

Ao prescrever que o auto de infração deve estar instruído com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, o referido artigo 9º, *caput* do Decreto nº 70.235/72 acaba explicitando a necessidade de demonstração dos pressupostos com base nos quais o ato foi emanado. É aí que a norma define o momento processual adequado para apresentação das provas coletadas no curso da ação fiscal⁴.

Fixadas essas premissas iniciais, passemos, então, à análise da alegação de nulidade do Auto de Infração em razão da ilegalidade direta e por derivação das provas, observando-se, de plano, que não assiste razão ao recorrente nesse ponto, porque, ainda que a presente autuação tenha sido levada a efeito a partir de elementos fáticos constituídos no âmbito da denominada “Operação Lava Jato” e demais processos de natureza criminal, é de se reconhecer que, no caso, a autoridade fiscal lavrou o Auto de Infração e comprovou a ocorrência do fato gerador das obrigações tributárias através da constatação da ocorrência das infrações à legislação tributária aqui discutidas e assim o fez, pois, com base nos elementos probatórios que foram constituídos no próprio bojo do procedimento fiscalizatório, o qual, a rigor, teve por objeto tantas diligências e intimações fiscais realizadas tanto em face do recorrente quanto em face das empresas TV Gazeta de Alagoas, Gazeta de Alagoas e Água Branca Participações Ltda, bem como em face das demais pessoas, físicas e jurídicas, que, por uma razão ou outra, apresentaram ligação com o recorrente e com a matéria constante dos autos.

Decerto que o ordenamento jurídico brasileiro estipula limites à obtenção da prova em razão da proteção aos direitos personalíssimos e aos direitos fundamentais. O artigo 5º, inciso LVI da Constituição Federal estipula que “*são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos*”. As provas ilícitas não se revestem de eficácia jurídica e, por isso mesmo, não podem ser admitidas como suportes de juízos acusatórios ou condenatórios.

A rigor, registre-se que a prova é considerada ilícita quando, tendo sido obtida mediante infração às garantias individuais e legais, caracterizar, no final, violação às normas legais ou aos princípios, de natureza processual ou material. Aliás, é de se reconhecer que a prova pode ser ilícita em relação ao momento em que é formada – diz-se aí que a ilicitude é material – ou quando decorre da forma ilegítima pela qual ela é produzida – aqui a ilicitude é de ordem formal.

É nesse sentido que Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López⁵ sustentam:

“A prova pode ser ilícita em sentido material e formal. A *ilicitude material* diz respeito ao momento formativo da prova. A conduta utilizada para obtenção da prova não é admitida pela ordem jurídica, seja porque contraria norma civil, penal ou, sobretudo, princípios constitucionais. São desrespeitadas regras não apenas de processo, mas as relacionadas a direitos fundamentais (v.g., invasão de domicílio, violação de sigilo, subtração de documentos, escuta clandestina, constrangimento físico ou moral para obtenção de confissões etc.).

Há *ilicitude formal* quando a prova decorre da forma ilegítima pela qual ela se produz, muito embora sua origem seja lícita. Se a questão for ligada à lógica e à finalidade do processo, a proibição terá natureza processual e vem estabelecida por norma processual

⁴ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

⁵ NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

que considera a prova ilegitimamente produzida (exemplos: art. 406 do CPC e arts. 206 e 207 do CPP).”

Segundo Ada Pellegrini Grinover⁶, a produção e a formação da prova subordinam-se às seguintes restrições de conduta: “a) proibição de utilização de fatos que não tenham sido previamente introduzidos pelo juiz no processo e submetidos a debate das partes; b) proibição de utilizar provas formadas fora do processo ou, de qualquer modo, colhidas na ausência das partes; c) obrigação do juiz, quando determine a produção de provas ‘ex-officio’, de submetê-las ao contraditório das partes, as quais devem participar de sua produção e poder de oferecer contraprova. A introdução da prova no processo sem obediência a estas restrições, originadas nos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, irá dar ensejo ao surgimento de vícios formais.

No caso concreto, confira-se que o compartilhamento dos depoimentos colhidos no âmbito da denominada “Operação Lava Jato” foi autorizado pelo próprio Juízo da 13ª Vara Federal de Curitiba nos autos do Processo nº 5054741-77.2015.4.04.7000/PR, sendo que, naquela oportunidade, a autoridade judicial dispôs o seguinte:

“Este Juízo já decidiu, a pedido da autoridade policial e do MPF, por mais de uma vez pelo compartilhamento das provas colhidas na assim denominada Operação Lavajato com a Receita Federal e outros órgãos como o Tribunal de Contas da União e a Controladoria Geral da União.

É crítica recorrente às instituições encarregadas da prevenção e investigação de crimes a falta de adequada cooperação e compartilhamento de informações. Frases como “o Estado desorganizado contra o crime organizado” tornaram-se até mesmo clássicas. A cooperação entre as diversas instituições públicas, com o compartilhamento das informações, é um objetivo político válido e que se impõe caso se pretenda alguma eficácia na investigação e persecução de crimes complexos, como os crimes de colarinho branco ou os crimes praticados por organizações criminosas. Tal objetivo favorece interpretações do sistema legal no sentido de admitir o compartilhamento de provas, desde que preenchidos os requisitos que autorizam a adoção do método especial de investigação e desde que o compartilhamento vise apenas atender ao interesse público.

[...]

No caso do compartilhamento pretendido, resultado de quebras de sigilo bancário de investigados na Operação Lavajato com a Receita Federal, observo que a cobrança regular dos tributos atende ao interesse público e que, por outro lado, a configuração do crime contra a ordem tributária demanda, pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o lançamento tributário. Então o compartilhamento no caso além de servir ao interesse público na regular cobrança dos tributos, também atende a finalidades próprias do processo penal.

Ante o exposto, reitero as decisões anteriores de compartilhamento, defiro o requerido e autorizo o compartilhamento dos documentos bancários que se encontram com o Ministério Público Federal e com a Polícia Federal na assim denominada Operação Lavajato com a Receita Federal, inclusive para os fins solicitados no Ofício 97/2015RFB/ Gabin e contribuintes ali relacionados.”

Além do mais, verifique-se, ainda, que o Procurador-Geral da República havia requerido o levantamento do sigilo e o compartilhamento, com a Receita Federal, das provas

⁶ GRINOVER, Ada Pellegrini. “Prova Emprestada”, Constituição Federal, 15 Anos - Mutação e Evolução: Comentários e Perspectivas. São Paulo: Método, 2003, p. 108

produzidas a partir das respectivas *Colaborações Premiadas* de Alberto Youssef, Rafael Ângulo Lopez e Ricardo Pessoa, sendo que o então Ministro Teori Zavacki, entendeu por atender tal pedido e, também, acabou deferindo o afastamento dos sigilos bancário e fiscal e o compartilhamento de tais dados com a Receita Federal. Logo, se o próprio Judiciário autorizou que as provas produzidas no âmbito de processos criminais fossem compartilhadas com a Receita, decerto que não haverá qualquer ilegalidade se a Receita Federal entender por dar início a procedimentos fiscalizatórios com base em provas tais.

A rigor, reconheça-se que a jurisprudência deste Conselho Administrativo tem sustentado que os acordos de colaboração premiada firmados nos termos da Lei n.º 12.850, de 02 de agosto de 2013, não constituem meios de provas na esfera do processo administrativo fiscal, já que, enquanto a autoridade fiscal tem a competência de fiscalizar e apurar o (des)cumprimento das obrigações tributárias, a autoridade policial – é aqui que os acordos de colaboração premiada são firmados – tem a competência de averiguar as condutas criminosas e, inclusive, aquelas perpetradas contra a ordem tributária. Confira-se:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015

[...]

PROVA. COLABORAÇÃO PREMIADA. CONVICÇÃO DO JULGADOR.

Válida a conclusão da autoridade julgadora de 1ª instância no sentido de que, *malgrado a colaboração premiada (Lei n.º 12.850, de 2013) não se constituir em meio de prova, a convicção do julgador não lhe é imune; mormente quando os depoimentos dos diversos atores envolvidos na delação apontam para a mesma direção.*

[...]

(Processo n.º 10580.723816/2017-31. Acórdão n.º 1402-003.893. Conselheiro(a) Relator(a) Edeli Pereira Bessa. Sessão de 16/05/2019. Acórdão publicado em 04/06/2019).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

[...]

COLABORAÇÃO PREMIADA. BENEFÍCIOS DA LEI N.º 12.850/2013. APROVEITAMENTO NA ESFERA TRIBUTÁRIA. NÃO CABIMENTO.

Compete a autoridade fiscal apurar o descumprimento de obrigações tributárias pelo sujeito passivo, enquanto que pela autoridade policial os crimes contra a ordem tributária por ausência de previsão legal.

[...]

(Processo n.º 10314.722963/2017-34. Acórdão n.º 3002-001.372. Conselheiro(a) Relator(a) Sabrina Coutinho Barbosa. Sessão de 16/07/2020. Acórdão publicado em 10/08/2020).”

Por mais que existam indícios ou provas constituídos no âmbito penal que gravitem em torno do recorrente e possam apontar para a prática delituosa a qual transcende, no caso, do âmbito criminal para o campo tributário, é preciso que, ainda assim – foi nesse sentido

que afirmei inicialmente –, a autoridade fiscal comprove a ocorrência do fato gerador nos termos do artigo 142 do CTN e que o auto esteja instruído com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, de acordo com o que determina o artigo 9º, *caput* do Decreto nº 70.235/72. E foi exatamente isso que ocorreu no caso concreto.

Esse entendimento encontra amparo na própria jurisprudência deste Conselho Administrativo, conforme se observa da ementa reproduzida abaixo:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

GLOSA DE DESPESAS. PROVA. DEPOIMENTOS. NEXO PROBATÓRIO. LIAME. INOCORRÊNCIA.

No processo tributário, salvo as hipóteses presuntivas previstas em lei, incube ao Fisco provar a ocorrência do fato gerador; o auto de infração deve estar instruído com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, nos termos do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1982 (PAF). Na mesma linha, segundo o art. 373 da Lei 13.105, de 2015 (CPC), o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. O que significa dizer, regra geral, que cabe a quem pleiteia, provar os fatos alegados, garantindo-se à outra parte infirmar tal pretensão com outros elementos probatórios.

Por mais que existam indícios que gravitem em torno dos envolvidos é preciso um nexo probatório, um liame, que os conecte à prática do ilícito para fins de glosa de despesa. Em se tratando de hipótese diversa de presunção, não basta a fiscalização deduzir a existência da irregularidade é necessário prová-la no caso concreto.

(Processo nº 13855.720980/2017-16. Acórdão nº 1201-005.136. Conselheiro Relator Efigênio de Freitas Júnior. Sessão de 20/08/2021. Acórdão publicado em 05/09/2021).”

As esferas criminal e administrativo-fiscal são, via de regra, instâncias independentes e autônomas entre si, sendo que, em determinados casos em que as situações fáticas são idênticas, as provas são compartilhadas e transportadas da esfera penal para o âmbito do processo administrativo fiscal. Mas apenas nas hipótese em que, no âmbito penal, sobrevier decisão judicial, com trânsito em julgado, considerando a ilicitude da produção das provas ou a irregularidade do seu transporte de um processo para o outro para fins de instrução do processo tributário é que essa decisão repercutirá, inevitavelmente, no processo administrativo fiscal, já que a vedação de utilização de provas ilícitas atinge todo e qualquer processo no direito brasileiro.

Em casos tais, o lançamento fiscal deve julgado improcedente porque que o juiz criminal é quem tem competência para, em decisão superveniente, reconhecer a ilicitude da prova emprestada em decorrência da forma como foi produzida – a propósito, note-se que não foi o que ocorreu no caso concreto –, do que resultará na eliminação do respectivo conjunto probatório transportado para o processo administrativo tributário.

É nesse sentido que este tribunal tem sustentado, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2008, 2009

PROVAS EMPRESTADAS. DECISÃO JUDICIAL SUPERVENIENTE. ILICITUDE DAS PROVAS. PROVAS REMANESCENTES REVESTIDAS DE LICITUDE. ALTERAÇÃO DA MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO ORIGINAL. AUTO DE INFRAÇÃO INSUBSISTENTE.

A decisão judicial superveniente que reconhece a ilicitude da prova emprestada, em decorrência da forma como produzida, resulta na eliminação do respectivo conjunto probatório transportado ao processo administrativo tributário. Na hipótese dos autos, uma vez expurgadas as provas ilícitas, a imputação fiscal com fundamento na base probatória remanescente revestida de licitude implicaria um lançamento de ofício com alteração da motivação original, o que não é admissível em sede do contencioso administrativo. Cabe tornar insubsistente o auto de infração quando a motivação adotada para o lançamento do crédito tributário está vinculada, direta ou indiretamente, às provas emprestadas colhidas na esfera criminal, posteriormente reputadas ilícitas.

(Processo n.º 10580.731723/2012-76. Acórdão n.º 2401-007.102. Conselheiro Relator Cleberson Alex Firess. Sessão de 05/11/2019. Acórdão publicado em 06/01/2020).”

O fato é que o presente lançamento não foi lavrado com base direta e/ou por derivação em provas colacionadas e constituídas no âmbito penal, tal como o recorrente leva a crer. Ao revés, o procedimento fiscalizatório que lastreia o presente Auto de Infração pode ter sido inaugurado, isso sim, a partir dos elementos fáticos ali levantados.

Em outras palavras, as provas constituídas no âmbito penal podem ter desencadeado ou provocado, enquanto ponto de partida, a investigação tributária, mas isso não significa dizer que tais elementos acabaram por embasar o lançamento tributário aqui discutido, o qual, repita-se, foi realizado com lastro nos elementos fático-jurídicos que foram colhidos e apurados no curso do procedimento fiscal. Quer dizer, o presente lançamento se sustenta no todo independentemente dos elementos fático-jurídicos e provas que restaram apurados e constituídos no âmbito criminal, porque, como dito, a autoridade reuniu substrato fático suficiente que bem comprova tanto a ocorrência do fato gerador quanto a apuração do ilícito aqui discutidos.

E ainda que, a título argumentativo, imaginássemos que o conjunto probatório produzido no âmbito criminal estivesse por lastrear o presente lançamento, é de se reconhecer que a autoridade fiscal obteve acesso aos elementos fático-jurídicos ali constituídos mediante autorização judicial a qual, a propósito, está totalmente de acordo com o ordenamento jurídico pátrio. E se, portanto, não sobrevier qualquer decisão superveniente no âmbito judicial penal reconhecendo a ilicitude das provas ali colacionadas, à luz do artigo 157 da Lei n.º 11.690, de 09 de junho 2008, seja por violação a normas constitucionais, seja por afronta a normas legais, decerto que não caberá a esta autoridade administrativo-fiscal fazê-lo, já que sua competência se resume a julgar os processos de exigências de tributos, nos termos do artigo 25, inciso II do Decreto n.º 70.235/72⁷, que, no final, compreende a tarefa de verificar se o lançamento, enquanto norma individual e concreta, foi realizado com observância estrita aos requisitos previstos nos artigos 142 do CTN e 9º, *caput*, 10 e 11 do Decreto n.º 70/235/72.

De toda sorte, o que deve restar claro é que não há, no caso, qualquer nulidade do Auto de Infração em razão da ilegalidade direta e por derivação das provas, tal como o recorrente leva a crer, já que as provas que lastreiam e dão substrato fático ao Auto de Infração foram

⁷ Cf. Decreto n.º 70.235/72. Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (...) II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial.

produzidas pela própria autoridade autuante no bojo do procedimento fiscalizatório e, por si só, sustentam o lançamento no todo, independentemente das provas que foram colhidas no âmbito criminal.

Considerando, portanto, que o Auto de Infração aqui discutido tem por lastro os elementos fático-jurídicos que foram constituídos pela própria autoridade fiscal no curso do procedimento fiscalizatório, os quais, a propósito, são autônomos e sustentam, por si só, o próprio lançamento no todo, entendo que não houve, no caso, qualquer afronta ao artigo 142 do CTN e muito menos ao artigo 9, *caput* do Decreto n.º 70.235/72. O acervo probatório produzido pela própria autoridade fiscal no bojo do procedimento fiscalizatório é um tanto robusto e, por isso mesmo, sustenta, de per si, o lançamento tributário aqui discutido.

Por todas essas razões, concluo pelo não acolhimento da preliminar tal qual formulada.

(b) Do desentranhamento do Inquérito Policial e da invasão da competência constitucional do Supremo Tribunal Federal

Já a alegação de nulidade em razão de que o lançamento encontra-se lastreado exclusivamente em elementos de investigação criminal ou deles derivados e que, portanto, houve invasão da competência do Supremo Tribunal Federal - STF por parte da autoridade fiscal pode ser sintetizada a partir dos seguintes trechos:

- Que há outra nulidade evidente lastreada na insuficiência das “provas” versadas nos autos, uma vez que são decorrentes de meros elementos indiciários colhidos no curso de investigações policiais, desprovidos do poder probatório definitivo;
- Que ao transcrever longamente ilações feitas por delatores sobre as quais não houve decisão definitiva por parte do Supremo Tribunal Federal, a autoridade autuante lança mão de tal expediente com o fim exclusivo de “contextualizar” o lançamento de ofício e, especialmente, qualificar a multa de ofício aqui discutida, sendo que tal expediente apenas demonstra que a autoridade autuante acabou por realizar lançamento desprovido de provas e, o que é mais grave, ultrapassando a competência que lhe cabe, acabou por invadir e usurpar a competência do STF, o qual, a propósito, é o único órgão judicante constitucionalmente competente para apreciar e cancelar a veracidade das ilações versadas nas respectivas declarações; e
- Que a nulidade do presente lançamento deve ser reconhecida, uma vez que baseado, exclusivamente, em elementos de investigação criminal ou deles derivados os quais se encontram pendentes de apreciação pelo STF, ou, ainda, que, de acordo com o princípio da eventualidade, seja determinado o desentranhamento, nestes autos, de toda e qualquer referência à investigação criminal a fim de assegurar que o lançamento seja apreciado e revisto livremente e de forma independentemente pelas autoridade competente.

Tal como anotei no tópico anterior, ainda que o procedimento fiscalizatório que lastreia a presente autuação fiscal tenha sido desencadeado a partir dos elementos fático-jurídicos constituídos no âmbito penal que, a rigor, foram legalmente compartilhados com a autoridade lançadora – e por mais que existam ali indícios ou provas que apontam para a prática delituosa cometida pelo recorrente –, o fato é que a autoridade, em observância ao princípio da verdade material que rege o processo administrativo, lavrou o presente Auto de Infração com base nos elementos probatórios que foram constituídos no bojo da própria ação fiscal.

A propósito, perceba-se que a autoridade fiscal, visando comprovar a ocorrência do fato gerador e buscando instruir o presente auto de infração com elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, efetuou várias diligências e intimações fiscais realizadas tanto em face do recorrente quanto em face das empresas TV Gazeta de Alagoas, Gazeta de Alagoas e Água Branca Participações Ltda., bem como em face das demais pessoas, físicas e jurídicas, que, por uma razão ou outra, apresentavam ligação com o ora recorrente e com a matéria constante dos autos

O ponto que deve restar patente é que os elementos probatórios constituídos pela autoridade lançadora no curso do procedimento fiscalizatório compõem, por assim dizer, um acervo probatório um tanto robusto que, no final, bem comprova a prática das infrações à legislação tributária por parte do recorrente. Aliás, repita-se que os elementos probatórios constituídos no bojo da ação fiscal sustentam, por si só, e no todo, o lançamento aqui discutido, independentemente das provas que foram legalmente compartilhadas com a autoridade fiscal.

Agora, se o lançamento se sustentasse exclusivamente ou, ao menos indiretamente, em elementos probatórios (p. ex., acordos de colaboração premiada, depoimentos criminais etc.) que foram constituídos no âmbito penal – entenda-se tal premissa apenas a título argumentativo, porque ela não se sustenta por quaisquer perspectivas –, aí, sim, poderíamos pactuar do entendimento formulado pelo recorrente no sentido de que o presente lançamento baseou-se em elementos indiciários e probatórios colhidos no curso de investigações policiais os quais, a rigor, são desprovidos do poder probatório definitivo. Mas não foi o que ocorreu no caso concreto. E tal como afirmei anteriormente, reafirme-se que os acordos de colaboração premiada firmados nos termos da Lei nº 12.850, de 02 de agosto de 2013, não constituem meios de provas na esfera do processo administrativo fiscal.

Observe-se, ainda, que a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal rejeitou as preliminares arguidas pelo ora recorrente, conforme se verifica da análise do Acórdão referente ao inquérito 4112, datado do dia 22/08/2017, publicado em 10/11/2017, e que está disponível no sítio do Supremo Tribunal Federal. No TVF, consta trechos dessa Decisão. A rigor, note-se que a fiscalização destacou que o Ministro Relator considerou sem qualquer razão o argumento do ora recorrente no sentido de que seriam nulas a busca e apreensão realizada na GFD Investimentos Ltda e as provas colhidas, bem como considerou que não existiam vícios nas decisões proferidas na Ação Cautelar nº 3.870 que determinaram o afastamento dos sigilos fiscal e bancário dos acusados.

No caso, é de se reconhecer que a autoridade administrativa em nenhum momento invadiu a competência do Supremo Tribunal Federal, mas apenas buscou verificar se houve omissão de rendimento, obedecendo, portanto, o próprio artigo 142 do Código Tributário Nacional. As esferas judicial e administrativa são independentes, sem contar que o compartilhamento das provas que foram colhidas no âmbito criminal foi devida e regularmente autorizado pelas próprias autoridades judiciárias.

De toda sorte, tem-se que a partir das várias diligências e intimações fiscais aqui realizadas, a autoridade fiscal acabou logrando êxito em comprovar a ocorrência do fato gerador nos termos do artigo 142 do CTN e a ocorrência das infrações à legislação tributária, de acordo com o que prescreve o artigo 9º, caput do Decreto nº 70.235/72.

Logo, e diferentemente da linha de defesa sustentada pelo recorrente, a presente autuação não se encontra baseada exclusiva ou, ao menos indiretamente, em elementos probatório colhidos tanto no âmbito de processos criminais quanto no campo de investigações criminais. Ao revés, os elementos fático-jurídicos que foram constituídos no curso do procedimento fiscalizatório e que, no final, embasam e dão suporte ao presente lançamento bem comprovam a prática das infrações à legislação tributária cometidas pelo recorrente e, por isso mesmo, sustentam, por si só, e no todo, o lançamento aqui discutido, independentemente das provas que, a propósito, foram legalmente compartilhadas com a autoridade fiscal.

Com base em tais fundamentos, entendo por rejeitar a preliminar tal qual formulada, consignando, ainda, e em senda conclusiva, que não há necessidade e, sobretudo, fundamento jurídico para que seja determinado o desentranhamento, no caso, de toda e qualquer referência à investigação criminal.

(c) Da nulidade em razão da quebra do sigilo bancário e da inobservância do procedimento da lei nº 9.430/96

O recorrente também sustenta a nulidade do auto de infração com fundamento na quebra de sigilo bancário e em decorrência da inobservância do procedimento previsto na Lei nº 9.430/96 com base nos seguintes argumentos:

- Que, no caso, não se pode refutar a ilegalidade direta da quebra do sigilo bancário do recorrente, já que foram compartilhados documentos obtidos no âmbito de investigação criminal cuja ilicitude é objeto de análise por parte do Poder Judiciário, já que, conforme bem versado pelo ora recorrente perante o Supremo Tribunal Federal, foi requerido e concedido o afastamento do seu sigilo bancário sem que tivesse sido concedido o direito de se manifestar acerca dos fatos que vinham sendo levantados nas diligências realizadas;
- Que, no caso, houve um atropelo processual que acabou por aniquilar direito fundamental do contribuinte sem que tenha havido, portanto, qualquer Requisição de Movimentação Financeira (RMF) ou mesmo sem que os procedimentos previstos na Lei nº 9.430/96 tenham sido adotados; e
- Que seja reconhecida a ilegalidade das provas versadas nestes autos, pelo que se requer o reconhecimento da nulidade integral do lançamento ou, no mínimo, a necessidade de sobrestamento deste processo até análise definitiva por parte do Supremo Tribunal Federal a respeito da legitimidade do procedimento que originou o presente lançamento.

Em relação a essa alegação de que houve ilegalidade direta em decorrência da quebra de sigilo bancário do ora recorrente, frise-se, de logo, que o lançamento aqui discutido também não se mostra viciado em virtude das informações bancárias não terem sido obtidas por Requisição de Movimentação Financeira (RMF).

Tais informações, aliás, foram compartilhadas com a Receita Federal por autorização de decisão judicial, sem contar que, no caso concreto, a própria autoridade fiscal, em observância ao princípio da verdade material que rege o processo administrativo fiscal, comprovação a ocorrências dos fatos aqui discutidos, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, e, com base nos elementos fático-jurídicos colhidos no bojo do procedimento fiscalizatório, acabou comprovação às infrações à legislação tributária objeto da autuação que ora se discute, em perfeita consonância com o artigo 9º do Decreto nº 70.235/72.

Observe-se, ainda, que o compartilhamento de dados bancários da TV Gazeta está amparado em decisão judicial, como restou bem destacado no TVF. A fiscalização expôs no TVF, com minúcias, as datas e valores de depósitos bancários efetuados nas contas da referida empresa sem comprovação de origem. As cópias dos dados bancários compartilhados em formado xlsx da empresa, os quais foram devidamente analisados pela fiscalização, foram juntados aos autos, de modo que o contribuinte poderia ter solicitado cópias durante o prazo de impugnação. Registre-se, ainda, que as informações constantes dos extratos bancários em relação aos depósitos em dinheiro em contas correntes sem comprovação de origem da TV Gazeta foram registradas em planilhas anexas ao TVF.

A despeito de a fiscalização ter se reportado a fatos e documentos referentes a períodos que não são objeto do presente lançamento não é o suficiente para macular o lançamento. De todo modo, ainda que a presente autuação tenha sido iniciada com base em elementos fáticos constituídos no âmbito da denominada “Operação Lava Jato” e demais processos criminais, decerto que a autoridade fiscal lavrou o presente Auto de Infração a partir de elementos probatórios que foram constituídos no bojo do procedimento fiscalizatório, em decorrência das várias diligências e intimações fiscais realizadas tanto em face do recorrente quanto em face da TV Gazeta, bem como em face das demais pessoas, físicas e jurídicas, que, por uma razão ou outra, apresentavam ligação com o ora recorrente e com a matéria fática constante dos autos.

As provas que lastreiam e dão substrato fático ao Auto de Infração foram produzidas pela própria autoridade autuante no bojo do procedimento fiscalizatório e, por si só, sustentam o lançamento no todo, independentemente das provas que foram colhidas no âmbito criminal, as quais, aliás, foram, por força de decisão judicial, regularmente compartilhadas com a Receita Federal.

Em senda conclusiva, registre-se que não há motivos jurídicos para determinar o sobrestamento deste processo até análise definitiva por parte do Supremo Tribunal Federal a respeito da legitimidade do procedimento que originou o presente lançamento, já que, no caso concreto, a autoridade fiscal comprovou a ocorrência do fato gerador e as respectivas infrações à legislação tributária a partir do acervo probatório produzido no bojo do procedimento fiscalizatório, o qual, a rigor, é um tanto robusto e, por isso mesmo, sustenta, de per si, o próprio lançamento tributário.

Com base em tais fundamentos, entendo por rejeitar a preliminar de nulidade tal qual formulada no sentido de que houve ilegalidade direta em decorrência da quebra de sigilo bancário.

(d) Da nulidade do Auto de Infração por erro na determinação do aspecto temporal do fato gerador

Dando continuidade à análise das questões preliminares, percebe-se que a alegação de nulidade do auto de infração por suposto erro na determinação do aspecto temporal do fato gerador pode ser bem sintetizada a partir das seguintes questões:

- Que consta do Auto de Infração que a determinação do aspecto temporal do fato gerador ocorreu mensalmente, isto é, nos dias 31/01/2011, 28/02/2011, 31/03/2011, 30/04/2011, 30/05/2011, 30/06/2011, 31/07/2011, 31/08/2011, 30/09/2011, 31/10/2011, 30/11/2011 e 31/12/2011, contudo é de se reconhecer que se trata de determinação equivocada que contraria, inclusive, o entendimento perfilhado na Súmula CARF nº 38, que dispõe que “*o fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário*”;
- Que a nulidade integral da autuação ser declarada na medida em que a autoridade autuante não identificou adequadamente a ocorrência do fato gerador, nos termos dos artigos 142, caput do CTN e 10, inciso III do Decreto nº 70.235/72, que exige a “*descrição do fato*” que ensejou a autuação, de tal sorte que o erro na determinação do momento da ocorrência do fato leva à nulidade do Auto de Infração, de modo que o erro no fato gerador acaba resultando em vício material que, portanto, deve ser reconhecido; e
- Que caso se entenda que o lançamento foi realizado corretamente de acordo com a apuração mensal do imposto, seria de rigor o reconhecimento da decadência de todos os lançamentos relativos aos meses de janeiro a novembro de 2011, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN, já que não há se falar na aplicação do artigo 173, inciso I, uma vez que infundada a aplicação da multa qualificada ocorreu equivocadamente, como restará demonstrado adiante, bem como a existência de antecipações do imposto de renda com as retenções efetuadas pelo Senado Federal.

É preciso consignar, de plano, que nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional⁸, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. Veja-se:

“Lei nº 5.172/66

⁸ Cf. Lei n. 5.172/66, Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001).”

Pelo que se observa, o entendimento do significado jurídico das expressões *disponibilidade econômica ou jurídica* é um tanto relevante porque a incidência do imposto não ocorre apenas a partir da existência de riqueza, sendo necessário, antes, que haja a disponibilidade – jurídica ou econômica – da renda ou do provento de qualquer natureza.

Pois bem. Segundo consta no Dicionário Aurélio, o termo *disponibilidade* corresponde a “*qualidade ou estado do que é disponível*” ou é a “*qualidade dos valores e títulos integrantes do ativo dum comerciante, que podem ser prontamente convertidos em numerário*”, de modo que *disponível* será aquilo “*de que se pode dispor*” ou o “*que se pode negociar (títulos e mercadorias) e transferir imediatamente para o patrimônio do comprador*”. Dispor é vocábulo que possui diversos significados, dentre eles os de “*empregar, aproveitar, utilizar*” e “*usar livremente, fazer o que se quer*”.

Nas palavras de Alcides Jorge Costa⁹,

“Disponibilidade é a qualidade do que é disponível. Disponível é aquilo de que se pode dispor. Entre as diversas acepções de dispor, as que podem aplicar-se à renda são: empregar, aproveitar, servir-se, utilizar-se, lançar mão de, usar. Assim, quando se fala em aquisição de disponibilidade de renda deve entender-se aquisição de renda que pode ser empregada, aproveitada, utilizada, etc”.

O conceito de *disponibilidade* remete ao direito de propriedade tal qual enunciado pelo artigo 1.228 do Código Civil¹⁰, que, no caso, dispõe sobre as prerrogativas do proprietário de usar, gozar e dispor de seus bens. Ao lado do *jus utendi* e do *jus fruendi*, exsurge o *jus abutendi* como a prerrogativa de alienar ou transferir o bem a terceiros, bem assim de dividi-lo ou gravá-lo.

Ao se referir à aquisição de *disponibilidade econômica* ou *jurídica*, o Código Tributário Nacional quer deixar claro que a renda ou os proventos podem ser os que foram *pagos* ou simplesmente *creditados*. A disponibilidade econômica, pois, decorre do *recebimento* do valor que vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte, enquanto que a disponibilidade jurídica decorre do simples *crédito* desse valor, do qual o contribuinte passa a dispor juridicamente, embora não lhe esteja ainda em mãos. Em outras palavras, entende-se por *disponibilidade econômica* a percepção efetiva da renda ou do provento, enquanto que a

⁹ COSTA, Alcides Jorge. Imposto sobre a renda... RDT 40/105.

¹⁰ Cf. Lei n. 10.406/2002, Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

disponibilidade jurídica diz respeito à aquisição de um título jurídico que confere direito de percepção de um valor definido, o qual poderá ingressar no patrimônio do contribuinte.

É nesse sentido que Rubens Gomes de Sousa¹¹ sustenta:

“A disponibilidade ‘econômica’ (...) verifica-se quando o titular do acréscimo patrimonial que configura renda o tem em mãos, já separado de sua fonte produtora e fisicamente disponível: num palavra, é o dinheiro em caixa. Ao passo que a disponibilidade ‘jurídica’ (...) verifica-se quando o titular do acréscimo patrimonial que configura renda, sem o ter ainda em mãos separadamente da sua fonte produtora e fisicamente disponível, entretanto já possui um título jurídico apto a habilitá-lo a obter a disponibilidade econômica.”

Em obra especializada sobre o tema, Gisele Lemke¹² assevera que a renda disponível economicamente equivale a toda riqueza nova, consubstanciada em bens ou em dinheiro, livre e usualmente negociada no mercado, enquanto que a *disponibilidade jurídica* corresponde, em síntese, a disponibilidade econômica presumida por força de lei. Confira-se:

“Quanto ao termo ‘disponibilidade’, verifica-se que sua acepção comum é de qualidade do que se pode negociar e transferir imediatamente para o patrimônio do comprador. Não pode esse vocábulo ser utilizado no sentido de título e valores que podem ser *imediatamente* convertidos em dinheiro, pois esse, como visto, é o conceito de disponibilidade financeira. É justamente essa a diferença entre o que é economicamente disponível e o que é financeiramente disponível. Para o primeiro conceito, basta que se tenha riqueza passível de conversão em dinheiro. Para o segundo, é preciso que a riqueza seja passível de imediata conversão em dinheiro.

Portanto, renda disponível economicamente seria toda a riqueza nova, em bens ou em dinheiro, livre e usualmente negociada no mercado. Isso costuma acontecer no que se refere à riqueza consubstanciada em direitos de propriedade.

[...]

A interpretação da locução ‘disponibilidade jurídica’ é matéria complexa, de vez que não há um único significado jurídico para tal expressão, mas vários, pondo-se o problema de se saber qual a melhor interpretação.

[...]

A interpretação que se tem por mais satisfatória para a expressão ‘disponibilidade jurídica’ é a de Bulhões Pedreira, ora apresentada, no sentido de que a disponibilidade jurídica é a disponibilidade econômica presumida por força de lei. A esse resultado não se pode chegar, evidentemente, através de uma interpretação meramente gramatical ou lógico-sistemática. É preciso fazer uso também dos métodos histórico-sociológico e axiológico (ou teleológico), os quais, nesse caso, se confundem um pouco.

Assim, pode-se ler em Bulhões Pedreira (...) que a expressão em tela surgiu para possibilitar a tributação pelo IR sobre rendimentos ainda não recebidos em moeda, mas que estavam à disposição do contribuinte, como era o caso do juros creditados em contas correntes bancárias ou dos lucros creditados aos sócios. Vale dizer, para tributar renda cuja percepção em moeda pelo contribuinte podia ser seguramente presumida, por depender essa percepção, basicamente, de ato do próprio contribuinte.”

¹¹ SOUSA, Rubens Gomes de. Pareceres 1 – Imposto de Renda. Resenha Tributária, 1975, p. 248.

¹² LEMKE, Gisele. Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Dialética, 1998, p. 110/115.

Seguindo essa linha de raciocínio, o fato é que ainda que a Lei nº 7.713/88 tenha pretendido encampar a chamada tributação em “bases correntes” mensal ao definir em seu artigo 2º que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos”, o imposto não se confirmou como sendo devido de forma mensal. A lei traduzia a intenção da administração tributária em acabar com a sistemática das *Declarações de Ajuste Anual*, o que, de fato, não foi o que aconteceu. A rigor, registre-se que o imposto de renda devido mensalmente pelas pessoas físicas se refere aos recolhimentos que devem ser realizados de forma antecipada.

Acrescente-se, ainda, que, posteriormente, foi publicada a Lei nº 8.134/90 que em seu artigo 2º estabelece que “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.”¹³ Muito embora o legislador continue por determinar que o IRPF é devido à medida que os rendimentos e ganhos de capital são percebidos, decerto que tal norma não pode ser interpretada literalmente. O que o dispositivo determina não é que ocorra a incidência imediata do IRPF sobre o recebimento de rendimentos. Ao contrário, o preceptivo legal consagra, isso sim, o critério de disponibilidade econômica como um marco a ser considerado para que cada elemento da base de cálculo do gravame seja levado em consideração.

Apesar da literalidade constante dos artigos 2º da Lei nº 7.713/88 e 2º da Lei nº 8.134/90, não seria correto afirmar que o IRPF é devido à medida que os rendimentos são percebidos. Na realidade, o que se pode concluir é que os rendimentos são levados em conta para fins de apuração da base de cálculo do imposto no momento em que são percebidos. Portanto, o saldo do imposto a pagar ou restituir na *Declaração de Ajuste Anual* será apurado mediante aplicação da tabela progressiva anual sobre a base de cálculo apurada, de modo que apenas com a apuração anual do imposto é que é possível conferir se o contribuinte é devedor ou credor da Fazenda Nacional.

Portanto, não se pode entender que a sistemática de “bases correntes” tal qual prevista na lei significa que o imposto incide paulatinamente a cada oportunidade em que o contribuinte percebe renda ou provento. Se o fato só se subsume à norma e deflagra a incidência do imposto com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, apenas no momento em que se puder apurar a existência da *renda líquida* e do respectivo *quantum* é que poderemos afirmar se houve ou não a efetiva aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou provento imprescindível à respectiva tributação.

Consoante as lições de Mary Elbe Queiroz¹⁴, a sistemática de “bases correntes” deve ser interpretada *cum grano salis*:

“A sistemática de ‘bases correntes’ como forma de tributação, tanto das pessoas físicas como das pessoas jurídicas, tem por escopo a tributação das rendas ou proventos à medida que esses vão sendo auferidos.

Trata-se, indiscutivelmente, de disposição expressa em lei. Contudo, a interpretação a ser adotada e a mais consentânea com o conjunto estrutural previsto no ordenamento jurídico brasileiro, é de que tal sistemática veio permitir, apenas, que a ocorrência do fato gerador do imposto pudesse acontecer em lapso de tempo menor do que o período anual anteriormente vigente. Sob a ótica do Fisco, todavia, tal prescrição tem por

¹³ Essa previsão é reproduzida no artigo 2º, § 2º do Decreto n. 3.000/99.

¹⁴ QUEIROZ, Mary Elbe. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transacional, lançamento, apreciações críticas. Barueri: Manole, 2004, p. 134-135.

objetivo possibilitar a exigência de ‘antecipações’, momento em que, segundo a Administração Tributária, teria ocorrido o fato gerador do IR.

Tal sistemática jamais poderá ser compreendida como autorização legal que permita a realização do fato gerador do IR a cada ingresso de valor ou receita percebida no curso do ano-calendário de sua ocorrência, pois, do contrário estar-se-ia desvirtuando a hipótese de incidência constante na lei, bem assim o próprio conceito constitucional de renda ou proventos, visualizado como acréscimo patrimonial.

Essa forma de incidência não deverá ser considerada como uma permissão para que as rendas ou proventos sejam tributados de imediato, no momento de qualquer ingresso, uma vez que o fato gerador do tributo não é o ingresso de valores, mas sim, a aquisição da disponibilidade de renda ou provento, esses considerados como um *plus*, como até aqui já ficou demonstrado à exaustão.

[...]

Adotar-se outro entendimento seria afrontar os princípios da igualdade, legalidade, capacidade contributiva, pessoalidade, generalidade e progressividade a que está, irremediavelmente, submetida a incidência do Imposto sobre a Renda, pois, no momento dos ingressos, ainda não se tem como aferir se houve acréscimos e do quanto percebido qual o valor que, efetivamente, se refere a ‘acrécimo’ ou lucro, como colocado na lei.” (grifei).

Nesse contexto, note-se que a jurisprudência deste Conselho Administrativo é uníssona no sentido de considerar que o fato gerador do Imposto sobre a Renda é complexo, já que somente se aperfeiçoará no momento em que se completa o período de apuração dos rendimentos e deduções, ou seja, no dia 31 de dezembro do correspondente ano-calendário. Veja-se:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário:2001, 2002, 2003, 2004

[...]

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS EXTERIOR. TRIBUTO SUJEITO AO AJUSTE ANUAL DA DIRPF. DECADÊNCIA MENSAL. NÃO APLICABILIDADE. FATO GERADOR COMPLEXIVO. JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE.

De conformidade com a jurisprudência consolidada neste Colegiado, tratando-se de tributo sujeito ao ajuste anual na DIRPF, ainda que submetidas a antecipações mensais no decorrer do período, o fato gerador do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF, exigido a partir da omissão de rendimentos é complexo, operando-se em 31 de dezembro do correspondente ano-calendário, contando-se o prazo decadencial para constituição do crédito tributário a partir daquela data.

(Processo nº 10830.006705/200615. Acórdão nº 9202-01.976, Conselheiro Relator Rycardo Henrique Magalhães Oliveira. Sessão de 15.02.2012. Publicado em 18.04.2012).”

Além disso, registre-se que há muito que este Tribunal vem entendendo que na Lei Ordinária que institui a incidência do Imposto sobre a Renda das pessoas físicas inexistente qualquer comando expresso no sentido de que se trata de exigência isolada e definitiva, devendo-se aplicar, pois, a regra geral do imposto consubstanciada na sistemática de tributação anual por

ocasião do ajuste, considerando-se ocorrido o fato gerador do imposto em 31 de dezembro do respectivo ano-base¹⁵.

O que deve restar claro, portanto, é que o fato gerador do Imposto sobre a Renda é complexo e ocorre apenas em 31 de dezembro de cada ano-calendário, já que é aí que a apuração dos rendimentos e deduções poderá ser realizada por completo.

Aliás, é nesse sentido que prescreve a Súmula CARF n.º 38, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Súmula CARF n.º 38

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).”

Tendo em vista que o fato gerador do imposto sobre a renda é complexo, os rendimentos são levados em conta para fins de apuração apenas da base de cálculo do imposto no momento em que são percebidos, sendo que o saldo do imposto a pagar ou restituir na *Declaração de Ajuste Anual* será apurado apenas no dia 31 de dezembro do respectivo ano-calendário. É aí que ocorre o fato gerador do imposto sobre a renda.

Com base em tais fundamentos, é de se reconhecer que, diferentemente do que o recorrente leva a crer, a autoridade autuante não concluiu que o fato gerador do imposto sobre a renda ocorreu mensalmente.

A despeito de constar na *Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal* que o fato gerador ocorrera nos respectivos meses ali consignados, o que se tem, na verdade, é que tais datas dizem respeito ao momento em que os rendimentos foram percebidos e que, sobretudo, foram levados em consideração para fins de apuração da base de cálculo do imposto, e não que o fato gerador tenha ocorrido mensalmente nas respectivas datas de acordo com a sistemática de “bases correntes”. O fato gerador do imposto não é o ingresso dos valores, mas, sim, a aquisição da disponibilidade – jurídica ou econômica – da renda ou provento. E não poderia ser diferente, porque no momento do ingresso dos rendimentos ainda não se tem como aferir se houve acréscimo e do quanto percebido qual o valor que, efetivamente a acréscimo, enquanto renda líquida.

Portanto, não há qualquer nulidade do auto de infração no que diz com a eleição do aspecto temporal do imposto sobre a renda, restando-se concluir, pois, que a autoridade fiscal identificou adequadamente a ocorrência do fato gerador à luz do artigo 142 do Código Tributário Nacional, combinado com o artigo 10, inciso III do Decreto n.º 70.235/72¹⁶ e demais dispositivos normativos constantes da legislação de regência do imposto.

Considerando-se, pois, que, no caso, o fato gerador do IPRF ocorre tão-somente no dia 31 de cada ano-calendário, resta-nos, agora, verificar se, de fato, a regra de decadência prevista no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, cuja redação segue reproduzida a seguir, deve ser aplicada no caso concreto. Confira-se:

¹⁵ Cf. Acórdão da CSRF n. 04-00.627, relatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo.

¹⁶ Cf. Decreto n. 70.235/72, Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente: III - a descrição do fato.

“Lei nº 5.172/66**SEÇÃO II - Modalidades de Lançamento**

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.

[...]

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

Pois bem. Ao apreciar o Recurso Especial nº 973.733/SC, julgado sob a sistemática do artigo 543-C do CPC/1973, o Superior Tribunal de Justiça – STJ acabou decidindo que o prazo de decadência previsto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional deve ser aplicado apenas nas hipóteses em que o sujeito passivo antecipa o pagamento do tributo e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação. Confira-se:

“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 incoorre, 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 imponible, 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.

(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)."

A rigor, o STJ acabou decidindo por fixar a tese do Tema Repetitivo n.º 163 nos seguintes termos:

“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 ocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.”

De acordo com tal entendimento, a regra de decadência prevista no artigo 150, § 4º do CTN só deve ser aplicada nos casos em que o sujeito passivo tiver antecipado pagamento do imposto e não houver comprovação de que tenha atuado com dolo, fraude ou simulação, porque, do contrário, prevalecerá a regra decadencial constante do artigo 173, inciso I do CTN¹⁷.

É de se reconhecer que os entendimentos fixados pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal no sentido de que o Imposto de Renda incidente sobre verbas recebidas acumuladamente deve observar o regime de competência e que o imposto aí deve ser calculado com base nas tabelas e alíquotas vigentes à época em que os valores deveriam ter sido recebidos devem ser aqui reproduzidos por força do artigo 62, § 2º do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela MF n.º 343, de 09 junho de 2015. Confira-se:

“Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015

“**Art. 62.** Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de

¹⁷ Cf. Lei n.º 5.172/66. 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;

2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).”

Tanto é assim que a jurisprudência deste Tribunal Administrativo é uníssona no sentido de aplicar a regra decadencial prevista no artigo 150, § 4º do CTN nas hipóteses em que o sujeito passivo antecipa o pagamento do imposto e não houver comprovação de que tenha agido com dolo, fraude ou simulação, conforme se pode verificar da ementa reproduzida abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 1999

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. FATO GERADOR EM 31 DE DEZEMBRO.

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

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

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

[...]

(Processo nº 19647.013453/2004-61. Acórdão nº 2401-006.080, Conselheiro Relator Rayd Santana Ferreira. Sessão de 12.03.2019. Publicado em 08.04.2019).”

A propósito, note-se que esse também tem sido o entendimento dessa turma julgadora, conforme se observa do precedente abaixo reproduzido:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 2003

DECADÊNCIA. RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL. FATO GERADOR COMPLEXIVO.

O direito de a Fazenda lançar o Imposto de Renda Pessoa Física devido no ajuste anual decai após cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador que, por ser considerado complexivo, se perfaz em 31 de dezembro de cada ano, desde que não seja constada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

[...]

(Processo nº 13.116.002.686/2007-01. Acórdão nº 2201-005.059, Conselheiro Relator Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Sessão de 14.03.2019. Publicado em 04.04.2019).”

No caso em apreço, destaque-se que a autoridade fiscal acabou constatando que o sujeito passivo agiu com dolo, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, do que se conclui, portanto, que a regra aplicável à hipótese dos autos é aquela constante do artigo 173,

inciso I do Código Tributário Nacional, cujo termo inicial de contagem do prazo decadencial será o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A descrição contida no Termo de Verificação Fiscal acerca da aplicação da multa de ofício qualificada de 75% – consigne-se, por ora, que esse ponto será tratado oportunamente – não deixa dúvida de que o autuado agiu dolosamente com o intuito de sonegar a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, tendo agido em conluio com outras pessoas físicas e jurídicas, razão pela qual não se pode aplicar, no caso concreto, a regra decadencial prevista no referido artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

A título de informação, registre-se que este Tribunal Administrativo tem o entendimento sumulado no sentido de que a contagem do prazo decadencial será realizada à luz do artigo 150, § 4º do CTN nas hipóteses em que restar caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. É ver-se:

“Súmula CARF n.º 72

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

Decerto que o saldo do imposto a pagar decorrente do ajuste anual no que diz com o ano-calendário 2011 só poderia ter sido constituído a partir de maio de 2012, em face do prazo legal relativo ao pagamento do imposto e correspondente à apresentação da declaração de ajuste anual, de modo que a contagem do prazo decadencial teve início em 01/01/2013 – esse o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado – e expirar-se-ia apenas em 31/12/2017. E, aí, como a ciência do lançamento aqui discutido ocorreu em 07/12/2016, não há se falar na ocorrência da decadência. E ainda que a contagem do prazo fosse realizada à luz do artigo 150, § 4º do CTN, a decadência também não restaria configurada, já que o prazo iniciar-se-ia em 31/12/2011 e findar-se-ia apenas em 31/12/2016.

Com fundamento nessa linha argumentativa, entendo por rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração por erro na determinação do aspecto temporal do fato gerador.

(e) Da nulidade do Auto de Infração em razão de erro no enquadramento legal da infração

O recorrente também sustenta a nulidade do Auto de Infração em razão de suposto erro no enquadramento legal da infração com base nos seguintes pontos:

- Que de tudo quanto exposto no TVF, note-se que, em relação à primeira infração, a autoridade fiscal identificou depósitos nas contas da TV Gazeta de Alagoas cujo real beneficiário foi o recorrente, sendo que, no caso, não houve a desqualificação do mútuo existente entre a TV Gazeta e o recorrente, do que se conclui que, no final, a autoridade acabou imputando ao recorrente a real titularidade dos depósitos identificados na conta corrente da TV Gazeta de Alagoas, cuja origem, ao que parece, não

teria sido comprovada pela empresa quando foi devidamente intimada para tanto;

- Que o motivo do lançamento e a sua base de cálculo coincidem e correspondem, necessariamente, a lançamento fulcrado em depósito bancário, a despeito de não ter sido essa a capitulação legal utilizada;

- Que, à luz da motivação do lançamento, tem-se que se trata, em verdade, de ausência de justificação dos depósitos identificados nas contas correntes da TV Gazeta de Alagoas, de modo que existe, nessa parte, vício insanável na capitulação legal do lançamento, porquanto a fiscalização deixou de fundamentá-lo no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, que é justamente o dispositivo que trata da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, muito embora essa tenha sido a premissa fixada no caso; e

- Que a exigência de fundamentação no artigo 42 da Lei nº 9.430/96 não é um mero detalhe ou mero erro na confecção formal do Auto de Infração, mas, ao contrário, a não inclusão do referido artigo acabou por significar a completa inobservância de todo o procedimento previsto em lei no que diz com a confecção do lançamento de ofício, daí por que, havendo vício na capitulação legal, deve-se reconhecer a nulidade do lançamento nessa parte, por expressa violação ao artigo 10, inciso IV do Decreto nº 70.235/72.

Tal como afirmamos anteriormente, o lançamento é o procedimento administrativo por meio do qual se identifica a ocorrência do fato gerador, determina-se a matéria tributável, calcula-se o montante devido, identifica-se o sujeito passivo e, em sendo o caso, aplica-se a penalidade cabível, nos termos do artigo 142 do CTN, sendo certo que o documento que o formaliza deve constar referência clara a todos esses requisitos, fazendo-se necessário, ainda, a indicação inequívoca e precisa da norma tributária impositiva incidente, de modo que o sujeito passivo possa compreender, com perfeição, as causas de fato e de direito que ensejaram a confecção do procedimento¹⁸.

O instituto do lançamento tributário se enquadra na categoria dos atos administrativos e, enquanto tal, sua identidade estrutural é composta por elementos e pressupostos de existência, os quais, em conjunto, equivalem aos requisitos necessários para que o ato possa ser considerado como integrante do sistema jurídico, enquadrando-se, portanto, na espécie “ato administrativo”. Qualquer vício relacionado a tais elementos não apenas prejudica a validade do ato, mas, antes, acarreta a sua própria existência jurídica. É aí que se insere a motivação do atos administrativos, que nada mais é do que exposição do motivo, ou seja, a formalização dos motivos (abstrato e concreto) relativos a prática do ato administrativo.

Motivo e motivação são duas realidades que não se confundem. Enquanto o motivo é o fato que serve de suporte para a prática do ato, a motivação, por sua vez, é a exposição desse motivo, o que é feito por meio da indicação (i) da norma na qual está previsto, abstratamente, o motivo para a prática do ato, autorizando, pois, a sua produção, (ii) do evento

¹⁸ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

concreto que preenche as características descritas na hipótese da regra abstrata, motivando a prática do ato concretamente e (iii) das provas que demonstram a ocorrência desse evento¹⁹.

É nesse sentido que Eurico Marcos Diniz de Santi²⁰ sustenta ao asseverar que

“(…) não é o motivo do ato sozinho o fato jurídico criador do ato-norma administrativo, nem é o motivo do ato o suposto normativo do ato-norma. *O motivo do ato é pressuposto fático e por tratar-se de fato não pode compor estrutura normativa proposicional.* O que ingressa na estrutura normativa do ato-norma é a sua descrição: a enunciação linguística do motivo do ato. Ou seja, é a motivação que integra a estrutura normativa do ato-norma como seu antecedente normativo, em nexo de causalidade jurídica (imputação) com seu conseqüente normativo: a relação jurídica intranormativa.

A motivação é o antecedente suficiente do conseqüente do ato-norma administrativo. Funciona como descriptor do motivo do ato que é fato jurídico. Implica declarar, além do (i) motivo do ato [fato jurídico], o (ii) fundamento legal (motivo legal) que o torna fato jurídico, bem como, especialmente nos atos discricionários, (iii) as circunstâncias objetivas e subjetivas que permitam a subsunção do motivo do ato ao motivo legal.”

A Teoria da Motivação Determinante confirma a tese de que a motivação do ato administrativo – é aqui que se enquadra o lançamento tributário – é elemento essencial do ato-norma administrativo, de modo que se a motivação é adequada à realidade do fato e do direito o ato norma será válido, sendo que, do contrário, se faltar a motivação, ou esta for falsa, isto é, não corresponder à realidade do motivo do ato ou dela não decorrer nexo de causalidade jurídica com a prescrição do ato-norma (conteúdo), então, por ausência de antecedente normativo, o ato-norma é invalidável²¹.

De toda sorte, destaque-se que a motivação do lançamento tem a ver com a capitulação da matéria tributável nos termos prescritos pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional, combinado com o artigo 10, inciso IV do Decreto nº 70.235/72.

Fixadas essas premissas, verifique-se que, de acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal constante do Auto de Infração e do respectivo Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fiscal indicou corretamente os fundamentos legais das respectivas infrações à legislação tributária aqui discutidas. Afinal, os motivos ou suportes fáticos que ensejaram a infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica não se confundem com os motivos que ensejaram a infração de omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada.

A rigor, note-se que o enquadramento legal das respectivas infrações restou fundamentado nos seguintes dispositivos legais:

Enquadramento legal

Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica: artigos 37, 38, 55, inciso X e 83 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, combinado com o artigo 26 da Lei nº 4.506/64, artigo 3º, parágrafos 1º e 4º da Lei nº 7.713/88, artigo 43 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional) e artigo 1º, inciso VII e parágrafo único da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11; e

¹⁹ FIGUEIREDO, Marina Vieira. Lançamento Tributário: Revisão e seus efeitos. São Paulo: Noeses, 2014, p. 212.

²⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 83-84.

²¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento Tributário. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 84.

Omissão de rendimentos caracterizados por depósitos de origem não comprovada: artigos 37, 38, 83 e 849 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99, artigo 42 da Lei n.º 9.430/96, com redação dada pela Lei n.º 10.637/02, combinado com o artigo 4º da Lei n.º 9.481/97 e, ainda, artigo 1º, inciso VIII e parágrafo único da Lei n.º 11.482/07, incluído pela Lei n.º 12.469/11.

A partir da leitura conjunta dos subitens que compõem o item VII – Infrações Apuradas do TVF é possível verificar, com hialina clareza, que os suportes fáticos indicados pela autoridade fiscal em relação a cada uma das infrações não se confundem, porque, enquanto a infração de omissão de rendimentos caracterizados por depósitos de origem não comprovada apresenta por suporte fático o não esclarecimento, por parte do recorrente, da origem individualizada dos depósitos mesmo depois de ter sido regular e devidamente intimado para tanto, os motivos que ensejaram a apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica referem-se a utilização dos valores que foram depositados nas contas bancárias da empresa TV Gazeta para a realização de pagamentos em nome do recorrente, evidenciando, pois, que os recursos apenas transitavam pelas contas da empresa, mas tinham como destinatário certo, e único beneficiário, o Sr. Fernando Collor. Veja-se:

VII – INFRAÇÕES APURADAS

1 – Depósitos em Contas Bancárias de Fernando Collor de Origem Não Comprovada no ano-calendário de 2011

R\$ 1.202.061,02 (um milhão, duzentos e dois mil, sessenta e um reais e dois centavos) referentes a valores de depósitos efetivados em contas correntes de Fernando Collor, no ano-calendário de 2011, para os quais o contribuinte, devidamente intimado, não esclareceu a origem, conforme demonstrado nos itens V – 1 e VI do presente Termo de Verificação Fiscal e discriminado na Planilha I – Depósitos em Contas Correntes Bancárias de Fernando Collor de Origem Não Comprovada no ano-calendário 2011, em anexo.

Os valores referentes a cada mês são discriminados a seguir.

MÊS	VALOR DOS DEPÓSITOS
JANEIRO	115.667,00
FEVEREIRO	41.899,88
MARÇO	145.505,39
ABRIL	24.325,00
MAIO	23.981,50
JUNHO	177.441,36
JULHO	0,00
AGOSTO	347.500,00
SETEMBRO	222.750,00
OUTUBRO	0,00
NOVEMBRO	55.623,89
DEZEMBRO	42.367,00
TOTAL – 2011	1.202.061,02

2 – Omissão de Rendimentos Recebidos no ano-calendário de 2011

R\$ 3.419.250,00 (três milhões, quatrocentos e dezenove mil, duzentos e cinquenta reais) referentes a valores de depósitos em dinheiro efetivados em contas correntes bancárias da Tv Gazeta, no ano-calendário de 2011, que foram utilizados para

pagamentos em benefício de Fernando Collor, evidenciado que os recursos apenas transitaram pela empresa, mas tinham como destinatário certo, e único beneficiário, Fernando Collor, conforme demonstrado nos itens V – 2 e VI do presente Termo de Verificação Fiscal, e consolidado a seguir.

DATA DO DEPÓSITO	VALOR DOS DEPÓSITOS
JANEIRO	130.000,00
FEVEREIRO	549.900,00
MARÇO	1.121.700,00
ABRIL	300.000,00
MAIO	514.000,00
JULHO	212.000,00
AGOSTO	257.550,00
SETEMBRO	45.000,00
OUTUBRO	140.600,00
NOVEMBRO	148.500,00
TOTAL – 2011	3.419.250,00

3 – Omissão de Rendimentos Recebidos no ano-calendário de 2011

R\$ 4.375.661,67 (quatro milhões, trezentos e setenta e cinco mil, seiscentos e sessenta e um reais e sessenta e sete centavos) referentes a pagamentos efetuados pela Tv Gazeta, no ano-calendário de 2011, em benefício de Fernando Collor, sob a alegação de “mútuo”, sendo que não há elementos mínimos necessários que possam caracterizar o mútuo, ficando evidenciado tratar-se de rendimentos recebidos, conforme demonstrado nos itens V – 3 e VI do presente Termo de Verificação Fiscal, e consolidado a seguir.

MÊS	PAGAMENTO EFETUADOS
JANEIRO	541.682,82
FEVEREIRO	287.360,49
MARÇO	188.957,50
ABRIL	328.691,56
MAIO	520.805,69
JUNHO	422.476,44
JULHO	280.083,86
AGOSTO	307.040,40
SETEMBRO	428.692,55
OUTUBRO	281.800,48
NOVEMBRO	405.340,86
DEZEMBRO	382.729,02
TOTAL – 2011	4.375.661,67

Pelo que se observa, o suporte fático no que diz com a infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada corresponde aos valores de depósitos efetivados em contas correntes do ora recorrente, no ano-calendário de 2011, em relação aos quais ele próprio, tendo sido devidamente intimado, não esclareceu a origem.

Por outro lado, os motivos fáticos que dão lastro à infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica consubstanciam-se no fato de que os valores de depósitos em dinheiro efetivados em contas bancárias da TV Gazeta, no ano-calendário de 2011, foram utilizados para pagamentos em benefício do Sr. Fernando Collor, o que significa que os

recursos apenas transitaram pelas contas da empresa, mas tinham como destinatário certo, e único beneficiário, o ora recorrente, e, ainda, no fato de que os pagamentos efetuados pela TV Gazeta, no ano-calendário de 2011, em benefício do Sr. Fernando Collor, os quais foram realizados sob a roupagem de mútuos não restaram caracterizados como mútuo por ausência dos elementos mínimos para tanto.

A propósito, registre-se que a autoridade julgadora de 1ª instância também havia caminhando com base nessa mesma linha de raciocínio, conforme se pode verificar dos trechos abaixo reproduzidos:

“Em outra linha argumentativa a nulidade do lançamento da parcela de R\$ 3.419.250,00 foi invocada ao argumento de que deveria ser lançada sob o fundamento do art. 42 da Lei 9430/1996. Ocorre que o enquadramento legal do lançamento por omissão de rendimentos encontra-se corretamente capitulado no Auto de Infração à fl. 4:

[...]

Verifica-se que no caso em análise os fatos geradores (auferimento de rendimentos recebidos de pessoa jurídica identificada no Auto de Infração) se subsumem às hipóteses de incidência descritas nos artigos citados no enquadramento legal da infração.

[...]

Perceba-se que, conforme disposto no caput, essa modalidade de lançamento presume que a origem dos recursos não seja conhecida, o que não é o caso desta parcela do Auto de Infração em questão, em que foi identificado o responsável pelas transferências bancárias bem como pelos pagamentos a terceiros em benefício do autor (realizados por TV Gazeta de Alagoas).

Veja-se que o próprio artigo 42 da Lei 9.430/96 em seu § 2º cuidou de estabelecer o tratamento aos depósitos bancários cuja origem for comprovada, mas cujos valores não tenham sido oferecidos à tributação, afastando a aplicação das regras específicas deste artigo e estabelecendo que a tributação deva ser feita de acordo com as normas pertinentes à natureza dos rendimentos omitidos.

Com relação aos valores depositados em conta do Impugnante, destaque-se que como citado acima, o RIR/99 prevê no parágrafo único do art. 38 que se considera como recebimento de rendimentos a “entrega de recursos pela fonte pagadora, mesmo mediante depósito em instituição financeira em favor do beneficiário” e com relação aos pagamentos em benefício do Impugnante destaque-se que o RIR/99 prevê no caput do mesmo artigo que a tributação dos rendimentos não depende da forma de sua percepção “bastando para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.”

No caso em questão, houve lançamento por omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, uma vez que Fernando Collor se beneficiou de transferências e pagamentos efetuados pela TV Gazeta no valor de R\$ 3.419.250,00 (três milhões, quatrocentos e dezenove mil, duzentos e cinquenta reais). Destacou-se que foram efetuados depósitos em dinheiro em igual valor nas contas da TV Gazeta, todavia, o que se tributou não foram os depósitos, mas a transferência dos valores de fonte pagadora certa (TV Gazeta) em benefício do Sr. Fernando Collor, que ao final se beneficiou pessoalmente dos recursos para pagamentos de contas pessoais, aquisição de veículos de luxo e etc.

Também foi afastada a alegação de operação de mútuo por falta de comprovação com documentação hábil e correta escrituração, considerando-se as transferências e pagamentos efetuados pela TV Gazeta de Alagoas em benefício de Fernando Affonso Collor de Mello como rendimentos da pessoa física, que uma vez não declarados, são passíveis de lançamento por omissão de rendimentos recebidos da pessoa jurídica. Isso posto, sendo determinada a origem dos recursos depositados em conta corrente do

impugnante, bem como a origem dos pagamentos realizados em benefício do autor (TV Gazeta de Alagoas) e não tendo sido esses valores oferecidos à tributação pela pessoa física, correta a capitulação das infrações como omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.”

Portanto, não há se cogitar qualquer nulidade do Auto de Infração no que diz com o enquadramento legal das infrações, já que, se é certo que o suporte fático indicado pela autoridade correspondente a infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica não se confunde com os motivos que ensejaram a apuração da infração de omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada, também é certo que o enquadramento legal tal qual apontado pela autoridade fiscal para cada uma das infrações não se confundem. Foi por isso mesmo que a autoridade não capitulou a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica no artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

De fato, é de se reconhecer que o presente lançamento foi formalizado tanto com estrita observância ao artigo 142 do Código Tributário Nacional que, a propósito, impõe que “*a matéria tributária seja determinada*”, quanto com atenção ao artigo 10, inciso IV do Decreto nº 70.235/72²². Os motivos do lançamento e a correspondente motivação, enquanto requisitos necessários para que o ato possa ser considerado como integrante do sistema jurídico, estão em perfeita sintonia, não havendo se cogitar, portanto, de qualquer ausência ou falha no que diz com a motivação do lançamento aqui discutido em relação a quaisquer das infrações apuradas.

Com base em tais fundamentos, entendo por também rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração por erro no enquadramento legal da infração.

(f) Da nulidade do Auto de Infração em razão da ausência de intimação do alegado beneficiário dos depósitos bancários

Já a alegação de nulidade do auto de infração em razão da ausência de intimação do alegado beneficiário dos depósitos bancários pode ser bem compreendida a partir dos fundamentos abaixo discriminados:

- Que não obstante a autoridade autuante tenha reiteradamente apontado o recorrente como único e real beneficiário de tais valores, o fato é que não o intimou uma vez sequer para justificar as suas origens, sendo que, se o lançamento está calcado na presunção legal constante do artigo 42 da Lei nº 9.430/96;
- Que, nos termos do artigo 42, § 5º da Lei nº 9.430/96, a intimação para demonstrar a origem dos depósitos é direito do contribuinte e pressuposto de aplicação da presunção legal relativa à comprovação da origem dos depósitos bancários, de modo que a violação a tal direito ou ao procedimento ali previsto enseja a nulidade do lançamento;
- Que ou o lançamento é nulo por conta do erro na eleição do sujeito passivo, porquanto tais depósitos apenas poderiam ser objeto de autuação

²² Cf. Decreto n. 70.235/72, Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente: IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável.

em face da própria empresa TV Gazeta de Alagoas, enquanto titular dos depósitos, , por outro lado, é nulo porque a autoridade deixou de observar o rito legalmente previsto no artigo 42, § 5º da Lei nº 9.430/96 ao não intimar o real titular dos recursos movimentados para prestar esclarecimentos;

- Que, no caso, deve-se aplicar o entendimento perfilhado na Súmula CARF nº 29, que dispõe que “*todos os co-titulares da conta bancária devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de nulidade do lançamento*”; e

- Que a presunção legal do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 pressupõe a demonstração objetiva do fato presuntivo que, aliás, é *conditio sine qua non* para que haja a tributação por presunção, não sendo legítima, portanto, a aplicação da “presunção da presunção”, de modo que caberia ao Fisco comprovar que, mesmo tendo regularmente intimado o contribuinte para apresentar documentação hábil e idônea, a origem das receitas não foram comprovadas.

Pois bem. Verifique-se, de plano, que o artigo 42, *caput* e § 5º da Lei nº 9.430/96 dispõe sobre a presunção de omissão de rendimentos nas hipóteses em que o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, através de documentação hábil e idônea, a origem dos valores creditados em conta de depósito ou investimento mantido junto a instituição financeira, sendo que quando restar comprovado que os valores pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos será efetuada em relação ao terceiro. Confira-se:

“Lei nº 9.430/96

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

[...]

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002).”

Pelo que se pode observar, a previsão contida no artigo 42 da Lei nº 9.430/96 é clara no sentido de que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento apenas serão considerados, por presunção, como rendimentos omitidos se – e somente se – o titular for intimado a comprovar as suas origens e, no final, não lograr êxito em fazê-lo, seja por não atender à(s) intimação(ões), seja porque, ao atendê-las, apresentou documentação que não se enquadra nas classes hábeis e idôneas.

No caso concreto, note-se que, no item VII – Infrações apuradas do TVF, a autoridade fiscal expôs os motivos por meio dos quais apurou a omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos em contas bancárias do recorrente cuja origem não restou comprovada no ano-calendário de 2011. Veja-se:

“1 – Depósitos em Contas Bancárias de Fernando Collor de Origem Não Comprovada no ano-calendário de 2011

R\$ 1.202.061,02 (um milhão, duzentos e dois mil, sessenta e um reais e dois centavos) referentes a valores de depósitos efetivados em contas correntes de Fernando Collor, no ano-calendário de 2011, para os quais o contribuinte, devidamente intimado, não esclareceu a origem, conforme demonstrado nos itens V – 1 e VI do presente Termo de Verificação Fiscal e discriminado na Planilha I – Depósitos em Contas Correntes Bancárias de Fernando Collor de Origem Não Comprovada no ano-calendário 2011, em anexo.

[...].”

A partir da leitura do item V – Análise dos Fatos Apurados, subitem 1 – Depósitos em contas correntes bancárias de Fernando Collor em 2011, é possível constatar que foram várias as tentativas de intimação endereçadas ao ora recorrente para que pudesse comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, a origem, individualizada, dos depósitos que foram oportunamente apontados pela autoridade fiscal, conforme se verifica dos trechos abaixo transcritos:

“V – ANÁLISE DOS FATOS APURADOS

1 – Depósitos em contas correntes bancárias de Fernando Collor em 2011

[...]

Após as exclusões, a relação de depósitos, referentes ao período de 01/01/2011 a 31/12/2013, foi apresentada ao Sr. Fernando Collor, acompanhando o Termo de Intimação Fiscal lavrado em 24/06/2016, solicitando comprovar a origem dos valores creditados em contas bancárias discriminados em planilha anexa mediante apresentação de documentação hábil e idônea, compatível em data e valor.

Em resposta datada de 01/08/2016, foram apresentados documentos relativos a 72 (setenta e dois) créditos. Em 01/09/2016 foi lavrado Termo de Constatação e Reintimação. Em resposta datada de 15/09/2016 foram apresentados documentos relativos a 9 (nove) outros créditos.

[...]

Novamente, mediante Termo de Constatação e Reintimação Fiscal lavrado em 14/10/2016, o Sr. Fernando Collor foi reintimado a comprovar a origem dos créditos em contas bancárias ainda faltantes de comprovação.

Em resposta datada de 03/11/2016, Fernando Collor, no que se refere à comprovação da origem dos valores creditados em suas contas bancárias, registra que recebeu ao longo dos anos doações realizadas por sua irmã, a Sra. Ana Luiza Collor de Mello, e ao empréstimo com o Sr. Pedro Paulo Bergamaschi de Leoni Ramos.

[...]

Cabe salientar que para nenhum dos vários depósitos em dinheiro efetuados nos mesmo dia Fernando Collor apresentou algum documento ou esclarecimento para comprovar sua origem.

Após analisar os documentos apresentados por Fernando Collor em relação a alguns dos valores creditados em suas contas correntes, a fiscalização elaborou Planilha I – Depósitos em Contas Correntes Bancárias de Fernando Collor de Origem Não Comprovada no ano-calendário de 2011, relacionando todos os créditos no ano de 2011 para os quais não foi apresentado nenhum documento ou esclarecimento.

[...]

De acordo com a Planilha I – Depósitos em Contas Correntes Bancárias de Fernando Collor de Origem Não Comprovada no ano-calendário de 2011, anexa ao presente Termo de Verificação Fiscal, o valor total dos depósitos no ano-calendário de 2011, cuja origem não foi comprovada, é de R\$ 1.202.061 (um milhão, duzentos e dois mil, sessenta e um reais e dois centavos).”

Quer dizer, foram várias as tentativas de intimações fiscais endereçadas ao recorrente para que pudesse comprovar, através de documentação hábil e idônea, a origem dos valores creditados em suas contas bancárias durante o ano-calendário de 2011.

À toda evidência que a autoridade lançadora, em observância ao princípio da verdade material que rege o processo administrativo fiscal, procedeu, a rigor, com observância estrita à sistemática presuntiva constante do artigo 42, *caput* da Lei nº 9.430/96, tendo concluído, portanto, que o recorrente, de fato, não comprovou a origem dos valores discriminados na Planilha I – Depósitos em Contas Correntes Bancárias de Fernando Collor de Origem Não Comprovada no ano-calendário de 2011 (fls. 102/110), os quais foram considerados corretamente, por força da presunção legal, como rendimentos omitidos.

Nesse contexto, note-se, ainda, que a regra constante do § 5º do referido artigo 42 da Lei nº 9.430/96²³ não é aplicável ao caso sob a perspectiva tal qual sustentada pelo recorrente no sentido de que o lançamento é nulo por conta do suposto erro em relação ao sujeito passivo autuado, porque, no entendimento do recorrente, quem deveria responder pela origem dos depósitos, enquanto titular, era a própria empresa TV Gazeta de Alagoas.

O ponto aí é que a fiscalização identificou, com precisão, que o real destinatário e único beneficiário dos valores que transitavam nas contas bancárias das empresas TV Gazeta, Gazeta de Alagoas e Água Branca era, de fato, o recorrente, daí por que foi considerado o sujeito passivo no que diz com a omissão de rendimentos caracterizados por depósitos de origem não comprovada. Aliás, reconheça-se, por oportuno, que o próprio artigo 42, § 5º da Lei nº 9.430/96 dispõe que quando restar comprovado que os valores creditados na conta bancária pertencem a terceiro – essa é a hipótese do caso em apreço –, a determinação dos rendimentos será efetuada em relação ao terceiro.

A jurisprudência deste Tribunal é uníssona no sentido de que a atuação por omissão de rendimentos caracterizados por depósitos de origem não comprovada deve ser realizada em face do terceiro nos casos em que a fiscalização demonstra e comprova que o terceiro é o efetivo titular dos respectivos valores, conforme se verifica dos precedentes citados abaixo:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2002

²³ Cf. Lei n. 9.430/96, Art. 42. (omissis). § 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INTERPOSTA PESSOA.

Reunidos indícios consistes e convergentes no sentido de que o responsável tributário fez uso de interposta pessoa para realizar operações bancárias, resta evidenciado o interesse comum na situação que constitui o fato gerador e a correta a atribuição, àquele, do crédito tributário resultante.

[...]

(Processo nº 16832.000155/2008-59. Acórdão nº 1402-002.116. Conselheiro Relator Demetrius Nicheli Macei. Sessão de 01/03/2016. Acórdão publicado em 18/05/2016).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

[...]

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA

Caracterizam omissão de rendimentos, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

DEPÓSITO BANCÁRIO. INTERPOSTA PESSOA. EFETIVO TITULAR.

Quando provado que os valores creditados na conta de depósito pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta.

[...]

(Processo nº 13864.720123/2017-07. Acórdão nº 2402-007.178. Conselheiro Relator Denny Medeiros da Silveira. Sessão de 10/04/2019. Acórdão publicado em 26/04/2019).” (grifei).

A regra do § 5º do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 é, portanto, aplicável às hipóteses em que há a comprovação de que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando, assim, a interposição de pessoa. E, no caso, a autoridade lançadora não apenas demonstrou, mas, também, comprovou que o recorrente era o destinatário certo e único beneficiário dos valores que transitaram nas contas da TV Gazeta de Alagoas.

Além do mais, destaque-se, também, que não é cabível a aplicação da Súmula CARF nº 29 ao caso em apreço, que dispõe que “*todos os co-titulares da conta bancária devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de nulidade do lançamento*”. Não é essa a hipótese dos autos. À exceção da conta bancária de nº 117110, agência 4884, Banco do Brasil, a qual era mantida em cotitularidade com sua esposa Caroline Serejo Medeiros Collor de Mello, as demais contas bancárias tais quais verificadas não eram mantidas por co-titulares. E mesmo em relação à referida conta mantida com a sua esposa, a fiscalização foram considerados, corretamente, apenas 50% dos valores dos depósitos efetivados na conta.

O ponto que deve ser sustentado aí – e, mais uma vez, vale repetir – é o de que a autoridade constatou que os valores apenas transitaram nas contas da empresa TV Gazeta de

Alagoas, mas, no final, eram vertidos em nome do recorrente, enquanto destinatário certo e único beneficiário.

Com base em tais fundamentos, entendo por rejeitar a alegação de nulidade do auto de infração em razão da ausência de intimação do alegado beneficiário dos depósitos bancários.

(g) Da nulidade do Auto de Infração em razão da indevida aplicação retroativa de modificação de critério jurídico pela fiscalização

O recorrente também sustenta a nulidade do Auto de Infração em razão da indevida aplicação retroativa de modificação de critério jurídico e o faz com base nas seguintes alegações:

- Que a TV Gazeta de Alagoas foi autuada, em 2011, e que, naquele lançamento, a operação firmada entre a empresa e o recorrente foi qualificada como operação de crédito, resultando, portanto, na exigência complementar do IOF/Crédito, sendo que, conforme consta do TVF destes autos, a autoridade autuante modificou o critério jurídico anteriormente adotado ao entender que aqueles mesmos fatos não se tratavam empréstimo e, portanto, acabou qualificando os respectivos pagamentos como rendimentos do recorrente sujeitos à incidência do IRPF;
- Que a nulidade do presente lançamento é patente no que diz com as infrações relativas ao mencionado empréstimo, por violação à regra do artigo 146 do Código Tributário Nacional, já que ao efetuar o lançamento relativo ao IOF/Crédito, em 2011, as relações entre Fisco e contribuinte restaram estabilizadas, de forma que o Fisco concedeu ao Recorrente a legítima confiança de que, no âmbito fiscal, a operação perpetrada entre a empresa e o sócio qualificar-se-ia como “empréstimo” para todos os fins;
- Que tal entendimento encontra-se arraigado na Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos, segundo a qual “a mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento”; e
- Que resta evidente que no exercício do lançamento, a autoridade administrativa valeu-se de critérios jurídicos distintos, razão pela qual o critério jurídico modificado, à luz do artigo 146 do CTN, somente poderia ser aplicado prospectivamente, ou seja, em relação a fatos geradores posteriores a 2016, de modo que a autoridade autuante jamais poderia aplicá-lo retroativamente ao efetuar lançamento relativo aos anos-calendário 2012, 2013 e 2014.

Pois bem. De acordo com o artigo 146 do Código Tributário Nacional, a autoridade fiscal está impossibilitada de modificar os critérios jurídicos adotados no exercício do lançamento em relação a um mesmo sujeito passivo e no que diz respeito a fato gerador ocorrido anteriormente à sua introdução. Confira-se:

“Lei nº 5.172/66

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

Para que o artigo 146 do CTN seja bem compreendido, deve-se perquirir compreender o que pode ser entendido por *critérios jurídicos*. Cuida-se de expressão que, como tantas outras, tem diversos significados. E, entre os registrados pelos dicionaristas especializados, o que parece melhor é o de *ponto de vista*, de modo que um critério jurídico há de ser compreendido como uma interpretação dentre as diversas que uma norma jurídica pode ter, sem que se possa razoavelmente cogitar-se de erro.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado²⁴,

“A imodificabilidade do critério jurídico na atividade de lançamento tributário é um requisito para a preservação da segurança jurídica. Na verdade a atividade de apuração do valor do tributo devido é sempre uma atividade vinculada. A possibilidade de mudança de critério jurídico, seja pela mudança de interpretação, seja pela mudança do critério de escolha de uma das alternativas legalmente permitidas, transformaria a atividade de lançamento em atividade discricionária, o que não se pode admitir em face da própria natureza do tributo, que há de ser cobrado, por definição, mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

O artigo 146 do Código Tributário Nacional positiva, em nível infraconstitucional, a necessidade de proteção da confiança do contribuinte na Administração Tributária, abarcando, de um lado, a impossibilidade de retratação de atos administrativos concretos que implique prejuízo relativamente a situação consolidada à luz de critérios anteriormente adotados e, de outro, a irretroatividade de atos administrativos normativos quando o contribuinte confiou nas normas anteriores²⁵. Em suma, o artigo 146 se refere a situações de fato que estão consumadas e proíbe, portanto, a introdução, retroativa, de novo critério jurídico em lançamentos prontos, perfeitos e acabados.

A propósito, note-se, nesse contexto, que a doutrina especializada tem entendido que a irretroatividade do novo critério jurídico é invocável apenas pelo sujeito passivo em relação ao qual outro lançamento já tenha sido feito com a aplicação do critério antigo. Contudo, ainda que a maior parte da doutrina entenda que em relação a outros sujeitos passivos a referida norma jurídica não proíbe a aplicação retroativa de novos critérios jurídicos, Hugo de Brito Machado²⁶ dispõe – essa também é nossa linha de entendimento – que a aplicação retroativa de um novo critério jurídico não é admissível a despeito de se tratar de lançamentos relativos a outros sujeitos passivos. Confira-se:

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Arts. 139 a 218. Vol. III. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 84/85.

²⁵ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário completo. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017. Não paginado.

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Arts. 139 a 218. Vol. III. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 93.

“Realmente, a interpretação literal e isolada do art. 146 do Código Tributário Nacional nos levaria a admitir a aplicação retroativa de um novo critério jurídico, à consideração de que se trata de outro contribuinte e não daquele contra o qual exista já lançamento anterior, fundado no critério antigo. Entretanto, temos de considerar que os dispositivos da lei não devem ser interpretados em face apenas do elemento literal, nem muito menos isoladamente.

Assim, e se levarmos em conta o elemento sistêmico, e especialmente o princípio da hierarquia que preside o sistema jurídico, temos de concluir que a aplicação retroativa de um novo critério jurídico não se pode admitir, mesmo em relação a outros sujeitos passivos, porque isto lesionaria flagrantemente o princípio da isonomia.

Se as situações de fato são inteiramente iguais, o fato de já haver sido contra um dos sujeitos passivos feito um lançamento tributário não constitui critério hábil para justificar o tratamento diferenciado das duas situações iguais. Consequentemente, as duas situações iguais devem receber o mesmo tratamento jurídico.”

No caso concreto, note-se que a TV Gazeta de Alagoas Ltda. sofreu autuação fiscal pela falta de recolhimento do Imposto sobre Operações Financeiras - IOF que tinha por objeto supostos contratos de mútuo mantidos com o recorrente (processo administrativo fiscal nº 10410.723763/2011-15), e, aí, de acordo com o *Termo de Encerramento de Ação Fiscal* ali colacionado, a autoridade fazendária havia constatado que o contrato de mútuo apresentado pela empresa se tratava de operação de crédito firmada entre a pessoa jurídica (mutuante) e um de seus sócios pessoa física (mutuário), o que caracterizaria a hipótese de incidência do IOF prevista no artigo 2º, inciso I, alínea “c” do Decreto nº 6.306/2007²⁷.

Destaque-se, por oportuno, que a autoridade julgadora de 1ª instância não entendeu pela aplicação do artigo 146 do Código Tributário Nacional porque a discussão posta naquele processo administrativo fiscal tinha por objeto cobrança de IOF cuja autuação havia sido lavrada em face da TV Gazeta, bem assim que a correspondente fiscalização teve por referência o ano-calendário 2008, de modo que uma nova interpretação jurídica em nada prejudicaria a apuração posterior de tributos, conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos:

Tampouco há que se falar em nulidade por aplicação retroativa de modificação de critério jurídico pela fiscalização. De se observar que o processo citado pelo impugnante, 10410.723763/2011-15 se refere à pessoa jurídica TV Gazeta e não à pessoa física do impugnante. Então, tratando-se de figuras distintas, já se afasta a dicção do art. 146 do CTN que expressamente legisla “em relação a um mesmo sujeito passivo”. A outra, de se destacar que a aludida fiscalização teve por referência o ano-calendário 2008 e ainda que tenha sido encerrada em outubro de 2011 nova interpretação em nada prejudicaria a apuração posterior dos tributos relativos ao Imposto de Renda da Pessoa Física do ano-calendário 2011 cujo fato gerador somente se considera em 31/12/2011.

E não menos contundente é o argumento de que a mudança no lançamento, desconsiderando o mútuo, decorreu de um arcabouço probatório mais consistente que se fez presente e não simplesmente de uma mudança de critério jurídico. Neste ponto, cumpre citar a própria impugnação apresentada pela TV Gazeta após a autuação de IOF constante à fl. 268 dos autos do processo 10410.723763/2011-15:

“63. Desta feita, ainda que se considere, por absurdo, que a competência tributária da União abrangesse a instituição de IOF/Crédito num âmbito alheio ao mercado financeiro, observa-se que a Lei n. 9.779/1999, ao dispor sobre a incidência do

²⁷ Cf. Decreto n. 6.306/2007, Art. 2º O IOF incide sobre: I - operações de crédito realizadas: c) entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física (Lei no 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 13).

IOF/Crédito no âmbito não financeiro, limitou-a, exclusiva e estritamente, sobre contratos de mútuo, ou seja, as operações realizadas no caso em comento estão fora d hipótese de incidência do IOF, **por não se tratar, em sua essência, de operações de mútuo.**

64. Assim, **uma vez demonstrado de que a operação autuada não se trata de um contrato de mútuo** e tampouco se insere no âmbito do mercado financeiro, é inquestionável que a inexigibilidade do crédito lançado, razão pela qual é de rigor o acolhimento da presente impugnação.” (destacou-se)

Ora, conforme se verifica nos trechos da impugnação acima, a própria TV Gazeta veio em 25/11/2011 aos autos do processo 10410.723763/2011-15, portanto, anteriormente ao fato gerador do lançamento ora em impugnação afirmar que não se tratava de operação de mútuo.”

O ponto é que o artigo 146 do Código Tributário Nacional não se ocupa da revisão do lançamento tributário, mas se refere, isso sim, a situações de fato que estão consumadas, proibindo, portanto, a introdução retroativa de novo critério jurídico em relação a lançamentos originários inteiros, perfeitos e acabados e, com mais razão, obviamente, à revisão de lançamentos já realizados. Em suma, a autoridade fiscal não pode variar de critério jurídico na interpretação do fato gerador, de modo que o novo critério não pode ser aplicado a fato gerador anteriormente ocorrido, como se pudesse despir o ato de lançamento da importância que parece ter no texto do referido artigo 146 do CTN.

Portanto, a norma jurídica em questão não apenas deve ser aplicada em relação a um mesmo sujeito passivo, já que sua interpretação não pode ser realizada de forma literal e isoladamente, mas, sim, sob uma interpretação sistêmica, de modo que, se as situações de fato são inteiramente iguais em relação aos mesmos sujeitos, decerto que a modificação de critério jurídico será vedada, ainda que a autuação originária tenha se dado em nome de um e a autuação posterior tenha sido lavrada em nome do outro sujeito.

A rigor, observe-se que o suposto contrato de mútuo celebrado entre a TV Gazeta e recorrente se mostra como uma situação de fato que impede que a autoridade fazendária modifique os critérios jurídicos para quaisquer dos envolvidos, ainda que a respectiva autuação fiscal para cobrança do IOF tenha se dado apenas em face da TV Gazeta.

Todavia, aquela autuação discutida nos autos do processo administrativo fiscal nº 10410.723763/2011-15 tinha por objeto o ano-calendário 2008, enquanto que a presente autuação compreende o ano-calendário de 2011, de modo que, se a fiscalização entendeu que os supostos contratos firmados em 2008 entre o recorrente e a TV Gazeta se tratavam de mútuos, decerto que, em relação aos fatos ocorridos posteriormente – a presente autuação compreende o ano-calendário de 2011 –, já poderia dispor, com amparo em uma nova interpretação jurídica dentre as diversas que a norma permite, que os contratos firmados posteriormente pelas mesmas partes não apresentam a natureza jurídica de mútuo, justamente porque os fatos geradores aqui discutidos ocorreram posteriormente àqueles verificados em 2008.

Afinal, se a autoridade lançadora identifica como correta uma determinada interpretação da norma e, depois, verifica que tal interpretação não é a mais adequada, tem o poder-dever de, em nome de sua vinculação com a juridicidade e com a legalidade – e até mesmo porque o ato de lançamento é vinculado e obrigatório –, promover a alteração de seu posicionamento, sendo que, em nome da proteção da confiança legítima, o direito do

contribuinte deve ser resguardado em relação aos lançamentos já realizados²⁸. A nova interpretação não poderá ser introduzida em relação a lançamentos inteiros, perfeitos e acabados, mas, ao revés, poderá encampar a motivação dos lançamentos que compreendam fatos ocorridos posteriormente.

O que se tem no caso é que não houve mudança de critério jurídico retroativamente a ensejar a aplicação do artigo 146 do Código Tributário Nacional, não havendo se cogitar, portanto, em qualquer nulidade do auto de infração em razão da indevida aplicação retroativa de modificação de critério Jurídico pela Fiscalização.

Com efeito, entendo por não acolher a preliminar de nulidade tal qual formulada.

(h) Da indevida imposição de penalidades e cobrança de juros de mora em razão da aplicação do artigo 100, inciso III e parágrafo único do Código Tributário Nacional

A alegação da indevida imposição de penalidades e cobranças de juros de mora em razão da aplicação do artigo 100, inciso III, parágrafo único do CTN tem por fundamento os seguintes pontos:

- Que caso não se entenda pela aplicação do artigo 146 do Código Tributário Nacional, é de rigor que a multa de ofício e os juros de mora sejam excluídos uma vez que tanto o recorrente quanto a TV Gazeta de Alagoas apenas seguiram a prática adotada pela autoridade fiscal que, em 2011, qualificou a operação realizada entre eles como mútuo e acabou lhes exigindo o recolhimento complementar do IOF/Crédito;
- Que, nos termos do artigo 100, inciso III, parágrafo único do CTN, as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas são consideradas normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, de modo que a observância de tais normas exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributos; e
- Que sejam cancelados tanto a multa de ofício quanto os juros de mora.

Registre-se, de logo, que o artigo 100, inciso III, parágrafo único do Código Tributário Nacional dispõe que as práticas reiteradamente observadas pelas autoridade administrativas são consideradas como normas complementares das leis dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos as práticas reiteradamente observadas pelas autoridade administrativas, sendo que, de acordo com o parágrafo único, a observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Confira-se:

“Lei nº 5.172/66

²⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Proteção da Confiança Legítima do Contribuinte. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 145, out/07, p. 99.

SEÇÃO III - Normas Complementares

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

[...]

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas.

[...]

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”

Pelo que se pode observar, o artigo 100, inciso III do CTN formaliza, no plano das normas gerais em matéria tributária, o princípio constitucional da segurança jurídica. Aliás, são vários os dispositivos do Código Tributário que consagram a irretroatividade dos atos administrativos favoráveis ao contribuinte, incluindo-se aí o próprio artigo 100 o qual, a propósito, admite a retroação mas atenua-lhes os efeitos, referindo-se, pois, aos atos normativos do executivo, de terceiro grau, que são complementares aos próprios Decretos regulamentares que, por sua vez, são editados para possibilitar o fiel cumprimento da Lei.

Decerto que o artigo 100, parágrafo único do CTN refere-se à situação em que não há a substituição de uma interpretação juridicamente possível por outra, tal como é prescrito no artigo 146, analisado no tópico anterior, mas, sim, à existência de uma norma complementar contrária à lei que é posteriormente corrigida pela Administração, ou cujo erro é posteriormente por ela percebido²⁹.

Nesse contexto, observe-se que as *práticas reiteradas* das autoridades administrativas representam uma posição sedimentada do Fisco na aplicação da legislação tributária e devem ser acatadas como boa interpretação da lei. Ora, se as autoridades fiscais interpretam a lei em determinado sentido, e assim a aplicam reiteradamente, essa prática constitui norma complementar da Lei. De certo modo isto representa a aceitação do costume como fonte do Direito. O Código Tributário Nacional não estabelece qualquer critério para se determinar quando uma prática deve ser considerada como adotada *reiteradamente* pela autoridade administrativa, devendo-se, todavia, entender como tal uma prática repetida, renovada, bastando que tenha sido adotada duas vezes, pelo menos, para que se considere reiterada³⁰.

Em comentários ao artigo 100 do Código Tributário Nacional, Hugo de Brito Machado³¹ assevera que

“Como regras jurídicas de categoria inferior, as normas complementares evidentemente não podem modificar as leis, nem os decretos e regulamentos. Por isso não asseguram ao contribuinte o direito de não pagar um tributo que seja efetivamente devido, nos termos da lei. Mas se o não-pagamento se deveu à observância de uma norma

²⁹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Interpretação da Lei Tributária: Lei Interpretativa, Observância de Normas Complementares e Mudança de Critério Jurídico. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 176, mai./2010, p. 82.

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol. II. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 68.

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol. II. 2. ed. São Paulo, Atlas, 2008, p. 69.

complementar, o contribuinte fica a salvo de penalidades, bem como da cobrança de juros moratórios e correção monetária. O parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional assim o determina. Não seria justo punir o contribuinte que se conduzir de acordo com norma, embora ilegal, editada pela própria Administração Tributária.

Ressalte-se, outrossim, a necessidade de compatibilizar-se o parágrafo único do art. 100, com o art. 146, do Código Tributário Nacional. Assim, se a modificação da norma complementar representa simples *mudança de critério jurídico*, só vale para o futuro. Não se presta como fundamento para a revisão do lançamento.”

É nesse mesmo sentido que Gabriel Lacerda Troianelli³² também tem sustentado:

“Pelo menos é isso que sugerem as consequências jurídicas do parágrafo único do artigo 100: a norma complementar ilegal jamais poderá fazer desaparecer a obrigação tributária, razão pela qual o contribuinte que a observou deve pagar o tributo; por outro lado, o contribuinte não pode ser punido por ter observado a norma complementar ilegal, razão pela qual não lhe pode ser exigido o pagamento de multa, de juros de mora e nem mesmo da atualização monetária, havendo quanto a esta última, certo exagero por parte da norma por gerar enriquecimento sem causa do sujeito passivo.

Em resumo, enquanto o parágrafo único do artigo 100 aplica-se quando houver correção de ilegalidade, o artigo 146 refere-se à simples mudança de critério jurídico, sem que o critério substituído se revele ilegal.”

Ao falar em “práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas”, o legislador abriu espaço para a utilização do costume como fonte do Direito e, especificamente, como norma complementar em matéria tributária. Todavia, como o Código Tributário Nacional não estabelece qualquer critério que determina quando uma prática deve ser considerada como adotada reiteradamente pela autoridade administrativa, deve-se entender como tal uma prática repetida, renovada, bastando que tenha sido adotada duas vezes, pelo menos, para que se considere como reiterada.

Significa dizer, em conclusão, que o artigo 100, inciso III do CTN não é aplicável ao caso em tela, já que o simples fato de a autoridade fiscal ter considerado que os supostos contratos celebrados entre o recorrente e a TV Gazeta no ano-calendário de 2008 apresentavam natureza de mútuos não equivale a qualquer prática reiterada por parte da autoridade administrativa, sem contar que, ainda que assim não fosse, e a título apenas argumentativo, a administração adotou tal posicionamento em apenas uma oportunidade.

Por isso mesmo, entendo por não acolher da alegação relativa à indevida imposição de penalidades e cobrança de juros de mora em razão da aplicação do artigo 100, inciso III e parágrafo único do Código Tributário Nacional.

(i) Da nulidade absoluta quanto aos depósitos nas contas correntes do recorrente pela falta de instrução probatória (2ª Infração)

³² TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Interpretação da Lei Tributária: Lei Interpretativa, Observância de Normas Complementares e Mudança de Critério Jurídico. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 176, mai./2010, p. 82-83.

A última preliminar de nulidade pode ser compreendida a partir das seguintes alegações:

- Que os extratos bancários ou quaisquer outros documentos que supostamente foram fornecidos pelas instituições e que, portanto, lastreiam o presente lançamento por presunção, não foram juntados aos autos, sendo que, nos lançamentos fundados em presunção de omissão de receitas, ao menos os indícios hão de ser produzidos pela autoridade fiscalizadora, de modo que a juntada dos depósitos aos autos era indispensável à legitimidade do lançamento, especialmente no que diz respeito aos valores depositados em contas correntes de pessoas jurídicas cujo acesso não é franqueado ao recorrente por razões de sigilo bancário; e
- Que há vício no lançamento, pois a documentação que teria dado suporte à presunção estabelecida no artigo 42 da Lei nº 9.430/96 não foi juntada aos autos, de modo que tal situação demonstra, mais uma vez, clara ofensa aos princípios do contraditório e ampla defesa, na medida em que não se sabe se os depósitos listados ao longo da fiscalização são pertinentes ou não, verdadeiros ou não.

Registre-se, de plano, que o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 prescreve duas hipóteses de nulidade dos atos jurídicos administrativos. Confira-se:

“Decreto nº 70.235/72

Art. 59. São nulos:

- I** - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- II** - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Pelo que se observa, enquanto a regra constante do inciso I se refere a pressuposto subjetivo (agente competente) de atos processuais (atos, termos, despachos e decisões), a regra insculpida no inciso II atende a pressuposto processual de ato decisório, porquanto a obediência ao princípio constitucional da ampla defesa é mandatória em todo o processo administrativo fiscal.

O que nos interessa efetivamente para o deslinde da questão que ora se analisa é verificar que o inciso II cuida da nulidade decorrente do cerceamento do direito de defesa, que, no âmbito do processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal, sendo essa a razão pela qual as decisões administrativas devem sempre ser proferidas em respeito aos princípios do contraditório e ampla defesa, sob pena de serem consideradas nulas em decorrência da falta de elemento essencial à sua formação.

Nas palavras de Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka³³,

“[A nulidade no processo administrativo fiscal] Só deve ser reconhecida excepcionalmente, quando verificada: a) incompetência do servidor que lavrou praticou o ato, lavrou termo ou proferiu o despacho ou decisão; ou b) violação ao direito de defesa do contribuinte em face de qualquer outra causa, como vício na motivação dos atos (ausência ou equívoco na fundamentação legal do auto de infração), indeferimento de prova pertinente e necessária ao esclarecimento dos fatos, falta de apreciação de argumento de defesa do contribuinte.”

É nesse mesmo sentido Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López³⁴ se manifestam:

“O artigo 59 trata de nulidade por vício de incompetência, seja dos atos e termos processuais (inc. I), seja dos despachos e decisões (inc. II) (...).

[...]

O inciso II cuida, ainda, da nulidade decorrente de cerceamento do direito de defesa que, no processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal. Daí as decisões administrativas devem ser emitidas sempre em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa sob pena de serem consideradas nulas pela falta de elemento essencial à sua formação. Da mesma forma, a omissão de requisitos essenciais enseja a nulidade do lançamento quando cercearem o direito de defesa do contribuinte.”

Fixadas essas premissas iniciais, destaque-se, de logo, que, no caso concreto, e conforme se verifica da Decisão proferida na Ação Cautelar nº 3.870 (fls. 6232/6.251), o compartilhamento dos dados bancários com a Receita Federal do Brasil foi autorizado pelo Supremo Tribunal Federal.

Na sequência, observe-se que, em 24/06/2016, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal (fls. 837/855) por meio do qual o Sr. Fernando Collor foi instado a comprovar documentalmente a origem dos depósitos identificados em planilha a ele anexa, com identificação de data, banco, valores, forma de depósito, número da conta e agência, já tendo, portanto, ciência dos recebimentos a ele imputados. O contribuinte foi reintimado a se manifestar sobre os depósitos realizados no ano de 2011 através do Termo de Constatação e Reintimação Fiscal datado de 01/09/2016 (fls. 1.171/1.188), o qual foi recebido em 05.09/2016 (fls. 1.189/1.190), e, portanto, na oportunidade, recebeu a lista completa dos valores com as informações de data, banco, valores, forma de depósito, número da conta e agência.

E, aí, não tendo respondido à intimação, foi, 21/10/2016, novamente intimado em a se manifestar (fls. 1.233/1.234), tendo recebido novamente a listagem dos depósitos que lhe estavam sendo imputados com as respectivas informações pertinentes (fls. 1.215/1.232).

Além das listagens fornecidas pela Receita Federal do Brasil, o Ministério Público Federal reproduziu, em tabela, relatório tipo 4 do SIMBA (Sistema de Investigação de

³³ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. Direito processual tributário: Processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2014, Não paginado.

³⁴ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

Movimentações Bancárias) indicando os depósitos bancários realizados em favor do ora recorrente (fls. 6.416/6.451). Não obstante, em 04/12/2016, a relação de depósitos bancários em favor do contribuinte também foi juntada ao processo como arquivo no formato .xlsx., tal como restou descrito no Termo de Anexação de fls. 6.986.

Embora as informações já tivessem sido juntadas aos autos em dois formatos e, por conseguinte, já estivessem à disposição do próprio contribuinte, frise-se que, no momento da notificação do lançamento, também foi entregue ao ora recorrente o demonstrativo referente aos depósitos que remanesceram sem comprovação, conforme se pode observar da Planilha I (fls. 102/110) na qual foram identificados os bancos, números de contas e agências, tipo de operação, descrição do lançamento, data do lançamento e valor da transação.

Em conclusão, tem-se que a não juntada dos extratos bancários aos autos não macula o lançamento, posto que todas as informações necessárias foram disponibilizadas ao contribuinte para que pudesse apresentar sua defesa, do que se conclui que não houve, no caso, qualquer ofensa aos princípios do contraditório e ampla defesa.

Com base em tais fundamentos, também entendo por rejeitar a preliminar de nulidade tal qual formulada

Passo, agora, à análise das alegações meritórias.

2. Do Mérito

(a) Da comprovação da origem dos depósitos bancários nas contas correntes do recorrente

A primeira alegação meritória diz respeito à comprovação da origem dos depósitos bancários creditados nas contas correntes do recorrente e, a rigor, pode ser sintetizada a partir dos seguintes fundamentos:

- Que justificou a origem dos depósitos bancários em contas correntes de sua titularidade, sendo que os recursos movimentados têm fonte conhecida e origem lícita e são compostos, basicamente, de seus proventos enquanto Senador da República, empréstimos contraídos há vários anos com empresas da Organização Arnon de Mello, recebimento de heranças e doações de familiares e fruto de alienação de bens móveis e imóveis de sua propriedade;
- Que a maior parte dos depósitos mencionados em meras planilhas diz respeito a empréstimos tomados de pessoas físicas que, no mais das vezes, são lastreados na confiança recíproca entre as partes e que, ocasionalmente, não têm materialização física e cuja contabilização – na medida em que isenta de tributação – fica a critério daquele que presta;
- Que em retribuição a favores recebidos no passado, Pedro Paulo Leoni Ramos concedeu ao Recorrente empréstimo da ordem de cerca de 1 milhão de reais, na forma de linha de crédito, tal como expressamente

relatado, sendo que, de acordo com Pedro Paulo, “*não houve formalização contratual do referido empréstimo, muito menos o ajuste de incidência de juros ou correção monetária*”, e que, à época da concessão do empréstimo, a respectiva movimentação financeira ocorreu por meio de estrutura informal mantida por Alberto Youssef sem que o recorrente tivesse conhecimento de tal fato;

- Que esclareceu desde a impugnação que os valores recebidos do Sr. Pedro Paulo correspondiam a linha de crédito e que, por óbvio e pela relação jurídica, não há datas precisas, sendo que a decisão recorrida utiliza das informações do Inquérito e da Denúncia para fundamentar as acusações, porém quando tais informações fazem prova a favor do Recorrente elas acabam sendo ignoradas, e que, portanto, a fiscalização não logrou, em momento algum, colher provas que desconstituíssem as declarações do Sr. Pedro Paulo, que, aliás, são suficientes para demonstrar a origem dos depósitos questionados ou, ao menos, em relação aos R\$ 1.000.000,00;

- Que, de um lado, a decisão recorrida desconsidera o mútuo realizado entre o recorrente e a TV Gazeta de Alagoas com base em elementos meramente indiciários do processo criminal e, de outro, deixa de levar em conta a declaração expressa de Pedro Paulo que, sob as penas da lei, reconheceu a existência e o montante do mencionado mútuo realizado com o Recorrente; e

- Que a pequena parcela do montante dos depósitos que supera o valor tomado a título de empréstimo do Sr. Pedro Paulo refere-se a doações recebidas de Ana Luísa Collor de Mello, com a qual possuía um estreito relacionamento pessoal e, por isso mesmo, era comum que ela efetuasse depósitos em suas contas correntes a título de doações muitas vezes sem sequer comunicá-lo, podendo-se destacar, ainda, que a origem das doações realizadas pela Sra. Ana Luísa cingia-se, fundamentalmente, ao produto da alienação de bens herdados de sua mãe.

A infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada está calcada no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, o qual, aliás, já tivemos a oportunidade de comentá-lo brevemente, sendo que, por ora, é preciso analisá-lo sob uma perspectiva, por assim dizer, pormenorizada.

Pois bem. A partir da promulgação do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, o legislador acabou estabelecendo uma presunção de rendimentos tributáveis pelo imposto de renda sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em conta bancária de depósito ou de investimento. Confira-se:

“Lei nº 9.430/96

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente

intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Medida Provisória n.º 1.563-7, de 1997) (Vide Lei n.º 9.481, de 1997)

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002).”

Pelo que se pode observar, trata-se de presunção legal que acaba eximindo a autoridade fiscal de comprovar a efetiva omissão de rendimentos. Quer dizer, a presunção legal constante do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96 prescreve que, em vez de ter de comprovar a efetiva ocorrência do fato gerador que, no caso, é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos tributáveis não oferecidos à tributação – esse é o fato desconhecido –, caberá à autoridade fiscal, portanto, comprovar apenas a existência do acontecimento tomado como fato presuntivo, ou seja, a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira em relação aos quais o titular, regularmente intimada, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos – esse o fato conhecido.

Diz-se que a presunção exige a autoridade fiscal de comprovar a efetiva omissão de rendimentos em contraponto à ideia de que há aí uma inversão do ônus da prova. Porque, se é certo que a autoridade fiscal tem o dever jurídico de comprovar a ocorrência do fato gerador e não um simples ônus, também é certo que não poderia haver a inversão do ônus. O lançamento tributário reveste a natureza de ato vinculado e, por isso mesmo, a autoridade tem um dever jurídico de fazê-lo com observância à lei.

De acordo com os ensinamentos de José Souto Maior Borges³⁵,

“E, porque o procedimento de lançamento é vinculado e obrigatório, o seu objeto não é relegado pela lei à livre disponibilidade das partes que nele intervêm. É indisponível, em princípio, a atividade de lançamento – e, portanto, insuscetível de renúncia (...).O Fisco, entretanto, tem o dever - não o ônus - de verificar a ocorrência da situação jurídica tributária conforme ela se desdobra no mundo fático, com independência das chamadas provas pré-constituídas ou presunções de qualquer gênero. Coisa diversa seria afirmar que o Fisco tem não o dever, mas o ônus da prova. Se o procedimento administrativo é, em princípio, indisponível, nele não cabe a inserção da categoria jurídica em que o ônus consiste. Define-se sumariamente o ônus como a conduta não obrigatória a cujo não atendimento é imputável qualquer sanção, dado que o seu atendimento configura apenas um requisito necessário para a obtenção de um determinado efeito útil. O ônus é, por definição, disponível. Consiste na situação jurídica em que alguém procura obter uma vantagem ou evitar uma desvantagem. Essa alternativa pressupõe necessariamente a renunciabilidade da situação jurídica subjetiva característica do ônus. Logo, não é exato supor - ao contrário do que geralmente se pensa - tenha o Fisco o ônus da prova e até o ônus do lançamento. Nem o Fisco prova a existência *in concreto* do fato jurídico tributário para obter a vantagem em que a remoção do ônus consiste, nem lança o tributo para remover o obstáculo à obtenção de uma vantagem. A aplicação da teoria do ônus ao procedimento administrativo tributário e, pois, ao lançamento é mais do que artificiosa: revela-se incabível, dados os termos precisos em que foi construída a figura do ônus nas outras províncias do Direito - sobretudo onde a conceituação teórica é mais refinada, no campo do Direito Privado [...].”

Partindo da premissa de que a presunção legal do artigo 42 d Lei nº 9.430/96 está em consonância com a Constituição e com as normas gerais do Direito Tributário – aliás, trata-se de norma plenamente válida e vigente –, afirma-se que a presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada exsurge, portanto, como instrumento eficaz e catalisador da eficácia do próprio lançamento tributário ao permitir que a autoridade fazendária possa inferir conclusões desconhecidas a partir de dados conhecidos e notórios, considerando aí a insuficiência da máquina administrativa no que diz com a análise individualizada e detalhada dos rendimentos de cada contribuinte do imposto de renda.

É nesse mesmo sentido que Emerson Catureli³⁶ tem sustentado:

“Considerando o distanciamento da Administração relativamente à vida econômica do contribuinte no momento da ocorrência do fato gerador, a regulação da prova no procedimento administrativo assume contornos específicos, de modo a tornar mais equilibrada a relação Fisco-contribuinte. As presunções são uma das técnicas jurídicas fundamentais para atingir esse fim. Essa é a razão pela qual se observa nos ordenamentos jurídicos modernos a utilização cada vez mais frequente desse instrumento para facilitar à Administração a prova dos fatos geradores, de modo a dar efetividade à norma de Direito Tributário material.

[...]

Com base nesses pressupostos teóricos, conclui-se que o legislador, ao elaborar a presunção de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, prevista no art. 42 da Lei 9.430/96, julgou que a autoridade

³⁵ BORGES, José Souto Maior. Lançamento Tributário. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 121-122.

³⁶ CATURELI, Emerson. Aplicação de multa qualificada nas hipóteses de presunção de omissão de receitas fundada em depósitos bancários de origem não comprovada. In: Revista Dialética de Direito Tributário 143, ago/2007, p. 30-32.

administrativa nessas hipóteses encontraria especiais dificuldades para demonstrar, por outros meios, a ocorrência do fato gerador. Daí a necessidade de dotá-la de um instrumento hábil à consecução do lançamento. Há, portanto, inegável juízo deontológico que precedeu a elaboração da norma”.

Nesse contexto, note-se, ainda, que o que a lei prescreve é que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos respectivos valores serão considerados como rendimentos omitidos. A tributação aí tem por objeto a própria omissão de rendimentos que, por força da presunção legal insculpida no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, é considerada como tal a partir da ausência da comprovação, mediante documentação hábil e idônea, da origem dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento, restando-se concluir, pois, que os depósitos bancários são unicamente utilizados como instrumento da apuração dos rendimentos presumidamente omitidos.

Fixadas essas premissas, observe-se, inicialmente, que, de acordo com a Planilha I – Depósitos em Contas Correntes Bancárias de Fernando Collor de Origem não Comprovada no ano-calendário de 2011 (fls. 102/110), a autoridade lançadora apurou, o montante total de R\$ 1.202.061,02 a título de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada, conforme restou discriminado na planilha que consta no item VII – Infrações Apuradas, subitem 1 – Depósitos em contas correntes bancárias de Fernando Collor de origem não comprovada no ano calendário de 2011, a seguir reproduzida:

DATA DO DEPÓSITO	PAGAMENTOS EFETUADOS
JANEIRO	115.667,00
FEVEREIRO	41.899,88
MARÇO	145.505,39
ABRIL	24.325,00
MAIO	23.981,50
JUNHO	177.441,36
JULHO	0,00
AGOSTO	347.500,00
SETEMBRO	222.750,00
OUTUBRO	0,00
NOVEMBRO	55.623,89
DEZEMBRO	42.367,00
TOTAL – 2011	1.202.061,02

A partir da leitura do item V – Análise dos Fatos Apurados, subitem 1 – Depósitos em contas correntes bancárias de Fernando Collor em 2011 do TVF, é possível constatar que, após analisar os extratos bancários compartilhados pela autoridade judicial, é possível constatar que, após analisar os extratos bancários compartilhados pela autoridade judicial, a autoridade fiscal entendeu por intimar o ora recorrente, por diversas vezes, para que pudesse comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem, individualizada, dos respectivos depósitos bancários tais quais discriminados oportunamente, conforme se verifica dos trechos abaixo transcritos:

“V – ANÁLISE DOS FATOS APURADOS

1 – Depósitos em contas correntes bancárias de Fernando Collor em 2011

[...]

Após as exclusões, a relação de depósitos, referentes ao período de 01/01/2011 a 31/12/2013, foi apresentada ao Sr. Fernando Collor, acompanhando o Termo de Intimação Fiscal lavrado em 24/06/2016, solicitando comprovar a origem dos valores creditados em contas bancárias discriminados em planilha anexa mediante apresentação de documentação hábil e idônea, compatível em data e valor.

Em resposta datada de 01/08/2016, foram apresentados documentos relativos a 72 (setenta e dois) créditos. Em 01/09/2016 foi lavrado Termo de Constatação e Reintimação. Em resposta datada de 15/09/2016 foram apresentados documentos relativos a 9 (nove) outros créditos.

Cabe registrar que os documentos apresentados por Fernando Collor referem-se, exclusivamente, a: transferências efetivadas pela TV Gazeta, pela Gazeta de Alagoas e por Caroline Serejo Medeiros Collor de Mello, crédito decorrente de empréstimo bancário e transferências de contas do próprio contribuinte.

Novamente, mediante Termo de Constatação e Reintimação Fiscal lavrado em 14/10/2016, o Sr. Fernando Collor foi reintimado a comprovar a origem dos créditos em contas bancárias ainda faltantes de comprovação.

Em resposta datada de 03/11/2016, Fernando Collor, no que se refere à comprovação da origem dos valores creditados em suas contas bancárias, registra que recebeu ao longo dos anos doações realizadas por sua irmã, a Sra. Ana Luiza Collor de Mello, e ao empréstimo com o Sr. Pedro Paulo Bergamaschi de Leoni Ramos.

Conforme já mencionado no item II deste Termo de Verificação Fiscal, quando intimado a apresentar informações e documentação comprobatória relacionada aos rendimentos recebidos e às dívidas contraídas, Fernando Collor já havia, em sua resposta datada de 28/09/2015, feito referência às doações recebidas de sua irmã, a Sra. Ana Luiza Collor de Mello, e ao empréstimo com o Sr. Pedro Paulo Bergamaschi de Leoni Ramos.

Posteriormente o Sr. Fernando Collor foi intimado, mediante Termo de Intimação Fiscal lavrado em 28/10/2015, a apresentar documentação comprobatória das referidas doações e do empréstimo. Em resposta, datada de 30/11/2015, Fernando Collor limitou-se a apresentar cópia do testamento da Sra. Ana Luiza Collor de Mello, constando como único herdeiro Fernando Affonso Collor de Mello, 'avaliação de joias trabalhadas e pedras preciosas', 'relação de bens móveis pertencentes ao espólio de Leda Collor de Mello', com indicação de valor, e cópia do inventário da Sra. Ana Luiza Collor de Mello.

Uma vez que o Termo de Intimação lavrado em 28/10/2015 não foi integralmente atendido, o Sr. Fernando Collor foi, mediante Termo de Constatação e Reintimação Fiscal lavrado em 22/02/2016, reintimado a apresentar documentação comprobatória referente às doações recebidas de sua irmã, Ana Luiza Collor de Mello, e ao empréstimo com o Sr. Pedro Paulo Bergamaschi de Leoni Ramos. Em resposta, datada de 21/03/2016, Fernando Collor limitou-se a apresentar cópia de declaração do Sr. Pedro Paulo Bergamaschi de Leoni Ramos nos autos do Inquérito Policial nº 3.883, no qual o declarante alega que por volta de 2011 o Sr. Fernando Collor solicitou um empréstimo de 1 milhão de reais e que, como não possuía conta bancária naquela época, utilizou os serviços de Alberto Youssef, abrindo um crédito de 1 milhão para que o Sr. Fernando Collor resgatasse a medida de sua necessidade. Em relação às doações recebidas da Sra. Ana Luiza Collor de Mello, informou não possuir documentação adicional além do já apresentado anteriormente.

Na verdade, não foi apresentado nenhum documento que comprove as doações recebidas da Sra. Ana Luiza Collor de Mello, tal como comprovantes de transferência bancária ou de depósito bancário. Fernando Collor não informa nem mesmo as datas e

os valores recebidos. Limita-se a apresentar relação de joias e móveis que teriam sido vendidos, mas sequer comprova a venda de tais objetos, não havendo nenhuma indicação de que os valores eventualmente resultantes da venda desses objetos tenham sido depositados em contas correntes bancárias de Fernando Collor.

Em relação ao empréstimo com o Sr. Pedro Paulo Bergamaschi de Leoni Ramos, também não foi apresentado nenhum documento que comprove recebimentos a esse título, tal como comprovante de transferência bancária ou de depósito bancário. Da mesma forma, Fernando Collor não informa nem mesmo as datas e os valores recebidos, limitando-se a apresentar declaração do Sr. Pedro Paulo Bergamaschi de Leoni Ramos, que apenas faz referência a suposto empréstimo, sem apresentar informações mais concretas e precisas sobre datas e valores.

[...]

Cabe salientar que para nenhum dos vários depósitos em dinheiro efetuados nos mesmo dia Fernando Collor apresentou algum documento ou esclarecimento para comprovar sua origem.

Após analisar os documentos apresentados por Fernando Collor em relação a alguns dos valores creditados em suas contas correntes, a fiscalização elaborou Planilha I – Depósitos em Contas Correntes Bancárias de Fernando Collor de Origem Não Comprovada no ano-calendário de 2011, relacionando todos os créditos no ano de 2011 para os quais não foi apresentado nenhum documento ou esclarecimento.

[...]

De acordo com a Planilha I – Depósitos em Contas Correntes Bancárias de Fernando Collor de Origem Não Comprovada no ano-calendário de 2011, anexa ao presente Termo de Verificação Fiscal, o valor total dos depósitos no ano-calendário de 2011, cuja origem não foi comprovada, é de R\$ 1.202.061 (um milhão, duzentos e dois mil, sessenta e um reais e dois centavos).”

Pelo que se pode observar, em 28/10/2015, a autoridade autuante lavrou o Termo de Intimação Fiscal de fls. 300/303 por meio do qual intimou o Sr. Fernando Collor a apresentar documentação comprobatória da referida doação. E, aí, em resposta datada de 30/11/2015 (fls. 306/435), o contribuinte restringiu-se a juntar cópia do testamento da Sra. Ana Luiza Collor de Mello em que consta como único herdeiro o ora recorrente, “avaliação de joias trabalhadas e pedras preciosas”, “relação de bens móveis pertencentes ao espólio de Leda Collor de Mello”, com indicação de valor, mas sem indicação de datas, e, ainda, cópia do inventário da Sra. Ana Luiza.

Uma vez que as intimações não foram atendidas, a autoridade entendeu por lavrar o Termo de Constatação e Reintimação Fiscal, datado de 22/02/2016, por meio do qual solicitou, mais uma vez, que o recorrente apresentasse documentação comprobatória referente às doações realizadas pela Sra. Ana Luiza Collor de Mello (fls. 441/446), conforme se verifica do trecho abaixo reproduzido:

“Documentação comprobatória da doação recebida de Ana Luiza Collor de Mello e mencionada pelo contribuinte na resposta ao termo de Constatação e Reintimação Fiscal de 17/08/2015 (contratos, créditos em contas bancária, DOC, TED recebidos, etc.) tendo em vista que o contribuinte em resposta ao Termo de Intimação Fiscal de 28/10/2015 apresentou laudos de avaliação de jóias e de bens móveis e cópia do testamento de Ana Luísa Collor de Mello, documentos que não comprovam a doação recebida.”

O ora recorrente não apresentou qualquer documento completar que pudesse atestar a veracidade das suas alegações relativas ao recebimento de doações de sua irmã, a Sra.

Ana Luiza Collor de Mello. Aliás, observe-se que, ao alegar que teria recebido doações em espécie de sua irmã em sua conta corrente, o recorrente também registra que ela tinha por hábito de realiza-los muitas vezes sem comunicá-lo. Ora, uma alegação vai de encontro a outra. Trata-se de alegações incongruentes. Quer dizer, o contribuinte acaba afirmando, de um lado, e categoricamente, que parte dos depósitos seriam frutos de doações de sua irmã e, ao mesmo tempo, consigna, por outro lado, que sua irmã não o teria comunicada por várias vezes sobre os depósitos que teriam sido efetuados em sua conta corrente.

O fato é que, não tendo comprovado a veracidade de suas alegações através de documentos que demonstrassem de forma inquestionável que determinados depósitos foram realizados por sua irmã a título de doação, com identificação individual de cada crédito, quer durante o procedimento fiscal, quer quando da interposição do presente recurso, tem-se os que argumentos tais quais formulados nessa parte se mostram inconsistentes. Aliás, percebe-se que, no final, o contribuinte não apresentou documentos que comprovam as alegadas doações recebidas pela sua irmã, tais como comprovantes de transferências bancárias ou de depósitos bancários e, além disso, ele sequer informou as doações em suas respectivas declarações de ajuste.

Outrossim, registre-se que o recorrente também não demonstrou, seja durante o procedimento fiscal, seja quando do protocolo da impugnação ou quando da interposição do presente recurso, que parte dos créditos depositados em sua conta corrente seriam decorrentes de empréstimo tomado de Pedro Paulo Bergamaschi Leoni Ramos. Aliás, note-se que o recorrente limitou-se a apresentar apenas uma declaração do Sr. Pedro Paulo, a qual faz referência ao suposto empréstimo e, nesse ponto, continua sustentando, em síntese, que o Sr. Pedro Paulo teria emprestado R\$ 1.000.000,00 em 2011 que seria disponibilizado na medida de suas necessidades.

Ocorre que, no final das contas, o recorrente não apresentou qualquer contrato formalizado e muito menos ajuste de incidência de juros ou correção monetária, sem contar, ainda, que, em nenhum momento, o recorrente identificou os depósitos que teriam sido provenientes do alegado empréstimo. Acrescente-se, também, que o alegado mútuo não foi informado por nenhuma das partes em suas respectivas Declarações de Ajuste Anual de Imposto de Renda da Pessoa Física, seja em relação ao ano-calendário de 2011, seja no que diz com os anos-calendário subsequentes.

Nesse ponto, destaque-se, por oportuno, que os termos e declarações não apresentam valor probatório para além das partes, já que, nos termos dos artigos 219, *caput* da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil e 408 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 – Código de Processo Civil, as declarações constates do documento particular presumem-se verdadeiras em relação ao signatário. Confira-se:

“Lei nº 10.406/2002

Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.

Lei nº 13.105/2015

Art. 408. As declarações constantes do documento particular escrito e assinado ou somente assinado presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência de determinado fato, o documento particular prova a ciência, mas não o fato em si, incumbindo o ônus de prová-lo ao interessado em sua veracidade.”

Muito embora as declarações constantes do documento particular escrito e assinado ou somente assinado presumam-se verdadeiras em relação aos signatários, decerto que tais documentos não comprovam os fatos tais quais declarados, competindo ao interessado, portanto, o ônus de comprovar a veracidade dos fatos ali descritos. Quer dizer, as declarações, no final, não são suficientes para, por si só, comprovar a origem dos valores creditados em conta de depósitos e de investimentos mantidas junto a instituição financeira, tal como estabelece o artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

Acrescente-se, ainda, que, nos termos do artigo 42, § 3º da Lei nº 9.430/96, a comprovação da origem dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira deve ser realizada através de documentação hábil e idônea e, sobretudo, de forma minimamente individualizada em relação a cada um dos depósitos apontados pela autoridade fiscal, permitindo-se, portanto, a mensuração e a análise da compatibilização entre as datas, as origens e os valores tais quais creditados nas contas de depósito ou de investimento.

A rigor, note-se que é há muito que a jurisprudência deste Tribunal vem se manifestando nesse sentido, conforme se verifica dos precedentes citados abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2005

[...]

**ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS COMPROVAÇÃO INDIVIDUALIZADA
ART. 42, § 3º, LEI Nº 9.430/96.**

Deve o contribuinte comprovar individualizadamente a origem dos depósitos bancários feitos na em sua conta corrente, identificando-os como decorrentes de renda já oferecida à tributação ou como rendimentos isentos/não tributáveis, conforme previsão do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

(Processo nº 13116.001743/2008-15. Acórdão nº 2201-002.609, Conselheiro Relator German Alejandro San Martín Fernández. Sessão de 06.11.2014. Publicado em 11.03.2015).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 1998

**IMPOSTO DE RENDA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA
ORIGEM. ÔNUS PROBATÓRIO DO SUJEITO PASSIVO.**

1. O art. 42 da Lei 9.430/1996 cria um ônus em face do contribuinte, ônus este consistente em demonstrar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira. Por outro lado, o conseqüente normativo resultante do descumprimento desse dever é a presunção de que tais recursos não foram oferecidos à tributação, tratando-se, pois, de receita ou rendimento omitido.

2. Tal disposição legal é de cunho eminentemente probatório e afasta a possibilidade de se acatar afirmações genéricas e imprecisas. A comprovação da origem, portanto, deve

ser feita de forma minimamente individualizada, a fim de permitir a mensuração e a análise da coincidência entre as origens e os valores creditados em conta bancária.

(Processo nº 10865.000889/2003-60. Acórdão nº 2402-005.630, Conselheiro Relator João Victor Ribeiro Aldinucci. Sessão de 07.02.2017. Publicado em 16.03.2017).” (grifei).

Por força do artigo 42, § 3º da Lei nº 9.430/96, caberia ao recorrente comprovar, de forma individualizada, a origem dos créditos lançados em suas contas através de documentação hábil e idônea a partir da qual restasse demonstrada a fonte do crédito, o valor, a data e, principalmente, a que título os créditos foram ali registrados, estabelecendo-se, pois, uma relação biunívoca entre cada um dos créditos lançados na conta e tais quais apontados pela autoridade autuante e a origem que se desejasse comprovar, com coincidências de datas e valores.

Considerando, portanto, que o recorrente não logrou êxito em comprovar, através de documentação hábil e idônea, e muito menos de forma minimamente individualizada, a origem dos valores creditados em conta de depósito e investimento tais quais discriminados na Planilha I – Depósitos em Contas Correntes Bancárias de Fernando Collor de Origem não Comprovada no ano-calendário de 2011 (fls. 102/110), decerto que as alegações tais quais formuladas pelo recorrente não devem ser aqui acolhidas.

Com efeito, entendo por não acolher das alegações formuladas pelo recorrente no sentido de que a origem dos depósitos bancários lançados nas suas contas restou comprovada.

(b) Da comprovação da validade e efetividade dos empréstimos tomados pelo recorrente junto à TV Gazeta de Alagoas

O recorrente também defende a tese da comprovação da validade e efetividade dos empréstimos tomados da TV Gazeta de Alagoas com base nos seguintes fundamentos:

- Que a própria Receita Federal do Brasil já reconheceu expressamente, em fiscalizações anteriores, os empréstimos tomados junto às empresas de comunicação do grupo familiar, o qual sempre foi o principal negócio da familiar, podendo-se destacar, ainda, que todos os valores estão escriturados tanto na contabilidade das empresas de comunicação, como, também, nos informes de rendimentos apresentados pelo declarante, sem contar que a própria autoridade fiscal reconhece, no TVF, que os recursos ou foram transferidos diretamente da TV Gazeta de Alagoas para o recorrente ou foram pagos a terceiros (prestadores de serviços, alienantes de bens móveis e imóveis) por conta e ordem do recorrente;
- Que a jurisprudência administrativa é inequívoca no sentido de que a comprovação do mútuo pactuado entre pessoas vinculadas ou relacionadas deve ser realizado, basicamente, a partir da demonstração do registro contábil do mútuo pela mutuante, bem como a partir das informações prestadas nas respectivas Declarações e, principalmente, a partir da efetiva transferência dos recursos da mutuante ao mutuário;

- Que a autoridade fiscal também questionou os lançamentos contábeis que a TV Gazeta de Alagoas efetuou em conta do passivo denominada 'AP's a pagar', já que havia um descasamento entre o momento do débito da conta ativa referente ao mútuo e o efetivo desembolso dos recursos, sendo que tal questionamento é desconexo das práticas contábeis, uma vez que a sistemática tal qual adotada assegurava a independência financeira entre mutuante e mutuário e representava um melhor controle das obrigações assumidas, pelo mutuante, por conta e ordem do mutuário, do que se conclui que o empréstimo é comprovado não apenas pela efetividade das transferências, mas, também, pela correta contabilização pela TV Gazeta de Alagoas, além de ter sido devidamente indicado nas Declarações de Dívidas e Ônus Reais do recorrente;
- Que a jurisprudência administrativa é inequívoca no sentido de que a comprovação do mútuo pactuado entre pessoas vinculadas ou relacionadas deve ser realizado, basicamente, a partir da demonstração do registro contábil do mútuo pela mutuante, bem como a partir das informações prestadas nas respectivas Declarações e, principalmente, a partir da efetiva transferência dos recursos da mutuante ao mutuário;
- Que a própria autoridade autuante, justamente no mesmo exercício a que se reportam os fatos geradores do presente lançamento (2011), entendeu que a operação travada entre o recorrente e a TV Gazeta de Alagoas se tratava de efetiva operação de crédito e, por isso mesmo, lacrou o auto de infração exigindo da TV Gazeta, enquanto mutuante, o IOF/Crédito, conforme se verifica do processo administrativo nº 10410.723763/2011-15, o que significa dizer, portanto, que a própria Receita Federal declarou e chancelou a natureza da referida operação como empréstimo de mútuo; e
- Que, por fim, há que se afastar, ainda, as ilações trazidas dos autos do Inquérito Policial que acabaram servindo de fundamento para a descaracterização dos empréstimos de mútuo, porque as referências ali realizadas não têm qualquer efeito concreto no âmbito da presente autuação.

Tal como expomos anteriormente, o imposto de renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza, conforme dispõe o artigo 43 do Código Tributário Nacional, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei nº 5.172/66

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001).”

Pelo que se observa, de acordo com o § 1º do artigo 43, a incidência do imposto de renda independe da origem dos recursos, de modo que, ainda que se tratem de recursos de origem ilícita, os valores apropriados pelo sujeito passivo estarão sujeitos à incidência da regra-matriz do imposto de renda.

A propósito, registre-se que muitos doutrinadores têm se debruçado sobre o conceito de rendas e proventos de qualquer natureza. Não se trata de questão irrelevante, já que, a partir da rígida repartição de competências adotada pelo nosso sistema constitucional, a União não pode ultrapassar a esfera que lhe foi assegurada constitucionalmente. E, de fato, a mera leitura do artigo 43 do CTN revela que o legislador não optou por uma ou outra teoria econômica da *renda-produto* ou da *renda-acrécimo patrimonial*, tendo admitido, antes, que qualquer delas seja suficiente para permitir a renda tributável.

É como pensam Luís Eduardo Schoueri e Roberto Quiroga Mosquera³⁷:

“Como o art. 146, III, “a”, do texto constitucional, remete à Lei Complementar a definição do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes dos impostos discriminados na Constituição, podemos examinar como o CTN posicionou-se sobre o assunto. A mera leitura do *caput* do art. 43 revela que o CTN não optou por uma ou por outra teoria, admitindo, antes, que qualquer delas seja suficiente para permitir a aferição de renda tributável (...).

[...]

Revela-se, assim, que o legislador constitucional buscou ser bastante abrangente em sua definição de renda e proventos de qualquer natureza: em princípio, qualquer acréscimo patrimonial poderá ser atingido pelo imposto; ao mesmo tempo, mesmo que não se demonstre o acréscimo, será possível a tributação pela teoria da renda-produto.

Uma leitura atenta do dispositivo, por outro lado, leva-nos à conclusão de que não basta a existência de uma riqueza para que haja a tributação; é necessário que haja *disponibilidade* sobre a renda ou sobre o provento de qualquer natureza.” (*grifei*).

Nesse contexto, é de se reconhecer que o artigo 3º da Lei nº 7.713/88, combinado com os artigos 37, 38, 55, inciso X e 83 do Decreto nº 3.000/99³⁸, os quais, dentre outros, serviram de suporte para a autuação, dispõem o seguinte:

“Lei nº 7.713/1998

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)

³⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. Manual da Tributação Direta da Renda. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT, 2020, p. 14-15.

³⁸ Confira-se que, de acordo com o artigo 144 da Lei nº 5.172/66, "o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada".

§ 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.

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

§ 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.

[...]

Decreto n.º 3.000/99

TÍTULO IV - RENDIMENTO BRUTO

CAPÍTULO I - DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 37. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 43, incisos I e II, e Lei n.º 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º).

[...]

Art. 38. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (Lei n.º 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º).

[...]

Seção V - Outros Rendimentos

Art. 55. São também tributáveis (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 26, Lei n.º 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

[...]

X - os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas ou percebidos com infração à lei, independentemente das sanções que couberem;

TÍTULO VI - BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO NA DECLARAÇÃO

Art. 83. A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, e Lei nº 9.477, de 1997, art. 10, inciso I):

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas ao somatório dos valores de que tratam os arts. 74, 75, 78 a 81, e 82, e da quantia de um mil e oitenta reais por dependente.”

A legislação é clara ao prescrever que os rendimentos são constituídos de 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 entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

Além do mais, observe-se, também, que a tributação aí 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 que o imposto incida, que o contribuinte tenha se beneficiado por qualquer forma e qualquer título.

Fixadas essas premissas, registre-se que, no caso concreto, inobstante o ora recorrente tenha sido intimado a apresentar contrato de mútuo que pudesse amparar e validar os valores correntes registrados nas suas contas bancárias no ano-calendário de 2011, é de se reconhecer que, no final, nenhum contrato foi apresentado nos termos tais quais solicitados.

Note-se que, de fato, o recorrente apresentou contrato de mútuo o qual, a rigor, não foi registrado em cartório, datado de 02/01/1995 em que lhe foi cedido crédito de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) da TV Gazeta (fls. 591/592), além de ter apresentado, também, contrato, assinado em 02/01/1996, o qual não foi registrado em cartório, por meio do qual foi aberto crédito pela TV Gazeta em benefício do ora recorrente no valor de R\$ 2.000.000,00, já tendo sido incorporado saldo devedor do mútuo que havia sido pactuado anteriormente (fls. 589/590). Por fim, observe-se que o recorrente também colacionou aos autos um Termo de Declaração firmado em 01/09/2015 em que as partes pretendiam ratificar os contratos de mútuos, sendo que, além do fato de que os contratos em si não foram apresentados, as partes não fixaram ali os valores e nem estabeleceram cláusula gerais de garantia (fls. 381/385).

O ponto que deve ser aqui destacado é que, a partir da análise dos documentos e esclarecimentos que foram prestados, a autoridade fiscal acabou concluindo que não houve, no caso, empréstimo de valores da empresa TV Gazeta ao recorrente a título de mútuo, a qual, aliás, o contribuinte é sócio.

A fiscalização apontou, ainda, que a TV Gazeta efetuava o pagamento de praticamente todas as despesas do contribuinte que correspondiam a vultosos valores referentes à aquisição de imóvel, até valores menos expressivos referentes a pequenos consertos domésticos, passando, ainda, pelo pagamento de parcelas de financiamento de veículos de luxo, faturas de cartões de crédito, pensão alimentícia, parcelamento de tributos, funcionários (piloto de lancha, caseiro, vigilante), serviços eventuais (pedreiro, marceneiro), condomínio, IPTU, contas de telefone, despesas de manutenção residencial, seguro saúde, seguro de veículos, combustível, compras de supermercado, remédios, transferências para a Sra. Caroline Medeiros Collor de Mello e para o Sr. Fernando James Braz Collor de Mello e outras transferências.

No subitem 2 - Análise da situação econômica-fiscal do Sr. Fernando Collor - do item IV do TVF, a fiscalização expôs, a partir da análise das respectivas Declarações de Imposto

de Renda Pessoa Física – DIRF, a situação econômica do contribuinte ao longo dos anos de 2010 a 2014. No quadro 8 do mencionado subitem, a fiscalização discriminou as informações contidas nas declarações do contribuinte indicadas nos campos relativos às “Dívidas e Ônus Reais”, conforme se verifica a partir da planilha abaixo, referentes ao mútuo que o recorrente alega que tem junto à TV Gazeta:

Quadro 08 – Dívidas de Fernando Collor com a TV Gazeta

DIRPF Ano- Calendário	Saldo em 31/12 do ano anterior	Saldo em 31/12 do ano base	Mútuo no ano
2010	54.744.707,09	59.712.756,18	4.968.049,09
2011	59.712.756,18	64.451.726,45	4.738.970,27
2012	64.451.726,45	71.934.224,43	7.482.497,98
2013	71.915.517,43	79.712.617,85	7.797.100,42
2014	79.712.617,85	90.636.174,08	10.923.556,23

A partir da análise do Quadro 08, a própria autoridade fiscal esclareceu que no final do ano de 2010 o saldo registrado a título de mútuo era de R\$ 54.744.707,09, bem assim que a dívida crescia ano após ano e, a título de informação, chegou ao vultoso montante de R\$ 90.636.174,08 no final de 2014.

Além disso, note-se que a autoridade autuante discorreu sobre o grau de endividamento do contribuinte, tendo destacado que os seus rendimentos eram totalmente desproporcionais em relação à dívida declarada, não se vislumbrando, pois, qualquer possibilidade de que a “dívida” viesse a ser quitada, bem assim que o valor da dívida superava em muito o próprio patrimônio do ora recorrente, já que, a título de informação, o total de bens e direitos declarados, em 23/12/2014, somavam o montante de R\$ 22.951.013,98.

Em relação à TV Gazeta, a fiscalização elaborou, ainda, o Quadro 09 – Resultados da TV Gazeta, abaixo reproduzido, ressaltando que a empresa não apresentava lucros compatíveis com os valores emprestados, já que, à época, vinha sistematicamente apresentado prejuízos. Confira-se:

Quadro 09 – Resultados da TV Gazeta

	2011	2012	2013	2014
Receita Bruta	44.197.211,35	44.552.867,40	52.812.276,26	60.648.627,96
Lucro Líquido	-291.624,90	-657.852,90	-667.723,61	-4.289.302,94
Lucros/Prejuízos Acumulados	-7.150.645,63	-7.708.248,53	-8.278.790,97	-26.119.095,45

Além de tudo isso, note-se que, de acordo com o item V – Análise dos Fatos Apurados, subitem 2 – Recursos Financeiros que transitaram pelas contas correntes da TV

Gazeta e tiveram como beneficiário Fernando Collor em 2011 do TVF, nos casos em que a TV Gazeta contabilizou “recuperação de mútuo facm” na conta Sócios no ano de 2011, levando a supor que Fernando Collor teria quitado parte da dívida, há, na mesma data, empréstimo a ele em valor quase sempre idêntico. Em outros casos em que a TV Gazeta de Alagoas efetuou lançamentos contábeis com histórico “recuperação de mútuo facm”, os valores sequer transitaram pela conta Sócios.

A autoridade lançadora também salientou que a conta sócios era, na verdade, utilizada para registrar e controlar as obrigações a pagar do contribuinte e não para controlar os valores efetivamente mutuados pela TV Gazeta, posto que, no momento em que as obrigações pessoais de Fernando Collor eram conhecidas, eram registradas a débito na conta 1.3.4.01.0001 – Sócios e a crédito da conta 2.1.1.01.0001 – AP’s a Pagar, independentemente de quando seriam efetivamente pagas, havendo aí, por parte da citada empresa, preocupação em controlar as obrigações pessoais do contribuinte e não em controlar os valores efetivamente pagos em benefício do contribuinte.

E, além do mais, a própria autoridade fiscal já havia ressaltado que a principal característica das operações de mútuo é a obrigação do mutuário restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade, sendo que, a partir da análise dos extratos bancários, a fiscalização verificou que não há registro de transferência de valores das contas bancárias do contribuinte para contas bancárias da TV Gazeta, tampouco registro de outros débitos que possam ser relacionados a repasses para a TV Gazeta.

Acrescente-se, ainda, que o recorrente, ao mencionar o processo administrativo fiscal nº 10410.723763/2011-15, lavrado contra a TV Gazeta por exigência de IOF, sustenta que *“basta olhar o auto de infração para se ter certeza de que de mútuo se tratava, até mesmo pela lógica da coerência das provas, segundo a qual uma coisa não pode ser e não ser ao mesmo tempo”*, sendo que, ao analisarmos a peça defensiva protocolada nos autos daquele processo, é possível constatar que a própria empresa TV Gazeta sustentou que a operação ali autuada não se tratava de contrato de mútuo sujeita à incidência do IOF, conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos:

“63. Desta feita, ainda que se considere, por absurdo, que a competência tributária da União abrangesse a instituição de IOF/Crédito num âmbito alheio ao mercado financeiro, observa-se que a Lei n. 9.779/1999, ao dispor sobre a incidência do IOF/Crédito no âmbito não financeiro, limitou-a, exclusiva e estritamente, sobre contratos de mútuo, ou seja, as operações realizadas no caso em comento estão fora da hipótese de incidência do IOF, por não se tratar, em sua essência, de operações de mútuo.”

64. Assim, uma vez demonstrado de que a operação autuada não se trata de um contrato de mútuo e tampouco se insere no âmbito do mercado financeiro, é inquestionável que a inexigibilidade do crédito lançado, razão pela qual é de rigor o acolhimento da presente impugnação.” (grifei).

No caso em apreço, é de se reconhecer que os fatos e documentos levantados pela fiscalização convergem no sentido de que o contribuinte recebeu rendimentos tributáveis sob a roupagem de mútuo, do que se conclui que a fiscalização agiu corretamente ao considerar que os valores provenientes da TV Gazeta destinados ao contribuinte não apresentam natureza de valores mutuados e, portanto, tratando-se de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, deveriam compor a base de cálculo do imposto de renda no ano-calendário aqui discutido.

A rigor, note-se, por oportuno, que o empréstimo de mútuo é instituto do direito privado e, por isso mesmo, deve ser analisado de acordo com os princípios gerais, conceitos e formas do direito privado. É que, nos termos do artigo 109 do Código Tributário Nacional, os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, o que significa afirmar que à luz de tais princípios é que são definidos os institutos, conceitos e formas do direito privado que tenham sido empregados pela lei tributária. Confira-se:

“Lei nº 5.172/66

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.”

De acordo com o dispositivo transcrito, se um conceito do direito privado é utilizado pelo legislador tributário sem qualquer referência ao seu conteúdo e alcance, tal conceito haverá de ser compreendido pelo intérprete tal como está posto no direito privado. Em outras palavras, se a lei tributária não alterou expressamente o conteúdo e o alcance do instituto de direito privado por ela utilizado para definir hipótese de incidência tributária – é o que ocorre com o instituto do mútuo – não poderá o intérprete fazê-lo.

Nas palavras de Luciano Amaro³⁹,

“Ao dizer que os princípios do direito privado se aplicam para a pesquisa da definição de institutos desse ramo do direito, o dispositivo, obviamente, não quer disciplinar a interpretação, no campo do direito privado, dos institutos desse direito. Isso não é matéria cuja regulação incumba ao direito tributário. Assim, o que o Código Tributário Nacional pretende dizer é que os institutos de direito privado devem ter sua definição, seu conteúdo e seu alcance pesquisados com o instrumental técnico fornecido pelo direito privado, não para efeitos privados (o que seria óbvio e não precisaria, nem caberia, ser dito num código tributário), mas sim para efeitos tributários. Ora, em que hipóteses isso se daria? É claro que nas hipóteses em que tais institutos sejam referidos pela lei tributária na definição de pressupostos de fato de aplicação de normas tributárias, pois – a conclusão é acácia – somente em tais situações é que interessa ao direito tributário a pesquisa de institutos de direito privado.

Em suma, o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente, a sucessão causa mortis, o herdeiro, o legatário, o meeiro, o pai, o filho, o interdito, o empregador, o empregado, o salário etc. têm conceitos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”. Como assinala Becker, com apoio em Emilio Betti e Luigi Vittorio Berliri, o direito forma um único sistema, onde os conceitos jurídicos têm o mesmo significado, salvo se a lei tiver expressamente alterado tais conceitos, para efeito de certo setor do direito; assim, exemplifica Becker, não há um “marido” ou uma “hipoteca” no direito tributário diferentes do “marido” e da “hipoteca” do direito civil.”

³⁹ AMARO, Luciano. Direito Tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

Nesse mesmo sentido manifestou-se Aliomar Baleeiro⁴⁰ a propósito do artigo 109 do CTN ao dispor que caberá ao legislador, e não ao intérprete, redefinir, para fins tributários, os institutos, conceitos e formas de direito privado:

“O legislador reconhece o império das normas de Direito Civil e Comercial quanto à definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas consagrados no campo desses dois ramos jurídicos opulentados por 20 séculos de lenta estratificação. A prescrição, a quitação, etc. conservam no Direito Financeiro, quando neste não houve norma expressa em contrário, a mesma conceituação clássica do Direito Comum. O mesmo ocorre em relação aos contratos e às obrigações em geral.”

Em síntese, se um conceito de direito privado é utilizado pelo legislador tributário sem qualquer referência a seu conteúdo e alcance, tal conceito há de ser entendido pelo intérprete tal como está posto no direito.

E, aí, considerando, pois, que o empréstimo de mútuo é instituto do direito privado, faz-se necessário que investiguemos o que dispõe a própria legislação civil ao seu respeito, podendo-se afirmar, de logo, que, conceitualmente, o mútuo consiste em um “empréstimo de consumo”, ou seja, trata-se de um negócio jurídico unilateral por meio do qual o mutuante transfere a propriedade de um objeto móvel fungível ao mutuário, que se obriga à devolução, em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade⁴¹.

O Código Civil cuidou de tratar do instituto do empréstimo de mútuo no artigo 586, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei nº 10.406/2002

Capítulo IV – Do Empréstimo

Seção II – Do mútuo

Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.”

Como se pode notar, o instituto do *mútuo* aperfeiçoa-se quando o proprietário, mutuante, transmite a propriedade da coisa mutuada, e não apenas a posse, com o efeito e possibilidade de que a coisa seja consumida, obrigando-se o mutuário, portanto, a compensá-lo com a entrega de outra coisa, substancial, qualitativa e quantitativamente idêntica. Não se exigirá do mutuário que restitua exatamente o bem que recebeu, pois é da essência desse negócio jurídico a utilização de coisa fungível.

Em se tratando de *mútuo* de dinheiro, a entrega efetiva da quantia é elemento essencial do contrato sem o qual inexistente o próprio mútuo e não se gera qualquer espécie de obrigação de crédito, já que o crédito e a obrigação de pagar não decorrem da promessa de transferir o dinheiro frente à promessa de aceitá-lo para pagamento futuro, mas, sim, da transferência efetiva do valor ao mutuário. Tendo em vista que o mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade

⁴⁰ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 685.

⁴¹ GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Novo curso de Direito Civil: contratos em espécie. vol. 4. tomo II. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: 2014, Não paginado.

exige-se que ele pague a quantia em dinheiro que lhe foi repassada em condições e formas estabelecidas no contrato. O mútuo em dinheiro aperfeiçoa-se, portanto, a partir das seguintes relações: (i) entrega do dinheiro por parte do mutuante; e (ii) pagamento ou quitação do respectivo valor por parte do mutuário.

Em comentários ao instituto do mútuo previsto no artigo 586 do Código Civil, Carlos Roberto Gonçalves⁴² afirma que o mutuante é obrigado a entregar a coisa, enquanto o mutuário tem o dever de restituí-la. Confira-se:

“Sendo o mútuo contrato *real e unilateral*, que se perfaz com a entrega da coisa emprestada, uma vez efetuada a tradição nada mais cabe ao mutuante, recaindo as obrigações somente sobre o mutuário.

[...]

As obrigações do mutuário, pode-se dizer, resumem-se numa só: *restituir*, no prazo convencionado, a mesma quantidade e qualidade de coisas recebidas e, na sua falta, pagar o seu *valor*, tendo em vista o tempo e o lugar em que, segundo a estipulação, se devia fazer a restituição, quando o contrato não tiver dinheiro por objeto. Se a coisa, ao tempo do pagamento, estiver desvalorizada, deve ser restituído o valor que tinha na data do empréstimo, pelo qual ingressou no patrimônio do mutuário.”

A par de tais ensinamentos, registre-se que essa linha de entendimento encontra amparo na própria jurisprudência atual deste Tribunal Administrativo, conforme se pode observar do precedente citado abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

Tributam-se os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, recebidos de pessoa jurídica, declarados pelo contribuinte na DIRPF como empréstimos, quando restar comprovada a sua natureza remuneratória.

CONTRATO DE MÚTUO. EMPRÉSTIMOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

O pagamento pela pessoa jurídica, a qual o contribuinte figura como sócio, de despesas pessoais, assim como, a aquisição de bens destinados ao patrimônio particular do sócio e declarados como empréstimos, somente podem ser considerados dessa natureza, quando comprovado, de forma inequívoca mediante apresentação do instrumento do mútuo, devidamente registrado em Cartório, além de outros meios hábeis e idôneos admitidos no Direito que demonstrem a efetiva transferência dos recursos apontados pela fiscalização, coincidentes em datas e valores, tanto da operação de concessão como do recebimento do empréstimo alegado pelo interessado.

(Processo nº 10410.721874/2016-00. Acórdão nº 2202-005.918. Conselheiro Relator Mario Hermes Soares Campos. Sessão de 15/01/2020. Acórdão publicado em 20/02/2020).” (grifei).

Aliás, destaque-se, inclusive, que essa turma julgadora tem encampado esse mesmo entendimento, conforme se verifica dos precedentes colacionados abaixo:

⁴² Gonçalves, Carlos Roberto. Direito civil brasileiro: contratos e atos unilaterais. vol. 3. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2005

[...]

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. EMPRÉSTIMO DE MÚTUO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO POR DOCUMENTAÇÃO HÁBIL.

O empréstimo de mútuo em dinheiro aperfeiçoa-se a partir das relações de entrega da quantia por parte do mutuante e do pagamento ou quitação do respectivo valor por parte do mutuário. O contribuinte deve, portanto, comprovar a transferência do numerário relativamente a cada operação e a sua respectiva quitação por meio de provas hábeis e idôneas.

[...]

(Processo n.º 12898.001673/2009-55. Acórdão n.º 2201-007.359. Conselheiro Relator Sávio Salomão de Almeida Nóbrega. Sessão de 03/09/2020. Acórdão publicado em 22/10/2020).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2003

[...]

CONTRATO DE MÚTUO. COMPROVAÇÃO DO FLUXO DE NUMERÁRIO.

É requisito de existência do contrato de mútuo, além da comprovação documental, o fluxo financeiro da moeda, comprovado pela efetiva transferência e devolução dos valores envolvidos.

(Processo n.º 19515.001182/2007-49. Acórdão n.º 2201-005.083. Conselheiro Relator Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Sessão de 10/04/2019. Acórdão publicado em 02/05/2019).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2010

[...]

OPERAÇÃO DE MÚTUO - REQUISITOS DE PROVA

Para comprovação da operação de mútuo, além do registro público do contrato, é indispensável documentação hábil e idônea que demonstre a efetiva ocorrência do pactuado, o cumprimento das cláusulas acertadas, como pagamentos em datas e valores convencionados; a simples apresentação de documentos particulares e/ou seu lançamento na contabilidade, por si sós, são insuficientes para opor a operação a terceiros e, principalmente, para afetar a tributação.

[...]

(Processo n.º 11080.726941/2014-54. Acórdão n.º 2201-000.781. Conselheiro Relator Marcelo Milton da Silva Risso. Sessão de 08/11/2018. Acórdão publicado em 14/12/2008).”

Portanto, e diferentemente do que o recorrente sustenta, a jurisprudência atual deste Tribunal tem se manifestado no sentido de que os contratos de mútuo de dinheiro devem

ser comprovados, portanto, a partir de documentos que demonstrem as relações (i) de entrega do dinheiro por parte do mutuante e (ii) de pagamento ou quitação do respectivo valor por parte do mutuário, quer dizer, a partir da demonstração do fluxo financeiro de entrada – do numerário – e de saída, que, a rigor, corresponde ao que a jurisprudência colacionada acima tem denominado de “fluxo financeiro da moeda” ou, simplesmente, “fluxo de numerário”.

Para fins tributários, não é importante levar em linha de conta a regularidade jurídica dos atos, bem como a licitude do seu objeto ou dos seus efeitos, nem é relevante averiguar os efeitos dos fatos efetivamente ocorridos. E não se trata de se averiguar acerca da possibilidade ou não de tributação do ilícito, já que o ilícito não pode ser tomado como fato gerador de tributo. O que importa, isso sim, é que a situação material corresponda ao tipo descrito na norma de incidência. Ora, nos termos do artigo 118 do Código Tributário Nacional, a definição do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados. É ver-se:

“Lei nº 5.172/66

CAPÍTULO II - Fato Gerador

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.”

Quer dizer, a interpretação do fato gerador deve ser feita com abstração da validade jurídica dos atos praticados pelo sujeito passivo, ou por terceiros, bem como da natureza, lícita ou ilícita, do objeto de tais atos, e dos efeitos jurídicos, se lícitos ou ilícitos desses mesmos atos. E também devem se abstraídos, igualmente, os efeitos jurídicos dos fatos efetivamente ocorridos. Em síntese, a compreensão da norma albergada no artigo 118 do CTN é no sentido de que, para fins tributários, não há de se indagar a respeito da validade do ato ou do negócio jurídico. O que importa é a ocorrência de efeitos no plano da concreção, ou seja, no mundo dos fatos, sendo irrelevante a produção, ou não, de efeitos jurídicos no plano da abstração⁴³.

À toda evidência, é de se concluir que os valores provenientes da TV Gazeta de Alagoas não se tratam, na verdade, de valores mutuados, porque, como visto, e a título de quitação dos empréstimos, não há qualquer registro de transferência dos valores das contas bancárias do recorrente para as contas da TV Gazeta e muito menos registro de outros débitos que possam ser relacionados a repasses para a TV Gazeta. Restou evidente que os supostos empréstimos obtidos pelo recorrente correspondem, na verdade, e no final das contas, aos pagamentos de suas despesas pessoais e, portanto, deveriam ter sido oferecidos à tributação, já que, nos termos do artigo 38, *caput* do Decreto nº 3.000/99, a tributação dos rendimentos não depende da forma de sua percepção, bastando, para a incidência do imposto, que o contribuinte se beneficie por qualquer forma e a qualquer título.

⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional: Artigos 96 a 138. Vol. II. 2a. ed. São Paulo: Atlas, p. 374/380.

Com base em tais fundamentos, entendo por não acolher as alegações tais quais formuladas no sentido da comprovação da validade e efetividade dos empréstimos tomados junto à TV Gazeta de Alagoas.

(c) Da ilegalidade da qualificação da multa de ofício

O recorrente também sustenta que a aplicação da multa de ofício qualificada no percentual de 150% é ilegal pelos seguintes fundamentos:

- Que se a qualificação da multa teve por motivo a metodologia de fracionamento dos depósitos a qual, de acordo com a autoridade autuante, foi utilizada com a intenção de ocultar o nome do depositante, a real origem dos recursos e de evitar a comunicação das operações com o COAF, uma vez que as movimentações financeiras inferiores a R\$ 10.000,00 estariam dispensadas do reporte ao COAF, nos termos do artigo 13, inciso I da Circular Bacen nº 3.461/2009, decerto que a multa deve ser desqualificada com relação a quase metade dos depósitos bancários, os quais, aliás, foram realizados em valores superiores a R\$ 10.000,00, totalizando, pois, R\$ 416.184,47;
- Que esse fracionamento atende aos interesses de anonimato apenas de quem realiza os depósitos e não de quem os recebe e que, além disso, não são apenas as movimentações acima de R\$ 10.000,00 que devem ser reportadas ao COAF, porque, nos termos dos artigos 10, § 3º e 11, inciso I da Lei nº 9.613/1998, o limite de R\$ 10.000,00 pode ser considerado como um conjunto de operações no mesmo mês e, por outro lado, as instituições financeiras devem comunicar ao COAF qualquer operação suspeita independentemente do valor envolvido;
- Que o artigo 6º, § 2º da Circular Bacen nº 3.461/2009 reforça a obrigação de reporte *“das operações que, por sua habitualidade, valor ou forma, configuram artifício que objetive burlar os mecanismos de identificação, controle e registro”*, do que se conclui que não apenas as operações que superam o limite de R\$ 10.000,00 devem ser reportadas, tal como faz entender a autoridade autuante e o acórdão recorrido;
- Que de acordo com as Súmulas CARF nº 14 e 26, a mera acusação de omissão de rendimentos não justifica a aplicação da multa de ofício qualificada, de modo que, no caso concreto, não há comprovação de nenhum dos elementos que a jurisprudência tipicamente costuma reputar como necessários para justificar a qualificação da multa de ofício;
- Que em relação aos empréstimos obtidos junto à TV Gazeta de Alagoas, os quais, aliás, não foram objeto de presunção legal, mas, sim, são objeto de omissão de rendimentos de pessoa jurídica, decerto que a qualificação da multa não faz qualquer sentido, e que, além disso, a decisão recorrida não apreciou segregadamente as infrações, tendo fundamentado a manutenção da multa como se se tratasse de apenas uma

infração, de modo que tal aspecto, por si só, já é suficiente para o cancelamento da multa qualificada em relação à omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, especialmente com relação aos empréstimos realizados com a TV Gazeta; e

- Que, segundo a autoridade autuante, a qualificação da multa estaria justificada pela confusão de recursos próprios junto com os recursos da TV Gazeta de Alagoas, bem assim em razão da prática simulada de mútuo, sendo que como presumir dolo ou fraude se ambas as partes, recorrente e a TV Gazeta de Alagoas, sempre declararam as respectivas operações ao Fisco.

De início, reconheça-se que o artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96 dispõe sobre a multa qualificada no percentual de 150%, a qual deve ser aplicada nas hipóteses em que há ação dolosa na forma contemplada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Confira-se:

“Lei nº 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:(Vide Lei nº 10.892, de 2004)(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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;(Vide Lei nº 10.892, de 2004)(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 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.(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).”

Pelo que se pode observar, a aplicação da multa qualificada exige, por assim dizer, duplo convencimento e, sobretudo, dupla comprovação. Quer dizer, para que a multa qualificada seja aplicada é necessário que haja o comportamento previsto no critério material da multa de ofício, consubstanciado na falta de pagamento e na falta de declaração ou nos casos de declaração inexata de imposto ou contribuição, revestido, ainda, de ação dolosa, exposta e devidamente comprovada nas hipóteses legais da fraude, da sonegação ou do conluio.

É na própria Lei tributária que devemos buscar a essência das condutas puníveis com a multa qualificada, ou seja, a característica que as distingue das situações em que ela não se aplica. E, aí, como o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 dispõe que a multa qualificada será aplicada nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, é aí que devemos procurar a essência dos atos puníveis com tal multa. Veja-se:

“Lei nº 4.502/64

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 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, ou 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 no artigo 71 e 72.”

O artigo 71 trata da sonegação não no sentido de deixar-se de pagar o tributo por via dolosa, mas por, dolosamente, criar-se embaraços à fiscalização no que diz com o conhecimento do fato gerador e de todos os seus aspectos. O núcleo aí é o impedimento ou o retardo do conhecimento, por parte da autoridade fazendária, do fato gerador do tributo ou, ainda, das condições essenciais.

Por sua vez, o artigo 72 dispõe sobre a figura da fraude que, aliás, trata do próprio fato gerador, cuja ocorrência se impede ou se retarda por modo doloso, vale dizer, por via sabidamente ilegal que adultera a realidade do fato gerador ou dos seus elementos, podendo consistir na simulação absoluta ou relativa. O núcleo desse artigo, portanto, é o ato doloso do agente que objetiva encontrar economia fiscal por meio de ato conhecidamente ilícito.

Por fim, o artigo 73 prevê a hipótese em que ocorre aqueles atos previstos nos artigos 71 e 72 quando há a participação de mais de uma pessoa. Eis aí a figura do conluio, ou seja, quando duas ou mais pessoas lançam mão de artifícios maliciosos e ilegais para praticar os atos previstos nos respectivos artigos 71 e 72, de sorte que essa união para a prática do ilícito de forma dolosa é comumente denominada de pacto doloso.

É nesse sentido que dispõe Gabriel Lacerda Troianelli⁴⁴:

“Percebe-se, imediatamente que a essência da sonegação é a tentativa de impedir ou retardar o *conhecimento* da ocorrência do fato gerador, de algum de seus elementos ou de condições pessoais do contribuinte que o afetem. Ou seja, a tentativa de ocultar da autoridade fazendária algum elemento ou a ocorrência do fato gerador.

[...]

Como se percebe pela simples leitura do inciso II do artigo 1º da Lei nº 8.137/1990, fraudar a fiscalização tributária significa inserir elementos inexatos ou omitir operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal. Da mesma forma, o inciso I do artigo 2º desta lei deixa bem claro que o núcleo do tipo correspondente à fraude fiscal é a falsidade. Assim, também a fraude tem por essência a tentativa de ocultar do conhecimento da autoridade fiscal a ocorrência do fato gerador ou de algum de seus elementos, mediante a apresentação de elementos falsos.

Quanto ao artigo 73, por dizer apenas que “conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72”, nada contribui quanto à busca da essência da conduta punível mediante a aplicação da multa qualificada já que meramente se refere às condutas típicas da sonegação ou fraude.

Dessa análise pode-se concluir que a essência comum à fraude e à sonegação é a tentativa de ocultar o fato gerador ou seus elementos, de impedir que a autoridade fiscal tome conhecimento dos fatos relevantes para permitir a correta exigência do tributo

⁴⁴ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Planejamento tributário e multa qualificada. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 179, ago./2010, p.48/49.

devido. Neste ponto, é relevante notar que, independentemente da qualificação da conduta, esta intenção do contribuinte de enganar o Fisco, de esconder a verdade (...).”

Note-se que o traço característico e comum às três modalidades é a conduta dolosa. O dolo é imprescindível para a aplicação da penalidade qualificada, pois, como visto, as previsões dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 se referem exclusivamente às situações em que o dolo está presente, podendo-se observar, pois, que, enquanto o artigo 71 e 72 se referem à “ação ou omissão dolosa”, o artigo 73 se referente ao “ajuste doloso”. O dolo, o qual, aliás, consubstancia-se em elementos relativos à vontade e à consciência, é, portanto, requisito inafastável para que a multa qualificada seja aplicada.

Ao comentar sobre a aplicação da multa qualificada e a figura do dolo, João Carlos de Lima Junior⁴⁵ dispõe o seguinte:

“O dolo possui diferentes teorias e o conceito depende daquela adotada (...).

[...]

Percebe-se que, em todas as teorias, a coincidência reside no elemento volitivo, na vontade consciente de realizar a conduta típica e causar o resultado. Logo, livre do afunilamento da opção teórica, para que exista a qualificação da penalidade tributária, é imprescindível que o sujeito passivo tenha agido intencionalmente no sentido de realizar o previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64

[...]

“Logo, impõe-se ao agente a consciência em relação à conduta praticada, é necessário que ele saiba que está que ele saiba que está realizado o comportamento vedado; da mesma forma o resultado, o sujeito passivo há de conhecer o produto da sua ação; em complemento, exige-se que haja a percepção, por parte de quem age, que a conduta pode ter como consequência o resultado. Finalmente, o dolo requer a vontade de agir e de causar o resultado.”

O dolo corresponde a prática do ilícito por alguém que possuía o *animus*, a intenção de realizá-lo e de obter o resultado – trata-se do elemento volitivo -, somado a um elemento adicional que, no caso, consubstancia-se na consciência da antijuridicidade por parte do agente, quer dizer, no saber que se encontrava por realizar uma conduta vedada – eis aí a própria consciência do ilícito.

Pois bem. Observe-se que, no caso concreto, a autoridade fiscal entendeu por qualificar a multa de ofício porque o ora recorrente acabou omitindo rendimentos tributáveis de forma consciente e voluntária, mediante a prática de condutas desejadas, inclusive em conluio com terceiros, com intuito deliberado de ocultar patrimônio pessoal, violando, portanto, a lei tributária com pleno conhecimento da ilicitude de sua conduta, tendo impedido, ao final, o conhecimento pela administração tributária da ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

A partir da leitura do item VII – Infrações Apuradas, subitem 4 – Multa qualifica do TVF (fls. 97/99), verifica-se que os motivos que ensejaram a aplicação da multa qualificada restaram devidamente apurados e comprovados, de modo que, no final, a autoridade fiscal enquadrou, com perfeição, as condutas do ora recorrente nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. É ver-se:

⁴⁵ LIMA JUNIOR, João Carlos de. Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 170-174.

"1. Quanto à infração 1, "Depósitos em Contas Correntes Bancárias do Sr. Fernando Collor de Origem Não Comprovada no ano-calendário de 2011":

Utilizou reiteradamente o expediente de fracionamento de operações (distribuição, das quantias recebidas, em diversos depósitos bancários de valores frequentemente inferiores a R\$ 10.000,00), na tentativa de, dentre outros motivos, evitar a identificação dos depositantes e da ocorrência do fato gerador, sua natureza e circunstâncias materiais. Para esse desiderato, agiu em conluio com, pelo menos, os depositantes dos mencionados valores;

2. Quanto à infração 2, "Omissão de Rendimentos Recebidos no ano-calendário de 2011":

Utilizou o expediente de mesclar, pelo menos na TV Gazeta, recursos próprios com recursos da empresa, visando impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, do fato gerador, notadamente quanto ao seu aspecto subjetivo, vale dizer, o real e verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária. Para esse desiderato, agiu em conluio com, pelo menos, os administradores da TV Gazeta;

3. Quanto à infração 3, "Omissão de Rendimentos Recebidos no ano-calendário de 2011":

Em conluio com, pelo menos, os administradores da TV Gazeta, fraudou a Fazenda Nacional, simulando operações de mútuo, na tentativa de ocultar o fato gerador da obrigação tributária."

Confira-se que a autoridade fiscal não presumiu o intuito doloso por parte do ora recorrente. Ao revés, as circunstâncias que legitimam e determinam a aplicação da multa qualificada restaram devidamente comprovadas. A intenção deliberada do recorrente de impedir o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, da ocorrência dos fatos geradores aqui discutidos, em conluio com outras pessoas, físicas e jurídicas, enquadra-se, com perfeição, nas hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

O recorrente utilizou-se do expediente do fracionamento de operações ao receber os diversos depósitos bancários em valores frequentemente inferiores a R\$ 10.000,00, na tentativa deliberada de evitar a identificação dos depositantes e de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou da sua natureza ou circunstâncias e, para tanto, agiu, em conluio, com, pelo menos, os depositantes dos respectivos valores.

Além disso, o Sr. Fernando Collor também se utilizou do artifício de mesclar, com a TV Gazeta de Alagoas, recursos próprios com recursos da empresa, visando impedir e retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, do fato gerador e, sobretudo, do real e verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária e, para tanto, agiu em conluio com, pelo menos, os administradores da TV Gazeta, bem como, em conluio com, pelo menos, os administradores da TV Gazeta, e valendo-se do expediente fraudento de simular operações de mútuo juntamente com a referida empresa, tentou, deliberadamente, impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento

Nesse contexto, acrescente-se, ainda, que a Circular nº 3.461 de 2009, emitida pelo Banco Central, a qual consolida as regras sobre os procedimentos a serem adotados na prevenção e combate às atividades relacionadas com os crimes previstos na Lei nº 9.613, de

03/03/1998, é clara ao dispor que o sistema de registro deve permitir a identificação de depósito em espécie, saque em espécie, saque em espécie por meio de cartão pré-pago ou pedido de provisionamento para saque de valor igual ou superior a R\$ 100.000,00 e que as instituições devem comunicar ao COAF as operações realizadas ou serviços prestados cujo valor seja igual ou superior a R\$ 10.000,00, considerando as partes envolvidas, os valores, as formas de realização, os instrumentos utilizados ou a falta de fundamento econômico ou legal possam configurar a existência de indícios dos crimes previstos na Lei nº 9.613, de 1998, dentre outras determinações.

O sistema de registro bancário tem de identificar perfeitamente os depósitos em valor igual ou superior a R\$ 100.000,00 em espécie. Por sua vez, os depósitos no valor igual ou superior a R\$ 10.000,00 também podem ser monitorados em determinadas circunstâncias. O fracionamento de depósitos revela a intenção de burlar o sistema de monitoramento e, portanto, deve ser considerado como uma prática adotada para ocultar o nome do depositante, a real origem do recurso e para evitar a comunicação da operação ao Coaf.

No caso em tela, observe-se que o recorrente sustenta a desqualificação da multa em relação aos depósitos bancários em valores superiores a R\$ 10.000,00, os quais totalizam o montante de R\$ 416.184,47, conforme se verifica da planilha acostada às fls. 7.736/7.737. A partir da análise da referida planilha, verifica-se que ocorreram 11 depósitos em dinheiro em valores inferiores a R\$ 100.000,00, o que demonstra que, no caso, foi utilizada a mesma metodologia de fracionamento de depósitos.

De todo modo, o que deve restar claro é que, além do fato de a autoridade fiscal ter exposto sintética e minuciosamente, ao longo do TVF, as razões pelas quais entendeu pela aplicação da multa qualificada, decerto que a forma de agir do contribuinte revelou a intenção de ocultar o recebimento de rendimentos tributáveis e, além do mais, ao fracionar os depósitos em dinheiro em valores inferiores a R\$ 100.000,00, o contribuinte também buscou burlar o próprio sistema de controle financeiro.

O recorrente também alega que é equivocada a premissa de que o fracionamento dos depósitos tenha se dado a mando ou com o seu conhecimento e que este comportamento atende aos interesses de anonimato apenas de quem os faz, e não de quem os recebe. Ora, com tantos depósitos ocorrendo em sua conta corrente, muitos de forma fracionada, caberia ao contribuinte um comportamento vigilante e diligente em relação a esses depósitos, identificando os autores dos créditos, bem como as razões, por meio de provas, inclusive para se munir em razão de uma eventual ação fiscal.

Observe-se, ainda, que o recorrente não trouxe aos autos nenhum documento que comprovasse a origem dos depósitos bancários considerados pela fiscalização como rendimentos omitidos. A prática de receber depósitos bancários em suas contas correntes, muitos de forma fracionada, sem identificação de origem, sustenta, de per se, a qualificação da multa. A rigor, vale destacar que a qualificação da multa não decorre isoladamente do fracionamento dos depósitos, mas, sim, e como visto, do conjunto de condutas praticadas, em conluio, com outras pessoas, físicas e jurídicas, com o intuito de deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou da sua natureza ou circunstâncias e, sobretudo, do real e verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária.

Com base em tais fundamentos, é de se concluir que o recorrente agiu, em conluio com outras pessoas, físicas e jurídicas, com objetivo específico de ocultar importâncias recebidas, de maneira a impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, representada pela disponibilidade econômica dos rendimentos tributáveis, e da correta individualização do sujeito passivo da obrigação tributária correspondente, tendo incorrido, portanto, nas condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964.

Com efeito, entendo por não acolher das alegações meritorias referentes à ilegalidade da qualificação da multa de ofício.

(d) Da incorreta aplicação da multa e o seu caráter confiscatório – dos princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade

O recorrente também sustenta que a multa foi aplicada incorretamente e apresenta caráter confiscatório em decorrência dos seguintes motivos:

- Que a multa de ofício qualificada atinge a exorbitante percentagem de 150% do valor do imposto e, portanto, revela-se confiscatória, afrontando, portanto, o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, sendo que no Recurso Extraordinário n.º 582.461, submetido à sistemática da Repercussão Geral, o STF fixou a tese de as multas em patamar superior ao valor do tributo revelam-se confiscatórias;
- Que os princípios da proporcionalidade e razoabilidade revelam maior utilidade exatamente ao proibir determinados excessos por parte da Administração Pública, sendo que a Lei n.º 9.784/99, aplicável analogamente ao caso ora em comento, também se refere aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, os quais, aliás, impõem que haja proporção entre os meios que administração utiliza para atingir determinado fim; e
- Que o STF reconheceu, recentemente, a repercussão geral do Recurso Extraordinário n.º 746.090/SC que trata, justamente, do efeito confiscatório da multa qualificada de 150% prevista na legislação federal.

Observe-se, de logo, que o próprio Decreto n.º 70.235/72 veda os órgãos de julgamento administrativo fiscal de afastarem a aplicação ou deixarem de observar lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade. É ver-se:

“Decreto n.º 70.235/72

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Em consonância com o artigo 26-A do Decreto n.º 70.235/72, o artigo 62 do Regimento Interno - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de junho de 2015 também prescreve que é vedado aos membros do CARF afastar ou deixar de observar quaisquer disposições contidas em Lei ou Decreto:

“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

A Súmula CARF n.º 2 também dispõe que este Tribunal não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Veja-se:

“Súmula CARF n.º 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

A título de esclarecimentos, acrescente-se que no que concerne à legalidade dos atos infralegais, o artigo 16 da Lei n.º 12.833, de 20/06/2013 inseriu o parágrafo único no artigo 48 da Lei n.º 11.941/2009, porém, ao sancionar a referida Lei, a então Presidente da República vetou o inciso II do referido parágrafo único, conforme se pode observar das razões do veto abaixo transcrita:

“Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009

Art. 48. (*omissis*).

Parágrafo único. São prerrogativas do Conselheiro integrante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

I - somente ser responsabilizado civilmente, em processo judicial ou administrativo, em razão de decisões proferidas em julgamento de processo no âmbito do CARF, quando proceder comprovadamente com dolo ou fraude no exercício de suas funções; e

II – (VETADO).

Razões do veto: o CARF é órgão de natureza administrativa e, portanto, não tem competência para o exercício de controle de legalidade, sob pena de invasão das atribuições do Poder Judiciário.”

Tendo em vista que não cabe a este Tribunal Administrativo pronunciar-se sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade das normas legitimaram a aplicação da multa de ofício qualificada no percentual de 150%, as alegações no sentido de que a multa apresenta caráter confiscatório e acaba violando o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal não devem ser acolhidas.

Com base em tais fundamentos, entendo por não acolher das alegações meritórias tais quais formuladas no sentido da incorreta aplicação da multa e do seu caráter confiscatório.

(e) Dos juros e sua inaplicabilidade sobre a multa de ofício

Por fim, o recorrente sustenta que os juros de mora não devem ser aplicados sobre a multa de ofício por conta das seguintes questões:

- Que ao se referir a “crédito tributário” o artigo 161, § 1º do Código Tributário Nacional não se refere à multa de ofício, mas apenas ao principal exigido, porque, se assim não fosse, não haveria necessidade do dispositivo ressaltar, logo em seguida, que a aplicação dos juros não causa prejuízo à imposição de penalidade cabíveis;
- Que a Taxa SELIC prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/96 se aplica apenas sobre os tributos não pagos no vencimento, de modo que não há como se pretender aplicar a norma constante do artigo 161, § 1º do CTN para que incidam juros de 1% sobre a multa de ofício, pois ao aplicar a Taxa SELIC ao lançamento o agente fiscal optou por esta sistemática de aplicação de juros de mora, a qual, além de estabelecer um percentual diferenciado para apuração desses juros, estabeleceu, expressamente, a incidência apenas sobre os tributos; e
- Que os juros moratórios não podem ser aplicados sobre a multa de ofício lançada, seja por ausência de previsão legal para tanto, seja porque o enquadramento legal apontado no Auto de Infração não autoriza a imposição de juros sobre a multa de ofício, mas, apenas, sobre os tributos não pagos no prazo legal.

Pois bem. Como é sabido, a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade e extingue-se com o crédito dela decorrente, nos termos do artigo 113, § 1º do Código Tributário Nacional⁴⁶. Por outro lado, o artigo 139 do Código Tributário Nacional dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e apresenta mesma natureza⁴⁷.

A partir da interpretação conjunta dos respectivos dispositivos, conclui-se que o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, haja vista que tanto o crédito quanto a penalidade constituem a obrigação tributação, a qual, aliás, tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente. Em outras palavras, um é a imagem absolutamente simétrica do outro, apenas invertida. E, aí, como o crédito tributário correspondente à obrigação tributária e esta é constituída de tributo e de penalidade pecuniária, diz-se que a penalidade, portanto, compõe o crédito.

Ao tratar do crédito, o artigo 161 do Código Tributário Nacional estabelece que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis. Confira-se:

“Lei nº 5.172/66

⁴⁶ Cf. Lei n 5.172/66. Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

⁴⁷ Cf. Lei n 5.172/66 Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

SEÇÃO II - Pagamento

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”

Pelo que pode observar, verificado o inadimplemento do tributo será cabível a incidência dos juros de mora sobre o principal, desde a data do vencimento da obrigação até a data da lavratura do auto de infração, bem como a aplicação de multa punitiva, que, a propósito, passam a integrar o crédito fiscal consolidado, que é o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco.

Não se pode olvidar que os juros moratórios representam, efetivamente, o preço do direito, isto é, o valor que o detentor da moeda (contribuinte) paga ao seu legítimo proprietário (Fisco) pela posse temporária do numerário que, aliás, desde o vencimento da obrigação já é de sua titularidade.

Com efeito, a partir da data de vencimento especificado no Auto de Infração para o pagamento espontâneo, o Sujeito Passivo passa a figurar como potencial devedor do montante consolidado objeto do lançamento tributário. Os juros, portanto, são devidos para compensar a demora do sujeito em relação ao pagamento do crédito tributário consolidado. E, aí, se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do crédito tributário consolidado.

De todo modo, o que deve restar claro é que este Tribunal editou a Súmula nº 108 e fixou o entendimento no sentido de que sobre a multa de ofício incidem juros de mora calculados com base na Taxa Selic. Confira-se:

“Súmula CARE nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)”.

Por essas razões, não há como se afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Os juros de mora incidem sobre a totalidade do crédito tributário e quando incidentes sobre a multa de ofício são calculados com base na Taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

Com efeito, entendo por também não acolher das alegações referentes à inaplicabilidade dos juros sobre a multa de ofício.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário, rejeito as preliminares de nulidades tais quais suscitadas e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega