



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10410.725180/2016-33
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.228 – 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: 2010

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. 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 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 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. INEXISTÊNCIA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 171.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF constitui-se em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária e, por isso mesmo, quaisquer irregularidades em sua emissão, alteração ou prorrogação não ensejam a nulidade do lançamento tributário, bem como não acarreta nulidade do lançamento a ciência do auto de infração após o prazo de validade do MPF.

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

PRELIMINAR. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. PRECARIEDADE DA FUNDAMENTAÇÃO DO LANÇAMENTO. RESPOSTAS

APRESENTADAS PELO RECORRENTE. ELEMENTOS FÁTICO-JURÍDICOS CONSTITUÍDOS PELA AUTORIDADE FISCAL. COMPROVAÇÃO DOS FATOS. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 46.

A autoridade fiscal tem o dever jurídico de investigar ou o encargo da prova no que diz com a comprovação da ocorrência do fato tal qual descrito abstratamente na norma superior, sendo que a revisão das declarações de rendimentos será realizada com base nos elementos que a repartição fiscal dispuser.

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

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 pessoa jurídica e de pessoas físicas 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. INAPLICABILIDADE.

A sistemática relativa à presunção de omissão de receita ou de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada, consubstanciada na intimação regular do titular, pessoa física ou jurídica, para comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, deve ser aplicada apenas em relação aos lançamentos tributários que tenham por objeto a respectiva apuração da omissão de rendimentos caracterizada pela ausência de comprovação da origem dos respectivos valores.

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 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, relativo ao ano-calendário de 2010, o qual restou apurado no montante total de R\$ 3.340.365,66, incluindo-se aí a exigência do imposto no valor de R\$ 1.078.615,93, a incidência dos juros de mora na quantia de R\$ 643.825,85 e a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% no montante de R\$ 1.617.923,89 (fls. 02/09).

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

Enquadramento Legal

Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica e Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoas Físicas:

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 IV e parágrafo único da Lei nº 11.482/07, com redação dada pela Lei nº 11.945/09.

Conforme se verifica do relatório que restou elaborado no corpo do Acórdão recorrido nº 02-72.777 pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte – MG (fls. 7.365/7.389), 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. 10/103, foram apuradas as seguintes infrações à legislação tributária cometidas pelo Sr. Fernando Affonso Collor de Mello, doravante identificado apenas como Fernando Collor:

“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\$ 992.239,74 (novecentos e noventa e dois mil duzentos e trinta e nove reais e setenta e quatro centavos). Relata a autoridade lançadora que conforme sintetizado no Quadro 23 (fls. 92/93), reproduzido abaixo, no ano-calendário 2010, valores de depósitos em dinheiro efetivados em contas bancárias da TV Gazeta de Alagoas foram utilizados para transferências e pagamentos a terceiros em benefício da pessoa física do impugnante.

Quadro 23 – Depósitos em Dinheiro e Pagamentos em favor de Fernando Affonso Collor de Mello – 2010

Descrição do Lançamento	Data do Lançamento	Crédito Valor	Débito Valor	CPF/CPNJ	NOME
Depósito em dinheiro	15/10/2010	R\$ 200.000,00		12.186.524/000-06	TV Gazeta de Alagoas Ltda
TED-Transf Elet. Dispon.	15/10/2010		R\$ 200.000,00	253.755.598-00	Leo Krakowiak
Depósito em dinheiro	14/12/2010	R\$ 100.000,00		12.186.524/000-06	TV Gazeta de Alagoas Ltda
TED-Transf Elet. Dispon.	14/12/2010		R\$ 100.000,00	253.755.598-00	Leo Krakowiak
Depósito em dinheiro	15/12/2010	R\$ 143.613,00		12.186.524/000-06	TV Gazeta de Alagoas Ltda
TED-Transf Elet. Dispon.	15/12/2010		R\$ 118.000,00	253.755.598-00	Leo Krakowiak
Transferência on line	15/12/2010		R\$ 20.000,00	029.062.871-72	Fernando Affonso Collor de Mello
TED	15/12/2010		R\$ 5.613,00	12.186.524/000-06	TV Gazeta de Alagoas Ltda
Depósito em dinheiro	20/12/2010	R\$ 99.900,00		12.186.524/000-06	TV Gazeta de Alagoas Ltda
TED-Transf Elet. Dispon.	20/12/2010		R\$ 100.000,00	253.755.598-00	Leo Krakowiak
Depósito em dinheiro	22/12/2010	R\$ 82.000,00		12.186.524/000-06	TV Gazeta de Alagoas Ltda
TED-Transf	22/12/2010		R\$ 82.000,00	253.755.598-00	Leo Krakowiak

Elet. Dispon.					
Depósito em dinheiro	22/06/2010	R\$ 130.426,74		12.186.524/000-06	TV Gazeta de Alagoas Ltda
TED-Transf Elet. Dispon.	22/06/2010		R\$ 130.426,74	62.063.177/0001-94	SAFRA Leasing SA
Depósito em dinheiro	18/10/2010	R\$ 49.000,00		12.186.524/000-06	TV Gazeta de Alagoas Ltda
Transf. CC para CC PJ	18/10/2010		R\$ 49.000,00	58.158.387/0001-99	DIREÇÃO SA Cred. Financ. e Investimento
Depósito em dinheiro	20/12/2010	R\$ 117.300,00		12.186.524/000-06	TV Gazeta de Alagoas Ltda
Dep. Ident. DP05 INT PJ	20/12/2010		R\$ 117.300,00	07.638.845/0001-56	Via Itália Comércio Veículos
TOTAL		R\$ 922.239,74			

Intimada a apresentar a regularidade dos depósitos bancários recebidos, Termo de Intimação Fiscal 01 de 26/10/2016 (fls. 7101/7106), verificou-se que a resposta e documentação apresentadas pela TV Gazeta em 08/11/2016 (fls. 7107/7172) comprovaram apenas 8 (oito) depósitos, não tendo sido apresentado nenhum documento ou esclarecimento em relação aos créditos identificados no Quadro 23 (acima).

Os fatos apurados em procedimentos próprios realizados pelos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil constam também na denúncia apresentada pelo Procurador Geral da República (fl. 26), tornada pública por decisão do Ministro Relator Teori Zavascki em 20/10/2016:

*“Como já destacado, o Senador **FERNANDO AFFONSO COLLOR DE MELLO** também usou suas duas principais empresas, a **GAZETA DE ALAGOAS LTDA** e a **TV GAZETA DE ALAGOAS LTDA**, ambas administradas por seu “testade-ferro” **Luís Pereira Duarte de Amorim**, para receber propina. Em seu Termo de Declarações Complementar nº 01 Alberto Youssef disse que, “questionado sobre os depósitos para a **GAZETA DE ALAGOAS**, que foram encontradas em cima de sua mesa na GFD, quando da prisão do declarante, confirma que estes depósitos eram destinados a **FERNANDO COLLOR**, também a pedido de **Pedro Paulo**” (fls. 84/90 do Inquérito nº. 3883/DF).*

Na Ação Cautelar n. 3870 também foi afastado o sigilo bancário da GAZETA DE ALAGOAS LTDA e da TV GAZETA DE ALAGOAS. A análise da movimentação financeira das contas das empresas do Senador FERNANDO AFFONSO COLLOR DE MELLO aponta exatamente elevadas quantias de depósitos em dinheiro sem identificação exata de origem. Certamente se trata de valores recebidas a título de propina pelo parlamentar, uma vez que, além desse tipo de operação ser incomum para qualquer tipo de empresa, foram feitos geralmente depósitos fracionados, de valor individual inferior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais) ou R\$ 10.000,00 (dez mil reais), nas mesmas datas ou em datas próximas,, para evitar a acionamento dos mecanismos de controle de lavagem de dinheiro no Brasil

(...) Essa circunstância, aliás, evidencia a ocorrência de outra tipologia de lavagem de dinheiro, conhecida como mescla ou “commingling”, em razão da mistura nas contas bancárias das empresas, de dinheiro de origem ilícita com ativos lícitos de ambas as pessoas jurídicas.” (itálico e negrito do original).

Foram realizadas diligências com os beneficiários dos pagamentos e apurado que o impugnante se beneficiou dos seguintes valores oriundos da conta corrente da TV Gazeta de nº 61000 na agência 3047 do banco Bradesco, via emissão de TED e que compuseram a base de cálculo do lançamento:

Mês dos rendimentos oriundos da TV Gazeta	Valores
Junho/2010	R\$ 130.426,74
Outubro/2010	R\$ 249.000,00
Dezembro/2010	R\$ 542.813,00
Total	R\$ 922.239,74

As TED's emitidas pela TV Gazeta de Alagoas em favor de Leo Krakowiak totalizaram R\$ 600.000,00 no ano-calendário 2010 e foram utilizadas para quitação de parcelas relativas à aquisição por Fernando Collor de imóvel em Campos do Jordão – SP.

Em atenção ao Termo de Intimação Fiscal 01 (fls. 1263/1264), Leo Krakowiak apresentou resposta à Receita Federal do Brasil acompanhada de documentação comprobatória da transação (fls. 1267/1298): Instrumento Particular de Compra e Venda, Escritura de Venda e Compra, demonstrativo dos recebimentos, cópias dos cheques recebidos a título de entrada e dos extratos bancários comprovando créditos de R\$ 600.000,00 recebidos de TV Gazeta de Alagoas Ltda.

Pelo exposto, para levantamento dos subsídios ao lançamento houve procedimento específico levado a cabo pelos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil. Ainda que acerca da aquisição do aludido imóvel, já tivesse se manifestado o Ministério Público Federal (fls. 6656/6657) em sua denúncia:

“Entre junho de 2010 e maio de 2011, em São Paulo/SP, FERNANDO AFFONSO COLLOR DE MELLO, de modo livre, consciente e voluntário, utilizou valores em espécie e valores anteriormente depositados em contas bancárias de sua empresa TV GAZETA DE ALAGOAS LTDA., ambos oriundos de propina relacionada aos contratos celebrados entre a UTC ENGENHARIA S/A de um lado, e a BR DISTRIBUIDORA, de outro, para adquirir uma casa de campo, localizada na Alameda Jade, n. 145, Pedra do Baú, Campos do Jordão, São Paulo, perante o advogado LEO KRAKOWIAK, pelo valor de pelo menos R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões e quinhentos (sic) mil reais). FERNANDO COLLOR DE MELLO registrou o valor do bem, a menor, em declaração de imposto de renda referente ao ano da aquisição e posteriormente aumentou a estimativa nos anos subseqüentes, por suposta valorização, assim como utilizou valores em espécie para a compra, inclusive mediante o disfarce de transferências bancárias a partir de contas de mera passagem de recursos, o que constitui estratégia de ocultação e dissimulação da natureza origem, localização, disposição, movimentação e propriedade de valores proveniente de infração penal, no caso a corrupção passiva, de forma reiterada e no âmbito de organização criminosa. Assim, agindo dolosamente, ele cometeu, pelo menos 01 (uma) vez, o crime de lavagem de dinheiro qualificado previsto no art. 1º, caput, § 1º, inciso I e § 4º, da Lei n. 9.613/1998.”

Com relação aos demais valores repassados pela TV Gazeta a terceiros em benefício do contribuinte, verifica-se na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física do contribuinte (fls. 6876/6890), que houve no ano-calendário 2010, declaração de pagamento de dívida ao Banco SAFRA referente ao financiamento do veículo Kia Carnival, da dívida com a Direção SA e pagamento referente ao veículo Ferrari Scaglieitti (Via Itália), comprovando que os valores constantes no Quadro 23 foram vertidos em benefício de Fernando Collor.

Apurou-se ainda transferência diretamente para conta de titularidade de Fernando Collor referente a saldo entre depósito em dinheiro para TV Gazeta e pagamentos por ela realizados em benefício do impugnante.

A fim de verificar a alegada hipótese de os valores terem sido transferidos em face de contrato de mútuo, os Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil intimaram (fls. 249/250) a TV Gazeta de Alagoas Ltda a apresentar contrato(s) de mútuo firmado(s) com Fernando Affonso Collor de Mello em vigor até 2011. Também o contribuinte, pessoa física, foi intimado a apresentar o(s) contrato(s) de mútuo, vigente(s) até 2011 e

respectivos comprovantes dos recebimentos e pagamentos (fls. 270/273). Em resposta, foi apresentada declaração firmada por TV Gazeta e Fernando Collor ratificando contrato de mútuo (fls. 352/355), documento firmado em 01/09/2015 e registrado apenas em 05/10/2015, portanto, sem aplicabilidade para o ano-calendário 2010.

Re-intimado a apresentar contrato de mútuo vigente até 2011 (fls. 413/417), o contribuinte apresentou o contrato de fls. 561/562, sem registro em cartório, em que foi cedido crédito de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) da TV Gazeta em benefício de Fernando Affonso Collor de Mello em 02 de janeiro de 1995. Também foi apresentado contrato de fls. 559/560, datado de 02 de janeiro de 1996, sem registro em cartório, no qual foi aberto crédito pela TV Gazeta em prol de Fernando Collor de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), já incorporando saldo devedor do mútuo anterior.

Sem que fosse juntado aos autos novo contrato ou qualquer aditivo ao suposto contrato de mútuo, constatou-se que, na DIRPF 2011, ao final do ano de 2010 Fernando Collor já declarava (fl. 6888) débitos com a TV Gazeta no montante de R\$ 54.744.707,09 (cinquenta e quatro milhões setecentos e quarenta e quatro mil setecentos e sete reais e nove centavos).

Destacou-se ainda à fl. 66 no Quadro 09 (reproduzido abaixo) que a TV Gazeta não apresenta lucros compatíveis com os valores “emprestados” a Fernando Collor, em verdade acumulando prejuízos.

	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

E se por um lado não houve o devido registro formal de contrato de mútuo relativo ao montante movimentado entre as partes até o ano-calendário em questão, comprovou-se que também não houve sua correta contabilização. Neste sentido a fiscalização descreve à fl. 72, uma das sistemáticas utilizada pelos envolvidos:

“Observa-se que, embora conste no histórico dos lançamentos a vinculação da obrigação a pagar com Fernando Collor e que o depósito em conta bancária refira-se a “recuperação mútuo facm”, não foi feito nenhum lançamento na conta 1.3.4.01.0001 – Sócios, conta que controla o “mútuo” de Fernando Collor. Estranhamente, o lançamento foi registrado em uma única conta transitória vinculada a Clientes, que não

tem nenhuma relação com a conta sócios. Na verdade, a utilização de uma conta transitória possibilitou o lançamento do depósito em conta corrente e do pagamento da obrigação sem causar efeito em contas de resultado da empresa, não afetando nem mesmo a conta 1.3.4.01.0001 – Sócios.”

Em outras palavras, afirma a fiscalização que, quando registrado algum pagamento do mútuo, os lançamentos contábeis efetuados significariam que Fernando Collor teria quitado parte do “mútuo” com a TV Gazeta e que na mesma data a empresa teria “emprestado” a ele o mesmo valor, utilizado para pagamentos em seu benefício. Assim, assevera que: “A origem dos recursos financeiros “emprestados” pela TV Gazeta a Fernando Collor seria o pagamento pelo próprio Fernando Collor de parte do mútuo já existente”, não havendo justificativa lógica e razoável para tal hipótese.

Sobre o alegado mútuo, também havia se manifestado o Ministério Público Federal à fl. 28:

“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 e a TV GAZETA DE ALAGOAS LTDA, seguida da utilização desse dinheiro para compra de bens de luxo especialmente veículos, em favor do parlamentar (...) 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 (...)” (itálico e negrito do original).

Assim, ante a carência de elementos comprobatórios, afastada a hipótese de se referirem a mútuo, os valores vertidos pela TV Gazeta em benefício de Fernando Collor foram considerados como rendimentos da pessoa física e objeto de lançamento por omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

Omissão de rendimentos recebidos de pessoa física:

Apurou-se ainda omissão de rendimentos recebidos da pessoa física (Gustavo Barreto de Araújo Sarmento) no valor de R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais) por meio de três transferências bancárias de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) entre contas das duas pessoas físicas.

Foi lavrado em 26/10/2016, Termo de Intimação Fiscal 01 (fls. 1250/1251), amparado pelo TDPF-Diligência nº 044010.2016.00430, solicitando ao Sr. Fernando Collor identificar as operações que deram causa aos aludidos créditos. Também foi aberto procedimento de diligência, TDPF-D nº 0510100.2016.00777, em nome do depositante, Gustavo Barreto de Araújo Sarmento, tendo sido solicitado no termo de Verificação Fiscal 01 (fls. 6146/6147) informar as operações que deram causa às transferências bancárias e apresentar documentação comprobatória. O depositante informou em 07/11/2016 (fl. 6150):

“As transferências bancárias nos dias 13/07/2010, 26/07/2010 e 30/07/2010 cada uma no valor de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) em favor do Sr. Fernando Affonso Collor de Mello através do Banco Itaú, ag. 4454, foram efetivadas a título de empréstimo, **cujos documentos bancários de transferência, entre contas do mesmo banco, são os únicos comprovantes a operação.”**

Informa, ainda, que por descuido, o referido empréstimo não foi registrado em sua declaração do imposto de renda.” (destaque do original).

Sustenta a autoridade lançadora que feitas as verificações pertinentes, “não há nenhum elemento que indique que as transferências bancárias referem-se à ‘empréstimo’(...)”. Afirma que os R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais) recebidos constituem efetivo rendimento auferido por Fernando Collor e, como tal, sujeito à tributação do imposto de renda.

Da impugnação

Em 10/01/2017 o contribuinte apresentou por meio de seu procurador (instrumento de fl. 7230) impugnação (fls. 7189/7228) ao lançamento na qual alega em síntese:

Fatos:

Alega o impugnante que a primeira infração (itens V-2, VI e VII-do TVF), referente a depósitos bancários efetuados em contas correntes da TV Gazeta de Alagoas cujo real beneficiário seria o interessado, é fundada em verdade na presunção legal de omissão de

rendimentos em razão da suposta ausência de justificativa para tais depósitos, sendo imprescindível a intimação prévia do contribuinte.

Com relação à segunda infração (itens V-1, VI e VII-1 do TVF) alega que se trata de mútuo contraído pelo impugnante e reconhecido pelo mutuante, fatos desprezados pela autoridade autuante.

Preliminares:

- Tempestividade:

Suscita a tempestividade da impugnação.

- Da nulidade do auto de infração em razão da ilegalidade direta e por derivação das provas em que se baseia Fundamenta o impugnante que todo o processo de fiscalização, baseado originalmente no Inquérito Policial nº 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 nexo 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.

- Do desentranhamento do inquérito policial e da conseqüente invasão da competência do 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.

- Da extinção do crédito tributário em razão da decadência do direito da administração de revisar de ofício a base de cálculo do IRPF referente ao ano-calendário 2010:

O Impugnante sustenta a tese de que o lançamento se refere a depósitos bancários de origem não comprovada, fixando os termos da decadência de forma diversa da autoridade fiscalizadora, invocando a Súmula CARF nº 38 e consequentemente trazendo o início da contagem de prazo para 31/12/2010.

Invoca ainda a aplicação do art. 150, §4º do CTN ao argumento de que o IRPF se trata de lançamento por homologação e que tal dispositivo somente poderia ser afastado mediante comprovação de dolo específico, o que não se confunde com a mera omissão de rendimentos.

Por fim, pugna pelo cancelamento total do auto de infração ao argumento de que o prazo decadencial teria se encerrado em 31/12/2015, operando-se a homologação tácita relativa ao ano-calendário 2010.

- Da nulidade do auto de infração em razão da inexistência de mandado de procedimento fiscal (MPF):

Alega o Impugnante que consultando o Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal nº 06.1.85.00-2015-02200-9 (fls. 7338/7339) verificou que o Mandado de Procedimento Fiscal distribuído em 20/05/2015 originalmente não abrangia o ano calendário 2010 que só veio a ser incluído em 08/11/2016, ou seja, após a lavratura do Termo de Intimação

Fiscal 01 e de sua publicação em edital eletrônico. Sustenta a nulidade dos atos preparatórios ao lançamento praticados sem a prévia emissão do MPF e consequentemente a nulidade do lançamento.

- Da nulidade do auto de infração em razão da precariedade da fundamentação do lançamento:

Argumenta o Impugnante que o atropelo da fiscalização no afã de se evitar a decadência trouxe prejuízo à fundamentação do auto, vez que teria deixado de analisar resposta do contribuinte ao Termo de Intimação Fiscal nº 01, sendo lavrado o Auto de Infração no prazo de resposta do contribuinte.

- Da nulidade do auto de infração em razão de erro no enquadramento legal da infração:

Sustenta o Impugnante à fl. 7202:

“Ocorre que, à luz da motivação do lançamento, tem-se que se trata, em verdade, de ausência de justificção dos depósitos identificados tanto nas contas correntes de titularidade do Impugnante, quanto da TV Gazeta de Alagoas – sendo que, no segundo caso, imputa a d. Autoridade Autuante os valores ao Impugnante.”

Afirma à fl. 7200 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.”

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

- Da nulidade do auto de infração em razão da ausência de juntada da resposta do impugnante à intimação acerca da origem de depósitos bancários nas contas correntes de sua titularidade:

Alega novamente que houve vício na capitulação do lançamento, porquanto se deixou de fundamentá-lo no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996. Sustenta que com relação ao lançamento dos rendimentos de R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais) a Autoridade Autuante realizou típica autuação baseada em depósitos bancários não justificados e que ao desconsiderar a previsão de intimação prévia disposta na citada lei, cometeu vício insanável porquanto, não aguardou o prazo para manifestação do Impugnante sobre a origem dos depósitos, lavrando o Auto de Infração.

- Da 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:

O Impugnante afirma que também o lançamento relativo aos valores transitados pela conta da TV Gazeta de Alagoas deveriam ser objeto de lançamento fundamentado no art. 42 da Lei 9.430/1996, sendo nulo o lançamento ou por se tratarem os depósitos de titularidade da pessoa jurídica (a quem deveria ser dirigido eventual lançamento) ou por ausência de prévia intimação do impugnante para se manifestar acerca dos depósitos bancários cuja titularidade a ele foi atribuída.

- Da nulidade absoluta quanto aos depósitos nas contas correntes dos impugnantes pela falta de instrução probatória (2ª infração):

Destaca o Impugnante que com relação à segunda infração, descrita na página 81 do Termo de Verificação Fiscal, (omissão de R\$ 3.000.000,00) “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”. Continua 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!!”

Mérito:

-Da comprovação da origem dos depósitos bancários na conta corrente do impugnante:

Alega o Impugnante à fl. 7211 que:

“resta absolutamente justificada a origem dos depósitos bancários identificados na conta corrente do impugnante”. “(...) 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 Arnou 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.”

Acerca dos R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais) recebidos em conta corrente de Gustavo Barreto de Araújo Sarmiento alega que se trata de mútuo realizado em razão da longa amizade entre o mutuário e o pai do mutuante, Thales Nunes Sarmiento. Junta declaração do Sr. Thales neste sentido (fls. 7346/7347).

- Da ilegalidade da qualificação da multa de ofício:

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.

Acerca dos rendimentos recebidos de pessoa física alega se tratar de mútuo e que o simples fato de ter se esquecido de declarar a operação não ensejaria a qualificação da multa.

Acerca dos rendimentos de pessoa jurídica, assevera que não buscou confundir recursos próprios com os da TV Gazeta de Alagoas, sendo prova a forma como contabilizados os empréstimos pela TV Gazeta de Alagoas.

- Da incorreta aplicação da multa e o seu caráter confiscatório – dos princípios do não-confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade:

O impugnante assevera 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.

- Dos juros e sua inaplicabilidade sobre a multa de ofício:

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.

Das provas e do pedido:

Por fim, pugna pela juntada e apreciação de provas e requer seja decretada preliminarmente a nulidade do lançamento, alternativamente o cancelamento integral 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. 7.365/7.389, a 7ª Turma da DRJ de Belo Horizonte – MG entendeu por julgar a impugnação improcedente, conforme se observa da ementa reproduzida abaixo:

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

Ano-calendário: 2010

Ementa:

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.

FASE PROCEDIMENTAL. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

O procedimento preparatório do ato de lançamento é atividade meramente fiscalizatória durante a qual não se aplica o contraditório ou a ampla defesa, pois não há ainda qualquer espécie de pretensão fiscal sendo exigida pela Fazenda Pública, tampouco litígio entre as partes.

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.

DECADÊNCIA.

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.

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 31/05/2017, conforme se observa do Aviso de Recebimento – AR juntado às fls. 7.392, e entendeu por apresentar recurso voluntário de fls. 7.401/7.402, protocolado em 29/06/2017.

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 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 a autoridade julgadora *a quo* limitou-se a dizer que houve autorização para o compartilhamento de informações, bem como que a Receita Federal realizou outras diligências a partir dos depoimentos e documentos colhidos, entretanto tal argumentação não afasta a ilegalidade das provas produzidas no âmbito criminal, restando-se evidente, portanto, 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, 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 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:

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

“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 Rauschning, Berger e Louveaux, segundo a qual no procedimento de lançamento existiria uma repartição do 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

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

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.

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

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

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.

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 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

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.

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

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 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 nº 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 nº 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 nº 10580.723816/2017-31. Acórdão nº 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 Nº 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 nº 10314.722963/2017-34. Acórdão nº 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 ser julgado improcedente porque quem 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 nº 10580.731723/2012-76. Acórdão nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 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 nº 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,

⁷ Cf. Decreto nº 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.

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, comprova a ocorrência 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 comprovando as 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 formato 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 extinção do crédito tributário em razão da decadência do direito da administração de revisar de ofício a base de cálculo do IRPF referente ao ano-calendário 2010

O recorrente alega, ainda, que o crédito tributário estaria extinto em razão da decadência pelos seguintes motivos:

- Que o fato gerador do imposto de renda na sistemática do ajuste anual ocorre em 31 de dezembro do ano-calendário, de modo que, no caso, os fatos aqui discutidos ocorreram em 31/12/2010, cuja posição está pacificada pela Súmula CARF nº 38, que estabelece 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, nos termos do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, cabe ao Fisco não mais do que cinco anos para revisar a apuração realizada pelo contribuinte, cujo prazo é contado da ocorrência do fato gerador, de modo que, transcorrido esse prazo, tem-se a homologação tácita do lançamento, a qual, aliás, caracteriza uma das hipóteses de extinção do crédito tributário, nos termos do artigo 156, inciso VII do CTN;
- Que a jurisprudência estabeleceu que os seguintes requisitos no que diz com a aplicação do artigo 150, § 4º do CTN: (i) tratar-se de um tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) ter havido antecipação por parte do contribuinte; e (iii) não haver comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, sendo que, no caso, o recorrente efetuou antecipações de IRPF ao longo do ano de 2010, já que sofreu retenções na fonte em relação aos vencimentos pagos pelo Senado Federal;
- Que, a partir da premissa de que houve antecipação de imposto por força de retenções, deve ser refutada qualquer alegação no sentido da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, já que a mera omissão não

implica a configuração de tais institutos, de acordo com as súmulas CARF nº 14 e 25; e

- Que, no caso, e com fundamento no artigo 150, § 4º do CTN, a revisão de ofício somente poderia ter sido realizada até 5 anos contados da ocorrência do fato gerador (31/12/2010), de modo que o contribuinte deveria ter sido intimado de eventual lançamento até 31/12/2015, o que não ocorreu no caso, tendo operado aí a homologação tácita relativa em relação ao imposto de renda do ano-calendário de 2010.

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

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,

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.

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

“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 *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.

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.

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.

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 juro creditado 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 dessa percepção, basicamente, de ato do próprio contribuinte.”

Nesse contexto, destaque-se, a título de informação, que não se pode entender que a sistemática de “bases correntes” tal qual prevista nos 2º da Lei nº 7.713/88 e 2º da Lei nº 8.134/90 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.

Tanto é assim que a jurisprudência deste Conselho Administrativo firmou-se no sentido de considerar que o fato gerador do Imposto sobre a Renda é complexo e somente aperfeiçoar-se-á 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).”

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 CARE nº 38, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Súmula CARE nº 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 nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).”

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:

“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 incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux,

julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

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

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

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem 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 nº 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 inocorre, 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 CTN¹³.

¹³ Cf. Lei nº 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;

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 nº 343, de 09 junho de 2015. Confira-se:

“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.

[...]

§ 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 nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 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 CARE nº 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 nº 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 2010 só poderia ter sido constituído a partir de maio de 2011, 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 01/01/2012 – esse o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado – e expirar-se-ia apenas em 31/12/2016. E, aí, como a ciência do lançamento aqui discutido ocorreu em 13/12/2016, não há se falar na ocorrência da decadência, a qual, a rigor, só teria ocorrido a partir de 01/01/2017.

Com fundamento nessa linha argumentativa, entendo por rejeitar a preliminar de extinção do crédito tributário em razão da decadência.

(e) Da nulidade do Auto de Infração em razão da inexistência de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF)

A alegação de nulidade do auto de infração em razão da inexistência do MPF pode ser compreendida a partir dos seguintes motivos:

- Que o presente Auto de Infração foi derivado do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF Fiscalização nº 06.1.85.00-2015-02200-9 e o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, distribuído em 20/05/2015, abrangia, originalmente, apenas o período de 01/2011 e 12/2014, sendo que o período compreendido entre 01/2010 a 12/2010 foi incluído no MPF apenas em 08/11/2016, ou seja, após a lavratura do Termo de Intimação Fiscal nº 01 e de sua respectiva publicação no Edital de Intimação Eletrônico;
- Que a ausência de MPF que autorizasse a autoridade a proceder com a realização de atos fiscalizatórios em relação ao período de 2010 enseja a nulidade da atuação nessa parte específica;
- Que a autoridade julgadora de 1ª instância dispôs que “*em 26/10/2016 foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal 01 (fls. 1250/1251) amparado pelo TDPF-Diligência nº 044010.2016.00430 (fls. 7364), identificado no cabeçalho do Termo*”, sendo que o referido Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal era destinado à realização de diligência, e não à fiscalização do contribuinte, podendo-se concluir que a distinção não é banal e encontra-se detalhada na Portaria RFB nº 1.687/2014; e
- Que o TDPF-Fiscalização nº 06.1.85.00-2015-02200-9, o qual embasou o lançamento, apenas passou a incluir o ano-calendário de 2010 após a elaboração do Termo de Intimação Fiscal nº 01, do que se conclui que não é o caso de abrangência de outros tributos ou de aquisição de espontaneidade com posterior renovação do MPF, mas, sim, de absoluta inexistência de MPF para em relação ao ano de 2010, o que enseja a nulidade do auto de infração.

Reconheça-se, de início, que, a atividade de fiscalização é de extrema importância para o Estado brasileiro e, por isso mesmo, possui valor corretivo, punitivo e arrecadatório, de modo que, a partir das normas válidas e vigentes, exsurge para o contribuinte o dever de cumpri-las, enquanto que, para o Estado, surge o dever de fiscalizar o seu cumprimento e, a partir daí, notificar o contribuinte que acaba descumprindo-as, configurando aí o caráter arrecadatório.

A partir da edição da Portaria SRF nº 1.265/1999, a expedição de uma ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal – MPF tornou-se indispensável em relação à instauração de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. O MPF, o qual foi substituído pelo Termo de Procedimento Fiscal - TDPF por força da Portaria RFB nº 1.687, de 17 de setembro de 2014, é, basicamente, o documento por meio do qual autoriza a autoridade fiscal a realizar um procedimento de fiscalização e/ou diligência que pode resultar na constituição do crédito tributário.

Note-se que a importância do TDPF para o contribuinte é reconhecida em razão de trazer segurança jurídica no que concerne aos atos procedimentais que vão se desencadeando durante o procedimento de fiscalização. É por meio do TDPF que o contribuinte tem conhecimento de qual período será fiscalizado, o tributo abrangido e se o agente é competente para instaurar o correspondente procedimento e se, portanto, goza de legítima competência para tanto. Em síntese, afirma-se que o TDPF tem a função de delimitar as verificações a serem exercidas pelo auditor durante o procedimento de fiscalização, que não necessitam ser exercidas de imediato pelo auditor designado.

Não é de hoje que os efeitos sobre o lançamento fiscal decorrentes de irregularidades no MPF ou TDPF têm provocado acaloradas discussões tanto por parte da jurisprudência, quanto por parte da própria doutrina. A doutrina tem sustentado que, uma vez que os lançamentos devem ser lavrados em decorrência de procedimentos inaugurados pelo MPF ou TDPF, a inobservância aos respectivos requisitos procedimentais acaba ensejando a invalidade do próprio lançamento.

Nas palavras de Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López¹⁴,

“Assim, irregularidade no MPF configura-se vício de procedimento que pode acarretar a invalidade do lançamento. Esses vícios, no entanto, são passíveis de serem sanáveis no decorrer do procedimento fiscal pela supressão da omissão ou pela repetição do ato tido por irregular. Observe-se, contudo, que a emissão do MPF depois de lavrado o auto de infração não tem o condão de eliminar o vício formal no procedimento de fiscalização, pois justamente o Mandado foi criado para assegurar transparência ao trabalho fiscal. A própria finalidade da existência do MPF estaria prejudicada se fosse possível sanar a irregularidade a qualquer tempo”.

Corroborando essa linha de raciocínio, Roque Antonio Carrazza e Eduardo Domingos Bottallo¹⁵ sustentam que o MPF representa uma formalidade imprescindível para que a autuação fiscal seja considerada válida:

“[...] o *Mandado de Procedimento Fiscal (MPF)* tem a natureza jurídica de ato administrativo, implicando “ordem específica” para a instauração, pelos Auditores Fiscais da Receita Federal, dos “procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições” administrados pela SRF.

A partir da criação da figura do *MPF*, em suas várias modalidades, o agir fazendário, na esfera federal, sofreu expressiva limitação, já que este documento tornou-se juridicamente imprescindível à validade dos “procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF”.

Vai daí que procedimentos relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF, que sejam instaurados a descoberto do competente *MPF*, são inválidos e, nesta medida, tísam de irremediável nulidade as providências fiscais eventualmente adotadas contra os contribuintes.”

Nesse contexto, destaque-se, ainda, que este Tribunal Administrativo também foi palco de debates dos mais técnicos sobre os efeitos que as supostas irregularidades do MPF ou

¹⁴ 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.

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Mandado de Procedimento Fiscal e Espontaneidade*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 80, mai./2002, p. 104.

TDPF poderiam provocar no lançamento tributário, sendo que, de uns anos para cá, a jurisprudência passou a sustentar, de forma uníssona, o entendimento de que o MPF ou TDPF consiste em mero instrumento de controle da Administração Tributária e, portanto, eventuais irregularidades na sua emissão ou prorrogação não legitimam a anulação do lançamento, conforme se verifica dos precedentes abaixo reproduzidos:

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

Exercício: 2003

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF consiste em mero instrumento de controle da Administração Tributária. Eventuais irregularidades na sua emissão ou prorrogação não legitimam a anulação do lançamento.

[...]

(Processo nº 13888.001268/2007-57. Acórdão nº 2002-005.135. Conselheiro(a) Relator(a) Mônica Renata Ferreira Stoll. Sessão de 20/05/2020. Acórdão publicado em 05/06/2020.

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

Ano-calendário: 2003

PRELIMINAR DE NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF se constitui em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária e irregularidades em sua emissão, alteração ou prorrogação não são motivos suficientes para se anular o lançamento, bem como não acarreta nulidade do lançamento a ciência do auto de infração após o prazo de validade do MPF.

[...]

(Processo nº 15586.001793/2008-83. Acórdão nº 2402-009.409. Conselheiro(a) Relator(a) Ana Claudia Borges de Oliveira. Sessão de 15/01/2021. Acórdão publicado em 08/02/2021).”

E tanto é que, em sessão do Pleno realizada em 06/08/2021, este Tribunal acabou editando a Súmula Vinculante nº 171, vigente a partir de 16/08/2021, cuja redação segue reproduzida abaixo:

“Súmula CARE nº 171

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).”

No caso concreto, note-se que, em 26/10/2016 foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal nº 01 (fls. 1.250/1.251), amparado no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal Diligência – TDPF-D nº 044010.2016.00430 (fls. 7.364). Na oportunidade, o Sr. Fernando Collor foi instado a identificar as operações que deram causa aos valores creditados em sua conta bancária nº 201, agência 4454, mantida junto ao Banco do Brasil, durante o ano de 2010, no total de R\$ 3.000.000, 00 (três milhões de reais).

A rigor, observe-se que o TDPF-D que fundamentou a intimação foi expedido em 25/10/2016, ou seja, em período anterior à expedição do Termo de Intimação Fiscal, não se vislumbrando, portanto, qualquer irregularidade em relação ao TDPF que embasou o próprio Termo de Intimação Fiscal nº 01, e que, ainda que assim não fosse, decerto que qualquer irregularidade no que diz com a emissão, alteração e prorrogação do Termo não acarretaria a nulidade do lançamento, de acordo com o entendimento perfilhado na Súmula CARF nº 171.

Com base nessa linha da fundamentação, entendo por rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração em razão da inexistência de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

(f) Da nulidade do Auto de Infração em razão da precariedade da fundamentação do lançamento

Dando continuidade à análise das questões preliminares, percebe-se que o recorrente também suscita a nulidade do auto de infração em razão da precariedade da fundamentação do lançamento com fundamento nos seguintes motivos:

- Que foi intimado tacitamente do Termo de Intimação Fiscal nº 01 em 18/11/2016 (sexta-feira), de sorte que o prazo concedido de 20 dias encerrou-se em 12/12/2016 (segunda-feira) e que, nesse mesmo dia, encaminhou os esclarecimentos solicitados pela autoridade autuante, sendo que a lavratura do auto de infração ocorreu em 13/12/2016, sem que fosse aguardado o prazo de um a dois dias para que a resposta à intimação, postada tempestivamente, fosse entregue pelos Correios;
- Que a autoridade fiscal acabou dispondo que “o Sr. *Fernando Collor* não apresentou nenhuma resposta em relação ao Termo de Intimação nº 01 lavrado em 26/10/2016”, sendo que, em verdade, tal episódio evidencia o atropelo com que foi lavrado o auto de infração, do que se afirma que o trabalho da fiscalização, iniciado e encerrado em apenas 48 dias, implicou na precariedade da fundamentação do lançamento; e
- Que, enfim, e de acordo com o Ato Declaratório COSIT nº 19/1997, considera-se como data de entrega a data da postagem constante do aviso de recebimento, bem assim que a intimação foi atendida no prazo legal concedido, isto é, a resposta foi postada no dia 12/12/2016, e, aí, tendo em vista que a autoridade fiscal ignorou a resposta, acabou não apresentando provas de que os valores discutidos se referiam a rendimentos do recorrente.

Pois bem. Conforme afirmamos inicialmente, o artigo 142 do Código Tributário Nacional prescreve que o crédito tributário deve ser constituído pelo lançamento e que, para tanto, e dentre os demais requisitos ali insculpidos, a autoridade fiscal é obrigada a verificar a ocorrência do fato, o que significa dizer, no final, que o lançamento deve estar lastreado em provas do fato tal qual descrito na hipótese de incidência tributária, ocorrendo aí o que o se convencionou em denominar de subsunção do fato à norma.

A autoridade fiscal tem o dever jurídico de investigar ou o encargo da prova no que diz com a comprovação da ocorrência do fato tal qual descrito abstratamente na norma superior. É por isso mesmo que se afirma que o motivo ou suporte fático do lançamento é, sempre, a comprovação de um fato que preenche as características do acontecimento previsto abstratamente na hipótese da regra-matriz de incidência tributária. O próprio artigo 9º, *caput* do Decreto nº 70.235/72 também dispõe no sentido de que os autos de infração deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Em comentários ao artigo 9º, *caput* do Decreto nº 70.235/72, Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López¹⁶ dispõem o seguinte:

“A atividade funcional exercida pela autoridade fiscal na constituição do crédito tributário é vinculada e obrigatória. Assim, verificada a existência de crédito tributário pela autoridade fiscal, deve esta formalizar a sua exigência por meio do auto de infração ou notificação de lançamento, conforme o caso. A cada ato deve corresponder um único tributo.

O artigo 9º do PAF refere-se a dois modos de formalizar a exigência: por auto de infração ou por notificação de lançamento. O primeiro é de iniciativa do agente fiscal no procedimento de fiscalização. A expressão “auto de infração” pode ser utilizada como sendo o termo lavrado pela autoridade fiscal após constatação de suposta infração da legislação fiscal; o segundo é competência do chefe da repartição fiscal (Delegado ou Inspetor) que, em processo de levantamento interno de informações, apura irregularidades no pagamento do tributo. É o caso, por exemplo, da revisão interna das declarações de rendimentos para fim de tributação de Imposto de Renda.”

Tendo em vista que o lançamento foi lavrado em decorrência da apuração de omissão de rendimentos recebidos de jurídica e pessoas físicas as quais restaram devidamente identificadas, decerto que as intimações prévias ao lançamento têm caráter meramente instrutório, já que a revisão da declaração pode ser realizada com base nos elementos que a repartição fiscal dispuser, de acordo com o artigo 835, § 2º do Decreto nº 3.000/99, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Decreto nº 3.000/99

Seção III - Disposições Comuns

Capítulo II - Retificação da Declaração

[...]

Art. 835. As declarações de rendimentos estarão sujeitas a revisão das repartições lançadoras, que exigirão os comprovantes necessários (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 74).

[...]

§ 2º A revisão será feita com elementos de que dispuser a repartição, esclarecimentos verbais ou escritos solicitados aos contribuintes, ou por outros meios facultados neste Decreto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 74, § 1º).”

¹⁶ 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.

E tanto é assim que no âmbito deste Tribunal Administrativo predomina o entendimento, sumulado, de que o lançamento de ofício pode ser realizado sem a prévia intimação do sujeito passivo nas hipóteses em que a autoridade dispuser de elementos suficientes à comprovação do fato gerador e à constituição do crédito tributário. Confira-se:

“Súmula CARF nº 46

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

No caso concreto, registre-se que não há qualquer dúvida de que o auto de infração encontra-se devidamente fundamentado e, além disso, contém, devidamente, o enquadramento legal das infrações (fls. 03/04) e a descrição dos procedimentos, fatos e fundamentos, os quais foram relatados minuciosamente pela autoridade autuante ao longo do extenso Termo de Verificação Fiscal – TVF de fls. 10/103.

Verifica-se, inclusive, que a autoridade lançadora aguardou o prazo de resposta, findo em 12/12/2016, para somente lavrar o Auto de Infração em 13/12/2016. Ocorre que, a partir da análise do documento de fls. 7.342, tem-se que a resposta somente foi postada pelo contribuinte no prazo final, em 12/12/2016, após o horário limite da agência, já com a informação de que o encaminhamento somente se daria no dia útil subsequente, de modo que a alegada resposta de fls. 7.340/7.341 somente veio a ser entregue em 14/12/2016 e, a rigor, não trouxe aos autos nenhum elemento fático-jurídico novo que pudesse modificar, impedir ou extinguir o lançamento.

De toda sorte, o que deve restar claro é que não há, no caso, qualquer nulidade do Auto de Infração em razão da precariedade da fundamentação do lançamento, já que a autoridade fiscal, com observância estrita aos artigos 142 do Código Tributário Nacional e 9º, caput do Decreto nº 70.234/72, comprovou, robustamente, e ao longo do extenso TVF, a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica e pessoas físicas perpetrada pelo ora recorrente no ano-calendário de 2010.

Com efeito, entendo por rejeitar a preliminar suscitada.

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

O recorrente alega, ainda, a nulidade do Auto de Infração em razão de suposto erro no enquadramento legal da infração com base nos fundamentos abaixo sintetizados:

- 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 final, a autoridade acabou imputando ao recorrente a real titularidade dos depósitos identificados na conta corrente da referida empresa, cuja origem, ao que parece, não teria sido comprovada pela empresa quando foi devidamente intimada para tanto, bem assim que, no que tange à

segunda infração a qual diz respeito aos depósitos no montante de R\$ 3.000.000,00, identificados em contas correntes do recorrente, a autoridade entendeu que a origem foi insuficiente;

- 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 procedimento¹⁷.

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

¹⁷ 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 evento¹⁸.

É nesse sentido que Eurico Marcos Diniz de Santi¹⁹ 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 consequente normativo: a relação jurídica intranormativa.

A motivação é o antecedente suficiente do consequente 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 invalidável²⁰.

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, conforme se pode observar a seguir:

Enquadramento Legal

Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica e Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoas Físicas:

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 IV e parágrafo único da Lei nº 11.482/07, com redação dada pela Lei nº 11.945/09.

Confira-se, portanto, o que dispõe os artigos 43 do Código Tributário Nacional e 3º, parágrafos 1º a 4º da Lei nº 7.713/1998 e, ainda, os artigos 37, 38, 55, inciso X e 83 do Decreto nº 3.000/99:

¹⁸ FIGUEIREDO, Marina Vieira. Lançamento Tributário: Revisão e seus efeitos. São Paulo: Noeses, 2014, p. 212.

¹⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 83-84.

²⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento Tributário. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 84.

“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).

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)

§ 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 nº 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 nº 5.172, de 1966, art. 43, incisos I e II, e Lei nº 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 nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º).

Parágrafo único. Os rendimentos serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal o da entrega de recursos pela fonte pagadora, mesmo mediante depósito em instituição financeira em favor do beneficiário.

Seção V - Outros Rendimentos

Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 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.”

Pois bem. A partir da leitura do item VII – Infrações Apuradas do TVF é possível verificar, com hialina clareza, que os fatos aqui discutidos se enquadram com perfeição, às disposições normativas elencadas acima, já que, enquanto os R\$ 3.000.000,00 se referem aos valores que foram transferidos diretamente por Gustavo Barreto de Araújo Sarmiento para a conta bancária do ora recorrente, e cuja operação de mútuo que teria sido supostamente realizada entre as partes restou descaracterizada, por parte da autoridade fiscal, em virtude da falta de comprovação, os valores de depósitos em dinheiro efetivados em contas bancárias da TV Gazeta de Alagoas, no montante de R\$ 922.239,74, foram utilizados para pagamentos em benefício do Sr. Fernando Collor, evidenciando, pois, que os recursos apenas transitavam pelas contas da empresa e, a rigor, tinham como destinatário certo, e único beneficiário, o próprio recorrente. É ver-se:

VII – INFRAÇÕES APURADAS

1 – Omissão de Rendimentos Recebidos no ano-calendário de 2010

R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais) referentes a valores transferidos diretamente para conta corrente de Fernando Collor por Gustavo Barreto de Araújo Sarmiento, no mês de julho de 2010.

Conforme demonstrado no item V – 1 do presente Termo de Verificação Fiscal, não há nenhum elemento que indique que as transferências bancárias referem-se a “empréstimo”, como alegado por Gustavo Barreto de Araújo Sarmiento.

Fica, portanto, evidenciado, que o valor de R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais) constitui efetivo rendimento recebido por Fernando Collor e, como tal, sujeito à tributação do imposto de renda.

2 – Omissão de Rendimentos Recebidos no ano-calendário de 2010

R\$ 922.239,74 (novecentos e vinte e dois mil, duzentos e trinta e nove reais e setenta e quatro centavos) referentes a valores de depósitos em dinheiro efetivados em contas correntes bancárias da TV Gazeta de Alagoas, no ano-calendário de 2010, que foram utilizados para pagamentos em benefício de Fernando Collor, evidenciando que os recursos apenas transitaram pela empresa, mas tinha, como destinatário certo, e único beneficiário, Fernando Collor, conforme demonstrado no item V – 2 do presente Termo de Verificação Fiscal, e consolidado a seguir.

DATA DO DEPÓSITO	VALOR DO DEPÓSITO
JUNHO	R\$ 130.426,74
OUTUBRO	R\$ 249.000,00
DEZEMBRO	R\$ 542.813,00
TOTAL - 2010	R\$ 922.239,74

Pelo que se pode observar, tais motivos não se confundem com os suportes fáticos que ensejam a lavratura de autos de infração em decorrência da apuração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

A propósito, note-se que, em relação a infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada, o titular dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantido junto a instituição financeira é regularmente intimado para comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações, mediante documentação hábil e idônea, e, no final, ou permanece silente e, portanto, não apresenta qualquer manifestação em resposta à intimação fiscal ou, por outro lado, apresenta resposta e documentos que não são hábeis e/ou idôneos para fins de comprovação da origem dos respectivos valores.

Confira-se, portanto, o que dispõe o artigo 42 da Lei nº 9.430/96, cuja redação segue transcrita abaixo:

“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.

[...]

§ 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.”

Veja-se que a infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada está calcada na presunção segundo a qual a origem dos recursos não seja conhecida, o que não ocorre no caso em apreço, já que, aqui, a autoridade identificou, corretamente, o Sr. Gustavo Barreto de Araújo Sarmiento como responsável pelas transferências de R\$ 1.000.000,00, cada, realizadas nos dias 13/07/2010, 26/07/2010 e 30/07/2010, e as quais foram creditadas na conta bancária nº 201, agência 4454, mantida pelo ora recorrente no Banco Itaú e totalizaram, portanto, o montante de R\$ 3.000.000,00, bem como identificou que os valores creditados na conta bancária da TV Gazeta, no montante de R\$ 922.239,74, apenas transitaram na conta da empresa e, na verdade, tinham como destinatário certo, e único beneficiário, o Sr. Fernando Collor.

Aliás, destaque-se que o próprio § 2º do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 é claro ao dispor que 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.

Além do mais, note-se, também, que o artigo 38, parágrafo único do Decreto nº 3.000/99 considera como recebimento de rendimentos a “entrega de recursos pela fonte pagadora, mesmo mediante depósito em instituição financeira em favor do beneficiário”, de modo que, relativamente aos pagamentos realizados em benefício do ora recorrente, o próprio artigo 38, *caput* prescreve que 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.

Portanto, não há se cogitar qualquer nulidade do Auto de Infração no que diz com o enquadramento legal das infrações, já que os motivos que ensejaram a apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica e de pessoas físicas não se confundem com os motivos que implicam na apuração de omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos de origem não comprovada, conforme prescreve o artigo 42 da Lei nº 9.430/96. E foi por isso mesmo que a autoridade não capitulou as infrações aqui apuradas 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 70.235/72²¹. 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.

²¹ Cf. Decreto n. 70.235/72, Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente: IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável.

(h) Da nulidade do Auto de Infração em razão da ausência de juntada da resposta do recorrente à intimação acerca da origem dos depósitos bancários nas contas correntes de sua titularidade

Já a alegação de nulidade do auto de infração em razão da ausência da juntada da resposta do recorrente acerca da origem dos depósitos bancários pode ser compreendida a partir dos seguintes fundamentos:

- Que, no que tange ao montante de R\$ 3.000.000,00, a autoridade limitou-se a identificar tais depósitos e presumi-los como rendimentos do próprio recorrente, sendo que, ao ignorar a justificativa apresentada, a autoridade realizou típica autuação baseada em depósitos bancários não justificados, a despeito de não ter capitulado a infração no artigo 42 da Lei nº 9.430/96;
- Que não se pode olvidar que o artigo 42 da Lei nº 9.430/96 configura nítida restrição de direitos fundamentais dos contribuintes, já que, no caso, a autoridade fiscal é desincumbida de provar que os depósitos constituem renda do contribuinte e pode efetuar o lançamento baseado em mera presunção, cabendo ao contribuinte aí demonstrar que os depósitos não se tratam de aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica da renda;
- Que se a presunção constitui restrição a direitos fundamentais do contribuinte, sua aceitação deve ocorrer com estrita observância aos procedimentos legais estabelecidos no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, sendo que, no caso, o procedimento previsto no § 5º do referido artigo 42 não foi observado, o qual corresponde à intimação para fornecimento espontâneo dos extratos e, uma vez identificados eventuais depósitos bancários, há de se intimar o contribuinte para justificar sua origem; e
- Que a nulidade deve ser reconhecida, já que a autoridade não aguardou o prazo e a resposta do contribuinte sobre a natureza e a origem dos depósitos, que evidencia a absoluta ausência de qualquer prova que permita concluir que os depósitos se referiam a rendimentos do recorrente.

Conforme restou demonstrado no tópico anterior, o lançamento aqui discutido não foi realizado com base na apuração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada de acordo com o que estabelece o artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

Aliás, registre-se que, a partir da leitura do item VII – Infrações Apuradas do TVF é possível constatar que a autoridade apurou, minuciosamente, que os R\$ 3.000.000,00 se referem aos valores que foram transferidos diretamente por Gustavo Barreto de Araújo Sarmiento para a conta bancária do ora recorrente, e cuja operação de mútuo que teria sido supostamente realizada entre as partes restou descaracterizada, por parte da autoridade fiscal, em virtude da falta de comprovação, bem assim que os valores de depósitos em dinheiro efetivados em contas bancárias da TV Gazeta de Alagoas, no montante de R\$ 922.239,74, foram utilizados para pagamentos em benefício do Sr. Fernando Collor, evidenciando, pois, que os recursos apenas

transitavam pelas contas da empresa e, no final, tinham como destinatário certo, e único beneficiário, o próprio recorrente.

As infrações aqui apuradas correspondem as omissões de rendimentos recebidos de pessoa jurídica e de pessoas físicas, as quais, a rigor, não se confundem com a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada que, no caso, deve ser apurada a partir de toda uma sistemática procedimental própria que é prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96. Quer dizer, os motivos e a motivação do lançamento que aqui se discute não se confundem com os suportes fáticos e com a capitulação legal que devem ser levados à efeito para fins da autuação fiscal realizada com base na apuração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada, de modo que, se é certo que o lançamento não está fundamentado no referido artigo 42 da Lei nº 9.430/96, também é certo que a autoridade não deveria observar os ritos procedimentais ali estabelecidos, tal como o recorrente leva a crer.

Além do mais, e conforme destacamos anteriormente, frise-se que a revisão das declarações de rendimentos serão realizadas com base nos elementos que a repartição fiscal dispuser, de acordo com o que preceitua o artigo 835, § 2º do Decreto nº 3.000/96, restando-se observar, ainda, e tal como já havíamos exposto anteriormente, que o lançamento de ofício pode ser realizado sem a prévia intimação do sujeito passivo nas hipóteses em que a autoridade dispuser de elementos suficientes à comprovação do fato gerador e à constituição do crédito tributário – essa é a hipótese dos autos –, de acordo com o que estabelece a Súmula CARF nº 46.

Por essas razões, entendo por também rejeitar a preliminar de nulidade tal qual suscitada.

(i) Da 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

O recorrente sustenta, ainda, em sede de preliminar, a nulidade do Auto de Infração em razão da ausência de intimação do alegado beneficiário dos depósitos bancários creditados nas contas bancárias da TV Gazeta de Alagoas com base nos seguintes fundamentos:

- Que a autoridade autuante também não se esforçou em demonstrar que, de fato, os depósitos realizados na conta corrente da TV Gazeta de Alagoas consistiam, efetivamente, em aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, assim entendida o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ou dos proventos de qualquer natureza, de modo que, a partir da premissa de que tais depósitos tinham como “destinatário certo, e único beneficiário” o recorrente, presumiu tratar-se de fato gerador do IRPF;
- 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, bem assim que, ao justificar a qualificação da multa, a autoridade autuante deixou claro que os recursos depositados nas contas correntes da TV Gazeta de Alagoas pertenciam, na realidade, ao ora recorrente;

- 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 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, 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.

De início, rechaça-se, mais uma vez, a premissa de que o lançamento foi fundamentado no artigo 42 da Lei nº 9.430/96. Os motivos que ensejam a lavratura do Auto de infração com base na apuração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada não se confundem com os suportes fáticos que dão ensejo à apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica e de pessoas físicas, conforme já tivemos a oportunidade de expor.

Na apuração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada, o titular dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantido junto a instituição financeira é regularmente intimado para comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações, mediante documentação hábil e idônea, e, no final, ou permanece silente e, portanto, não apresenta qualquer manifestação em resposta à intimação fiscal ou, por outro lado, apresenta resposta e documentos que não são hábeis e/ou idôneos para fins de comprovação da origem dos respectivos valores. E não foi isso que ocorreu no caso em apreço.

No caso em tela, registre-se que, de acordo com o que restou consignado no item VII – Infrações Apuradas do TVF, a autoridade fiscal constatou que os valores de depósitos em dinheiro efetivados em contas bancárias da TV Gazeta de Alagoas, no montante de R\$ 922.239,74, foram utilizados para pagamentos em benefício do Sr. Fernando Collor, evidenciando, pois, que os recursos apenas transitavam pelas contas da empresa e, a rigor, tinham como destinatário certo, e único beneficiário, o próprio recorrente. Quer dizer, a autoridade identificou que os valores creditados na conta bancária da TV Gazeta de Alagoas

apenas transitaram na conta da empresa e, na verdade, tinham como destinatário certo, e único beneficiário, o Sr. Fernando Collor, conforme se verifica do trecho abaixo colacionado:

VII – INFRAÇÕES APURADAS

[...]

2 – Omissão de Rendimentos Recebidos no ano-calendário de 2010

R\$ 922.239,74 (novecentos e vinte e dois mil, duzentos e trinta e nove reais e setenta e quatro centavos) referentes a valores de depósitos em dinheiro efetivados em contas correntes bancárias da TV Gazeta de Alagoas, no ano-calendário de 2010, que foram utilizados para pagamentos em benefício de Fernando Collor, evidenciando que os recursos apenas transitaram pela empresa, mas tinha, como destinatário certo, e único beneficiário, Fernando Collor, conforme demonstrado no item V – 2 do presente Termo de Verificação Fiscal, e consolidado a seguir.”

A partir da leitura do item V – Análise dos Fatos Apurados, subitem 2 – Recursos Financeiros que transitaram pelas contas da TV Gazeta e tiveram como beneficiário Fernando Collor em 2010, é possível constatar que, de fato, a empresa efetuou pagamentos a terceiros em benefício do Sr. Fernando Collor, relativos à aquisição de bens e pagamentos de empréstimos pessoais, bem como efetuou transferências bancárias diretamente para ele, conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos:

“V – Análise dos Fatos Apurados

2 – Recursos financeiros que transitaram pelas contas correntes da TV Gazeta e tiveram como beneficiário Fernando Collor em 2010

Conforme já mencionado anteriormente, no item III – I deste Termo de Verificação Fiscal, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal, Leo Krakowiak apresentou documentação relativa à venda para Fernando Collor de imóvel em Campos do Jordão, comprovando que vários pagamentos no ano de 2010 foram efetivados mediante TEDs emitidas pela TV Gazeta.

Quadro 22 – Pagamentos efetuados para Leo Krakowiak - 2010

DATA	VALOR	FORMA PAGAMENTO	DOCUMENTO APRESENTADO
05/10/10	200.000,00	TED 237.3047 – TV Gazeta	Extrato bancário de Leo Krakowiak - Itaú
02/12/10		TED 237.3047 – TV Gazeta	Extrato bancário de Leo Krakowiak - Itaú
15/12/10		TED 237.3047 – TV Gazeta	Extrato bancário de Leo Krakowiak - Itaú
20/12/10		TED 237.3047 – TV Gazeta	Extrato bancário de Leo Krakowiak - Itaú
22/12/10		TED 237.3047 – TV Gazeta	Extrato bancário de Leo Krakowiak - Itaú

Uma vez que a fiscalização teve acesso aos extratos bancários da TV Gazeta, em decorrência da decisão do Ministro do Supremo Tribunal Federal Teori Zavascki na ação cautelar nº 3.870, foi possível confirmar que os valores dos pagamentos foram, de fato, debitados da conta corrente da TV Gazeta de nº 61000 na agência 3047 do Banco Bradesco, pela emissão de TED.

Na verificação dos extratos bancários da TV Gazeta, constatou-se que nas mesmas datas em que foram efetuados os pagamentos para Leo Krakowiak houve depósito em dinheiro na mesma conta corrente em valor muito próximo ou, na maioria das vezes, de valor idêntico.

Constatou-se, também, que fato semelhante, ou seja, depósito em dinheiro e pagamento em favor de Fernando Collor na mesma data e valor, e na mesma conta corrente da TV Gazeta de nº 61000 na agência 3047 do Banco Bradesco, ocorreu, além das datas dos pagamentos para Leo Krakowiak, em 22/06/2010, 18/10/2010 e 20/12/2010, conforme registrado no quadro a seguir.

Quadro 23 – Depósitos em Dinheiro e Pagamentos em favor de Fernando Affonso Collor de Mello – 2010

Descrição do Lançamento	Data do Lançamento	Crédito Valor	Débito Valor	CPF/CPNJ	NOME
Depósito em dinheiro	15/10/2010	R\$ 200.000,00		12.186.524/000-06	TV Gazeta de Alagoas Ltda
TED-Transf Elet. Dispon.	15/10/2010		R\$ 200.000,00	253.755.598-00	Leo Krakowiak
Depósito em dinheiro	14/12/2010	R\$ 100.000,00		12.186.524/000-06	TV Gazeta de Alagoas Ltda
TED-Transf Elet. Dispon.	14/12/2010		R\$ 100.000,00	253.755.598-00	Leo Krakowiak
Depósito em dinheiro	15/12/2010	R\$ 143.613,00		12.186.524/000-06	TV Gazeta de Alagoas Ltda
TED-Transf Elet. Dispon.	15/12/2010		R\$ 118.000,00	253.755.598-00	Leo Krakowiak
Transferência on line	15/12/2010		R\$ 20.000,00	029.062.871-72	Fernando Affonso Collor de Mello
TED	15/12/2010		R\$ 5.613,00	12.186.524/000-06	TV Gazeta de Alagoas Ltda
Depósito em dinheiro	20/12/2010	R\$ 99.900,00		12.186.524/000-06	TV Gazeta de Alagoas Ltda
TED-Transf Elet. Dispon.	20/12/2010		R\$ 100.000,00	253.755.598-00	Leo Krakowiak
Depósito em dinheiro	22/12/2010	R\$ 82.000,00		12.186.524/000-06	TV Gazeta de Alagoas Ltda
TED-Transf Elet. Dispon.	22/12/2010		R\$ 82.000,00	253.755.598-00	Leo Krakowiak
Depósito em dinheiro	22/06/2010	R\$ 130.426,74		12.186.524/000-06	TV Gazeta de Alagoas Ltda
TED-Transf Elet. Dispon.	22/06/2010		R\$ 130.426,74	62.063.177/0001-94	SAFRA Leasing SA
Depósito em dinheiro	18/10/2010	R\$ 49.000,00		12.186.524/000-06	TV Gazeta de Alagoas Ltda
Transf. CC para CC PJ	18/10/2010		R\$ 49.000,00	58.158.387/0001-99	DIREÇÃO SA Cred. Financ. e Investimento
Depósito em dinheiro	20/12/2010	R\$ 117.300,00		12.186.524/000-06	TV Gazeta de Alagoas Ltda
Dep. Ident. DP05 INT PJ	20/12/2010		R\$ 117.300,00	07.638.845/0001-56	Via Itália Comércio Veículos
TOTAL		R\$ 922.239,74			

[...]

Cabe salientar que os documentos apresentados pela TV Gazeta referem-se a comprovação de apenas 8 (oito) depósitos e que não foi apresentado nenhum documento ou esclarecimento em relação aos créditos identificados no Quadro 23.

De acordo com a Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física – DIRPF apresentada por Fernando Collor para o ano-calendário de 2010, houve, nesse ano, pagamento de dívida para o Safra referente ao financiamento do veículo Kia Carnival, pagamento de dívida para a Direção S/A por empréstimo constituído e pagamento referente ao veículo Ferrari Scaglietti adquirido da Via Itália. Portanto, não resta dúvida de que os débitos discriminados no Quadro 23 referem-se a pagamentos efetuados em benefício de Fernando Collor.

Cabe, ainda, registrar que em 15/12/2010, quando o valor do depósito em dinheiro (R\$ 143.613,00) foi superior ao pagamento para Leo Krakowiak (R\$ 118.000,00), o valor exato da diferença (R\$ 25.613,00) – vinte e cinco mil, seiscentos e treze reais foi transferido da conta corrente de nº 61000 na agência 3047 do Banco do Brasil para a conta corrente de nº 45659 na agência 4363 do Banco do Brasil, ambas da TV Gazeta. Na mesma data foram transferidos da conta corrente da TV Gazeta de nº 45659 na agência 4363 do Banco do Brasil o valor R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) para a conta corrente de Fernando Collor de nº 116750 na agência 4884 do Banco do Brasil e o valor de R\$ 5.613,00 (cinco mil, seiscentos e treze reais) para a conta corrente da TV Gazeta de nº 122445 na agência 369 do Banco Itaú.

Fica evidente que o valor total dos depósitos em dinheiro na conta corrente bancária da TV Gazeta, no ano-calendário de 2010, de R\$ 922.239,74 (novecentos e vinte e dois mil, duzentos e trinta e nove reais e setenta e quatro centavos), conforme discriminado no Quadro 24 abaixo, apenas transitou pela conta corrente da TV Gazeta e, na verdade, teve como destinatário certo, e único beneficiário, Fernando Collor.

Quadro 24 – Depósitos em dinheiro em conta corrente da TV Gazeta de Alagoas Ltda utilizados para pagamentos em benefício de Fernando Collor

DATA DO DEPÓSITO	VALOR DO DEPÓSITO
22/06/2010	R\$ 130.426,74
SUBTOTAL – JUNHO	R\$ 130.426,74
15/10/2010	R\$ 200.000,00
18/10/2010	R\$ 49.000,00
SUBTOTAL – OUTUBRO	R\$ 249.000,00
14/12/2010	R\$ 100.000,00
15/12/2010	R\$ 143.613,00
20/12/2010	R\$ 99.900,00
20/12/2010	R\$ 117.300,00
22/12/2010	R\$ 82.000,00
SUBTOTAL – DEZEMBRO	R\$ 542.813,00
TOTAL - 2010	R\$ 922.239,74

Pelo que se pode observar, os fatos geradores aqui considerados se referem, pois, ao aproveitamento dos valores que transitaram na conta bancária da TV Gazeta de Alagoas e, no final, eram objeto de pagamentos a terceiros que beneficiam o próprio recorrente e, também, aos valores que eram diretamente transferidos pela empresa para as contas pessoais do recorrente, do que se conclui, portanto, que tais valores, recebidos de fonte pagadora certa e identificada ou vertidos em benefício pessoal do recorrente, caracterizam o recebimento de rendimentos pela pessoa física, os quais, a rigor, 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.

Nesse contexto, verifique-se que o artigo 42, *caput* e § 5º da Lei nº 9.430/96 o qual, segundo o recorrente, deveria ter sido aplicado no caso concreto, 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).”

À toda evidência, a regra constante do § 5º do referido artigo 42 da Lei nº 9.430/96²² 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. A referida regra é aplicável apenas nas hipóteses em que há a comprovação de que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento, e cuja origem não foi comprovada, pertencem a terceiro, evidenciando, assim, a interposição de pessoa.

Além do mais, destaque-se, também, que, se é certo que o lançamento não está calcado na regra presuntiva prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, também é certo que não é cabível, no caso, a aplicação da 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”*.

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 de Alagoas era, de fato, o recorrente, daí por que foi considerado o sujeito passivo no que diz com a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica tal qual apurada.

Ora, se os valores de depósitos em dinheiro efetivados em contas bancárias da TV Gazeta de Alagoas, no montante de R\$ 922.239,74, foram utilizados para pagamentos em benefício do Sr. Fernando Collor, evidenciando, pois, que os recursos apenas transitavam pelas contas da empresa e, no final, tinham como destinatário certo, e único beneficiário, o Sr. Fernando Collor, tem-se aí a disponibilidade jurídica e econômica dos rendimentos apta a ensejar a incidência do imposto de renda, à luz do artigo 43 do Código Tributário Nacional, combinado com o artigo 3º, parágrafos 1º e 4º da Lei nº 7.713/1998 e, ainda, artigos 37, 38, 55, inciso X e 83 do Decreto nº 3.000/99.

Em senda conclusiva, o que deve restar claro – e, mais uma vez, vale repetir – é 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, os quais, a rigor, deveriam ter sido indicados pelo recorrente em sua Declaração de Ajuste Anual como rendimentos recebidos de pessoa jurídica, já que, nos termos do artigo 38, *caput* do Decreto nº 3.000/99, a tributação dos rendimentos não depende da forma

²² 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.

de sua percepção, bastando, para a incidência do imposto, que o contribuinte se beneficie por qualquer forma e a qualquer título.

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.

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

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 e, portanto, não há, nos autos, qualquer prova de que os valores utilizados pela fiscalização para formalizar o lançamento são, realmente, os valores dos depósitos realizados nas contas bancárias do recorrente, de modo que, ante a ausência da juntada dos documentos apresentados pelas instituições financeiras, o recorrente não sabe do que se defender; 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 Sliwka²³,

“[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 López²⁴ 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, novamente, que o lançamento aqui discutido não foi confeccionado com fundamento no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, que trata da presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada. Muito embora o recorrente tenha sustentado essa linha de defesa até então, já demonstramos reiteradamente que o lançamento foi realizado em decorrência da apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica e de pessoas físicas, de acordo, dentre outros, no artigo 43 do Código Tributário Nacional, combinado com o artigo 3º, parágrafos 1º e 4º da Lei nº 7.713/1998 e, ainda, artigos 37, 38, 55, inciso X e 83 do Decreto nº 3.000/99.

Os motivos e a motivação do lançamento que aqui se discute não se confundem com os suportes fáticos e com a capitulação legal que devem ser levados à efeito para fins da autuação fiscal realizada com base na apuração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada, nos termos do que prescreve o artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

Ainda assim, verifique-se que, conforme restou descrito no Termo de Anexação de Arquivo não Paginável de fls. 6.971, datado de 12/12/2016, as informações bancárias do

²³ 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.

²⁴ 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.

contribuinte compartilhadas por autorização do STF foram juntadas aos autos eletrônicos no formato xlsx. Portanto, percebe-se que tais informações, em que se verifica a realização das três transferências de R\$ 1.000.000,00, cada, efetuadas por Gustavo Barreto de Araújo Sarmiento diretamente para a conta bancária do Sr. Fernando Collor, já se encontravam à disposição do contribuinte na data de lavratura do Auto de Infração, vale dizer, em 13/12/2016, sem contar que, através do Termo de Intimação Fiscal nº 01 (fls. 1.250/1.251), o recorrente havia sido intimado a se manifestar previamente e, portanto, já tinha ciência dos valores que foram recebidos e que são objeto da omissão de rendimentos recebido de pessoas físicas.

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 (2ª infração)

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 empresta;
- Que foi nesse espírito que Gustavo Barreto de Araújo Sarmiento, em virtude da relação de longa data estabelecida entre o pai e o recorrente, creditou, em favor do recorrente, e a pedido do seu pai, o montante de R\$ 3.000.000,00 a título de mútuo, sendo que, muito embora tenha prestado os devidos esclarecimentos à autoridade fiscal sobre a existência do mútuo, a autoridade, no final, acabou ignorando tais informações;

- Que, no caso, a própria autoridade fiscal reconhece o fato de que os depósitos se deram mediante transferências eletrônicas, de modo que não apenas inexiste dúvida quanto à efetividade do referido mútuo, como é absolutamente transparente e inequívoco que tais recursos são provenientes do Sr. Gustavo, que reconheceu tratar-se de mútuo tão logo foi intimado pela autoridade fiscal;
- Que, nos termos do Parecer Normativo nº 23/1983, a própria Receita Federal já se manifestou no sentido de que as transferências bancárias fazem prova suficiente da existência de mútuo, sem contar que a jurisprudência administrativa é inequívoca no sentido de que a comprovação do mútuo ocorre, principalmente, a partir da efetiva transferências dos recursos do mutuante ao mutuário; e
- Que, por fim, ainda que a turma julgadora *a quo* tenha refutado a natureza do mútuo sob o fundamento de que “não apresentam contrato de mútuo registrado à época”, tem-se a existência de contrato não é requisito de existência do negócio jurídico relativo ao mútuo, restando-se concluir, portanto, que os artigos 586 a 592 do Código Civil não fazem exigência de forma para que o mútuo exista, por se tratar de negócio jurídico de forma livre.

De início, destaque-se que 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 Mosquera²⁵:

“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 3.000/99²⁶, 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)

§ 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

²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. Manual da Tributação Direta da Renda. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT, 2020, p. 14-15.

²⁶ 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".

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 nº 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 nº 5.172, de 1966, art. 43, incisos I e II, e Lei nº 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 nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º).

[...]

Seção V - Outros Rendimentos

Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 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, note-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, observe-se que, no caso concreto, a autoridade fiscal entendeu, a partir da análise dos documentos e esclarecimentos que foram prestados, que não havia nenhum elemento que indicasse que as transferências bancárias realizadas pelo Sr. Gustavo Barreto de Araújo Sarmiento ao Sr. Fernando Collor, no montante de R\$ 3.000.000,00, referiam-se a empréstimo, conforme se verifica da leitura do item VII – Infrações Apuradas, subitem 1 – Omissão de Rendimentos Recebidos no ano-calendário de 2010 do TVF (fls. 99/101), abaixo reproduzido:

“VII – INFRAÇÕES APURADAS

1 – Omissão de Rendimentos Recebidos no ano-calendário de 2010

R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais) referentes a valores transferidos diretamente para conta corrente de Fernando Collor por Gustavo Barreto de Araújo Sarmiento, no mês de julho de 2010.

Conforme demonstrado no item V – 1 do presente Termo de Verificação Fiscal, não há nenhum elemento que indique que as transferências bancárias referem-se a “empréstimo”, como alegado por Gustavo Barreto de Araújo Sarmiento.

Fica, portanto, evidenciado, que o valor de R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais) constitui efetivo rendimento recebido por Fernando Collor e, como tal, sujeito à tributação do imposto de renda.”

A rigor, note-se que a autoridade fiscal acabou concluindo que as transferências realizadas pelo Sr. Gustavo Barreto de Araújo Sarmiento ao Sr. Fernando Collor, no montante de R\$ 3.000.000,00, não eram objeto de empréstimo e constituíam, portanto, efetivo rendimento pelos motivos que restaram consignados no item V – Análise dos Fatos Apurados, subitem 1 – Recursos financeiros creditados em contas correntes de Fernando Affonso Collor de Mello em 2010 do TVF (fls. 90/92), conforme se verifica dos trechos abaixo transcritos:

“V – ANÁLISE DOS FATOS APURADOS

1 – Recursos financeiros creditados em contas correntes de Fernando Affonso Collor de Mello em 2010

[...]

Nos extratos bancários referentes ao ano de 2010 foram identificados 3 (três) créditos na conta corrente de Fernando Collor de nº 201 na agência 4454 do Banco Itaú no valor de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) cada, nas datas de 13/07/2010, 26/07/2010 e 30/07/2010, efetivados mediante transferência eletrônica de Gustavo Barreto de Araújo Sarmiento – CPF 906.726.665-53.

Os créditos chamaram a atenção, tanto pelo valor, como pelo fato de não constar nas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física – DIRPF apresentadas por Fernando Collor e por Gustavo Sarmiento nenhuma informação relativa a tais valores, seja como operação de compra e venda, seja como mútuo ou seja como pagamento/recebimento a outro título.

Diante disso, conforme já mencionado no item II deste Termo de Verificação, foi lavrado, em 26/10/2016, o Termo de Intimação Fiscal 01, amparado pelo TDPF-

Diligência nº 044010.2016.00430, solicitando ao Sr. Fernando Collor identificar as operações que deram causa a créditos efetivados em sua conta corrente de nº 201 na agência 4453 do Banco Itaú, totalizando R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais).

[...]

O Sr. Fernando Collor não apresentou nenhuma resposta em relação ao Termo de Intimação nº 01 lavrado em 26/10/2016.

Foi, também, aberto procedimento de diligência, TDPF-D nº 050100.2016.00777, em nome do depositante, Gustavo Barreto de Araújo Sarmiento, conforme já mencionado anteriormente no item III – 6 deste Termo de Verificação Fiscal. Em 26/10/2016 foi lavrado Termo de Intimação Fiscal 01 solicitando ao Sr. Gustavo identificar a(s) operação(ões) que deu(ram) causa às transferências bancárias efetivadas em favor de Fernando Affonso Collor de Mello e apresentar documentação comprobatória.

Em resposta, datada de 07/11/2016, Gustavo Barreto de Araújo Sarmiento informou:

“As transferências bancárias nos dias 13/07/2010, 26/07/2010 e 30/07/2010 cada uma no valor de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) em favor do Sr. Fernando Affonso Collor de Mello através do Banco Itaú, ag. 4454, foram efetivadas a título de empréstimo, **cujos documentos bancários de transferência, entre contas do mesmo banco, são os únicos comprovantes a operação.**

Informa, ainda, que por descuido, o referido empréstimo não foi registrado em sua declaração do imposto de renda.” (destaque do original).

Causa estranheza o fato de o Sr. Gustavo Sarmiento não ter registrado o empréstimo em sua declaração de imposto de renda, por um “descuido”, tratando-se de valores tão relevantes. Como se vê, os valores são extremamente elevados.

Por outro lado, a DIRPF do Sr. Gustavo, referente ao ano-calendário de 2010, foi entregue em 28/04/2011, sendo facultado ao contribuinte retificá-la a qualquer momento. Mas o contribuinte não efetuou nenhuma retificação nesse longo período, de mais de 5 (cinco) anos, em que poderia ter apresentado declaração retificadora. E, tampouco, incluiu qualquer informação referente a crédito junto a Fernando Collor na Relação de Bens e Direitos em nenhuma das 5 (cinco) declarações apresentadas, posteriormente, para os anos-calendário subsequentes.

[...]

Há de se considerar que não é crível que, para um empréstimo desse valor tão expressivo, não tenha sido formalizado nenhum contrato, estipulando o prazo de pagamento, o índice de correção/juros a ser aplicado, formas de exigência do pagamento e penalidades pelo não cumprimento do acordado, ou formalizado qualquer outro documento visando garantir a restituição dos valores. Por mais que se possa alegar total confiança na pessoa do devedor, justificando a não formalização de documentos, há de se admitir que as pessoas são sujeitas a situações imprevisíveis, e, neste sentido, qualquer um teria a preocupação de se cercar de garantias mínimas para recebimento futuro dos valores “mutuados”.

Assim, fica evidente que, não tendo havido qualquer tipo de preocupação por parte do “mutuante” em garantir o recebimento futuro dos vultosos valores “mutuados”, já estava estabelecido que tais valores nunca seriam restituídos. Corroborando essa conclusão, observa-se que já decorreram mais de seis anos da efetivação do “empréstimo” e nada foi mencionado sobre sua restituição.

Ressalte-se que não foi identificado, nos extratos bancários de Fernando Collor do período de 2010 até 2014, nenhuma transferência para Gustavo Sarmiento ou qualquer débito, em suas contas correntes, de valores que se aproximassem dos valores “mutuados”. Uma vez que a TV Gazeta e a Gazeta de Alagoas efetuam pagamentos em benefícios de Fernando Collor, os extratos das empresas, também, foram verificados e não foi identificado nenhuma transferência para Gustavo Sarmiento.

Cabe reafirmar que não consta das Declarações de Imposto de Renda – DIRPF apresentadas por Fernando Collor, para o ano-calendário de 2010 ou para os 5 (cinco) anos-calendário subsequentes nenhuma informação sobre o “empréstimo”.

Portanto, não há nenhum elemento que indique que as transferências bancárias efetuadas, em julho de 2010, por Gustavo Barreto de Araújo Sarmiento em benefício de Fernando Affonso Collor de Melo, no valor total de R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais), referem-se a “empréstimo”, ficando evidenciado tratar-se de rendimentos de Fernando Collor.”

Pelo que se pode verificar, o recorrente não apresentou qualquer contrato formalizado e muito menos ajuste de incidência de juros ou correção monetária, sem contar 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 2010, seja no que diz com os anos-calendário subsequentes.

Além do mais, e de acordo com o Termo de Declarações prestadas por Gustavo Barreto de Araújo Sarmiento à Polícia Federal do Estado da Bahia – BA (fls. 7.344/7.345), o declarante, naquela oportunidade, teria prestado os seguintes esclarecimentos à autoridade policial:

- (i) Que não mantinha nenhuma relação, seja pessoal, profissional ou qualquer parentesco com o Sr. Fernando Collor e que, portanto, nunca manteve contato e não adquiriu qualquer bem ou realizou qualquer negócio com o ora recorrente;
- (ii) Que, a pedido do seu pai, o Sr. Thales Nunes Sarmiento, realizou as transferências no valor de R\$ 3.000.000,00 para o Sr. Fernando Collor, mas não sabia informar o motivo pelo qual tais pagamentos foram fracionados em R\$ 1.000.000,00, cada;
- (iii) Que seu pai não era sócio de nenhuma de suas empresas e que o recurso teve origem em sua própria conta bancária, transferido de suas empresas, mas que, no caso, precisava do prazo de 15 dias para localizar os comprovantes da origem lícita dos recursos;
- (iv) Que não sabia informar qual era o destino dos recursos transferidos ao Sr. Fernando Collor, bem assim que nunca realizou outros pagamentos em espécie, transferências ou qualquer entrega de valores ao Sr. Fernando Collor e não possuía quaisquer negócios com o Sr. Fernando Collor; e
- (v) Que não se recordava se já havia realizado doação de valores às campanhas políticas do Sr. Fernando Collor e, por fim, que nunca realizou transferências bancárias a Fernando Collor, à Tv Gazeta de Alagoas, Gazeta de Alagoas Ltda. e Água Branca Participações Ltda. ou em relação a qualquer outra empresa do grupo do Senador.

Nesse contexto, observe-se, também, que, conforme se verifica da declaração juntada às fls. 7.346/7.347, o Sr. Thales Nunes Sarmiento alegou que, em razão de problemas com a Justiça do Trabalho, não possuía bens em seu nome e, no caso, havia solicitado ao seu filho, o Sr. Gustavo Barreto de Araújo Sarmiento, que realizasse empréstimo ao Sr. Fernando Collor, o qual passava por dificuldades.

A rigor, 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.

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 repassados pelo Sr. Gustavo Barreto de Araújo Sarmiento ao ora recorrente, no montante total de R\$ 3.000.000,00, não correspondiam a valores mutuados, já que, conforme a autoridade fiscal bem pontuou, não há, nos autos, nenhum elemento que indique que as respectivas transferências bancárias efetivadas pelo Sr. Gustavo ao ora recorrente, realizadas nos dias 13/07/2010, 26/07/2010 e 30/07/2010, cada uma no valor de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), correspondem a valores que são objeto de contrato de mútuo. Tratam-se, na verdade, de rendimentos que deveriam compor a base de cálculo do imposto de renda do ano-calendário de 2010.

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 Amaro²⁷,

“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.”

Nesse mesmo sentido manifestou-se Aliomar Baleeiro²⁸ 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

²⁷ AMARO, Luciano. Direito Tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

²⁸ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 685.

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 quantidade²⁹.

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 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 Gonçalves³⁰ 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, recaiando 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,

²⁹ 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.

³⁰ Gonçalves, Carlos Roberto. Direito civil brasileiro: contratos e atos unilaterais. vol. 3. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

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:

“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 nº 12898.001673/2009-55. Acórdão nº 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 nº 19515.001182/2007-49. Acórdão nº 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 nº 11080.726941/2014-54. Acórdão nº 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 abstração³¹.

À toda evidência, é de se concluir que as transferências no montante de R\$ 3.000.000,00, repassadas pelo Sr. Gustavo Barreto de Araújo Sarmiento ao ora recorrente, não correspondem, na verdade, a rendimentos que deveriam compor a base de cálculo do imposto de renda do ano-calendário de 2010, haja vista que, além do fato de o ora recorrente não ter apresentado nenhum contrato formalizado e muito menos ajuste de incidência de juros ou correção monetária, o alegado mútuo também 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 2010, seja no que diz com os anos-calendário subsequentes, sem contar que, no final, não foi identificado, nos extratos bancários do Sr. Fernando Collor relativos ao período de 2010 a 2014, nenhuma transferência efetivada para o Sr. Gustavo ou qualquer débito de valores que se aproximam dos valores que teriam sido objeto do alegado mútuo.

Com base em tais fundamentos, entendo por não acolher as alegações tais quais formuladas no sentido de que o montante de R\$ 3.000.000,00 é objeto de mútuo realizado entre o recorrente e o Sr. Gustavo Barreto de Araújo Sarmiento.

(b) Da comprovação dos pagamentos efetuados pela TV Gazeta de Alagoas como mútuo contraído pelo recorrente (1ª infração)

O recorrente também defende a tese de que pagamentos efetuados pela TV Gazeta de Alagoas correspondem a valores tomados como empréstimo de mútuo, de acordo os seguintes fundamentos:

- Que, diante da patente nulidade e do inquestionável vício no lançamento, a autoridade julgadora *a quo* entendeu por inovar no fundamento da autuação ao focar não nos depósitos, mas, sim, nos pagamentos que a TV Gazeta realizou ao recorrente ou a terceiros em seu benefício, sendo que, no caso, tais pagamentos foram efetuados pela empresa em razão do mútuo mantido com o recorrente;

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional: Artigos 96 a 138. Vol. II. 2a. ed. São Paulo: Atlas, p. 374/380.

- 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 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, nos termos do Parecer Normativo nº 23/1983, a própria Receita Federal já se manifestou no sentido de que as transferências bancárias fazem prova suficiente da existência de mútuo, sem contar que a jurisprudência administrativa é inequívoca no sentido de que a comprovação do mútuo ocorre, principalmente, a partir da efetiva transferências dos recursos do mutuante ao mutuário; e
- Que a própria autoridade autuante, em relação a fatos geradores do ano de 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.

Como se pode notar, a linha de defesa sustentada pelo recorrente no que diz com os rendimentos omitidos recebidos da TV Gazeta de Alagoas, no montante total de R\$ 922.239,74, é no sentido de que os pagamentos realizados pela empresa diretamente ao recorrente ou a terceiros, em favor ou por conta e ordem do próprio recorrente, foram efetuados em razão do mútuo mantido entre a empresa, enquanto mutuante, e o recorrente, na condição de mutuário.

Como já tivemos a oportunidade de demonstrar com esteio no item VII – Infrações Apuradas do TVF, a autoridade lançadora constatou que os valores de depósitos em dinheiro efetivados em contas bancárias da TV Gazeta de Alagoas, no montante de R\$ 922.239,74, foram utilizados para pagamentos em benefício do Sr. Fernando Collor,

evidenciando, pois, que os recursos apenas transitavam pelas contas da empresa e, a rigor, tinham como destinatário certo, e único beneficiário, o próprio recorrente. Quer dizer, a autoridade identificou que os valores creditados na conta bancária da TV Gazeta de Alagoas apenas transitaram na conta da empresa e, na verdade, tinham como destinatário certo, e único beneficiário, o Sr. Fernando Collor, conforme se verifica do trecho abaixo colacionado:

VII – INFRAÇÕES APURADAS

[...]

2 – Omissão de Rendimentos Recebidos no ano-calendário de 2010

R\$ 922.239,74 (novecentos e vinte e dois mil, duzentos e trinta e nove reais e setenta e quatro centavos) referentes a valores de depósitos em dinheiro efetivados em contas correntes bancárias da TV Gazeta de Alagoas, no ano-calendário de 2010, que foram utilizados para pagamentos em benefício de Fernando Collor, evidenciando que os recursos apenas transitaram pela empresa, mas tinha, como destinatário certo, e único beneficiário, Fernando Collor, conforme demonstrado no item V – 2 do presente Termo de Verificação Fiscal, e consolidado a seguir.”

A partir da leitura do item V – Análise dos Fatos Apurados, subitem 2 – Recursos Financeiros que transitaram pelas contas da TV Gazeta e tiveram como beneficiário Fernando Collor em 2010, é possível constatar que, de fato, a empresa efetuou pagamentos a terceiros em benefício do Sr. Fernando Collor, relativos à aquisição de bens e pagamentos de empréstimos pessoais, bem como efetuou transferências bancárias diretamente para ele. É ver-se:

V – Análise dos Fatos Apurados

2 – Recursos financeiros que transitaram pelas contas correntes da TV Gazeta e tiveram como beneficiário Fernando Collor em 2010

Conforme já mencionado anteriormente, no item III – I deste Termo de Verificação Fiscal, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal, Leo Krakowiak apresentou documentação relativa à venda para Fernando Collor de imóvel em Campos do Jordão, comprovando que vários pagamentos no ano de 2010 foram efetivados mediante TEDs emitidas pela TV Gazeta.

Quadro 22 – Pagamentos efetuados para Leo Krakowiak - 2010

DATA	VALOR	FORMA PAGAMENTO	DOCUMENTO APRESENTADO
05/10/10	200.000,00	TED 237.3047 – TV Gazeta	Extrato bancário de Leo Krakowiak - Itaú
02/12/10		TED 237.3047 – TV Gazeta	Extrato bancário de Leo Krakowiak - Itaú
15/12/10		TED 237.3047 – TV Gazeta	Extrato bancário de Leo Krakowiak - Itaú
20/12/10		TED 237.3047 – TV Gazeta	Extrato bancário de Leo Krakowiak - Itaú
22/12/10		TED 237.3047 – TV Gazeta	Extrato bancário de Leo Krakowiak - Itaú

Uma vez que a fiscalização teve acesso aos extratos bancários da TV Gazeta, em decorrência da decisão do Ministro do Supremo Tribunal Federal Teori Zavascki na ação cautelar nº 3.870, foi possível confirmar que os valores dos pagamentos foram, de fato, debitados da conta corrente da TV Gazeta de nº 61000 na agência 3047 do Banco Bradesco, pela emissão de TED.

Na verificação dos extratos bancários da TV Gazeta, constatou-se que nas mesmas datas em que foram efetuados os pagamentos para Leo Krakowiak houve depósito em dinheiro na mesma conta corrente em valor muito próximo ou, na maioria das vezes, de valor idêntico.

Constatou-se, também, que fato semelhante, ou seja, depósito em dinheiro e pagamento em favor de Fernando Collor na mesma data e valor, e na mesma conta corrente da TV Gazeta de nº 61000 na agência 3047 do Banco Bradesco, ocorreu, além das datas dos pagamentos para Leo Krakowiak, em 22/06/2010, 18/10/2010 e 20/12/2010, conforme registrado no quadro a seguir.

Quadro 23 – Depósitos em Dinheiro e Pagamentos em favor de Fernando Affonso Collor de Mello – 2010

Descrição do Lançamento	Data do Lançamento	Crédito Valor	Débito Valor	CPF/CPNJ	NOME
Depósito em dinheiro	15/10/2010	R\$ 200.000,00		12.186.524/000-06	TV Gazeta de Alagoas Ltda
TED-Transf Elet. Dispon.	15/10/2010		R\$ 200.000,00	253.755.598-00	Leo Krakowiak
Depósito em dinheiro	14/12/2010	R\$ 100.000,00		12.186.524/000-06	TV Gazeta de Alagoas Ltda
TED-Transf Elet. Dispon.	14/12/2010		R\$ 100.000,00	253.755.598-00	Leo Krakowiak
Depósito em dinheiro	15/12/2010	R\$ 143.613,00		12.186.524/000-06	TV Gazeta de Alagoas Ltda
TED-Transf Elet. Dispon.	15/12/2010		R\$ 118.000,00	253.755.598-00	Leo Krakowiak
Transferência on line	15/12/2010		R\$ 20.000,00	029.062.871-72	Fernando Affonso Collor de Mello
TED	15/12/2010		R\$ 5.613,00	12.186.524/000-06	TV Gazeta de Alagoas Ltda
Depósito em dinheiro	20/12/2010	R\$ 99.900,00		12.186.524/000-06	TV Gazeta de Alagoas Ltda
TED-Transf Elet. Dispon.	20/12/2010		R\$ 100.000,00	253.755.598-00	Leo Krakowiak
Depósito em dinheiro	22/12/2010	R\$ 82.000,00		12.186.524/000-06	TV Gazeta de Alagoas Ltda
TED-Transf Elet. Dispon.	22/12/2010		R\$ 82.000,00	253.755.598-00	Leo Krakowiak
Depósito em dinheiro	22/06/2010	R\$ 130.426,74		12.186.524/000-06	TV Gazeta de Alagoas Ltda
TED-Transf Elet. Dispon.	22/06/2010		R\$ 130.426,74	62.063.177/0001-94	SAFRA Leasing SA
Depósito em dinheiro	18/10/2010	R\$ 49.000,00		12.186.524/000-06	TV Gazeta de Alagoas Ltda
Transf. CC para CC PJ	18/10/2010		R\$ 49.000,00	58.158.387/0001-99	DIREÇÃO SA Cred. Financ. e Investimento
Depósito em dinheiro	20/12/2010	R\$ 117.300,00		12.186.524/000-06	TV Gazeta de Alagoas Ltda
Dep. Ident. DP05 INT PJ	20/12/2010		R\$ 117.300,00	07.638.845/0001-56	Via Itália Comércio Veículos
TOTAL		R\$ 922.239,74			

Em 26/10/2016, conforme já mencionado anteriormente no item III – 4 – c deste Termo de Verificação Fiscal, foi lavrado Termo de Intimação Fiscal 01 em nome da TV Gazeta de Alagoas, amparado pelo TDPF – Diligência nº 0440100.2016.00431, solicitando ao contribuinte comprovar o origem e o negócio que deu suporte aos recursos créditos em conta corrente, dentre eles os depósitos em dinheiro discriminados no Quadro 23 acima.

Em atendimento ao Termo de Intimação 01, conforme correspondência de encaminhamento datada de 08/11/2016, a TV Gazeta de Alagoas Ltda. registrou que: *“as equipes contábil e financeira da Intimada empreenderam e continuar empreendendo todos os esforços com objetivo de atender a esta d. Fiscalização em sua integralidade. Até o presente momento, foram localizados os documentos ora anexados a esta resposta (docs. 02 a 09). Considerando que a solicitação se reporta a operações ocorridas em 2010, a Intimada está buscando recuperar o histórico e sua base*

documental, dado que a documentação relativa a este período já foi encaminhada ao seu arquivo morto.”

Cabe salientar que os documentos apresentados pela TV Gazeta referem-se a comprovação de apenas 8 (oito) depósitos e que não foi apresentado nenhum documento ou esclarecimento em relação aos créditos identificados no Quadro 23.

De acordo com a Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física – DIRPF apresentada por Fernando Collor para o ano-calendário de 2010, houve, nesse ano, pagamento de dívida para o Safra referente ao financiamento do veículo Kia Carnival, pagamento de dívida para a Direção S/A por empréstimo constituído e pagamento referente ao veículo Ferrari Scaglietti adquirido da Via Itália. Portanto, não resta dúvida de que os débitos discriminados no Quadro 23 referem-se a pagamentos efetuados em benefício de Fernando Collor.

Cabe, ainda, registrar que em 15/12/2010, quando o valor do depósito em dinheiro (R\$ 143.613,00) foi superior ao pagamento para Leo Krakowiak (R\$ 118.000,00), o valor exato da diferença (R\$ 25.613,00) – vinte e cinco mil, seiscentos e treze reais foi transferido da conta corrente de nº 61000 na agência 3047 do Banco do Brasil para a conta corrente de nº 45659 na agência 4363 do Banco do Brasil, ambas da TV Gazeta. Na mesma data foram transferidos da conta corrente da TV Gazeta de nº 45659 na agência 4363 do Banco do Brasil o valor R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) para a conta corrente de Fernando Collor de nº 116750 na agência 4884 do Banco do Brasil e o valor de R\$ 5.613,00 (cinco mil, seiscentos e treze reais) para a conta corrente da TV Gazeta de nº 122445 na agência 369 do Banco Itaú.

Fica evidente que o valor total dos depósitos em dinheiro na conta corrente bancária da TV Gazeta, no ano-calendário de 2010, de R\$ 922.239,74 (novecentos e vinte e dois mil, duzentos e trinta e nove reais e setenta e quatro centavos), conforme discriminado no Quadro 24 abaixo, apenas transitou pela conta corrente da TV Gazeta e, na verdade, teve como destinatário certo, e único beneficiário, Fernando Collor.

Quadro 24 – Depósitos em dinheiro em conta corrente da TV Gazeta de Alagoas Ltda utilizados para pagamentos em benefício de Fernando Collor

DATA DO DEPÓSITO	VALOR DO DEPÓSITO
22/06/2010	R\$ 130.426,74
SUBTOTAL – JUNHO	R\$ 130.426,74
15/10/2010	R\$ 200.000,00
18/10/2010	R\$ 49.000,00
SUBTOTAL – OUTUBRO	R\$ 249.000,00
14/12/2010	R\$ 100.000,00
15/12/2010	R\$ 143.613,00
20/12/2010	R\$ 99.900,00
20/12/2010	R\$ 117.300,00
22/12/2010	R\$ 82.000,00
SUBTOTAL – DEZEMBRO	R\$ 542.813,00
TOTAL - 2010	R\$ 922.239,74

Nesse contexto, destaque-se, por oportuno, que, a fim de verificar a veracidade da alegada hipótese de que os valores foram transferidos em razão do contrato de mútuo supostamente pactuado entre a TV Gazeta de Alagoas, enquanto mutuante, e o ora recorrente, enquanto mutuário, a autoridade autuante entendeu por intimar a própria TV Gazeta para que apresentasse o(s) contrato(s) de mútuo(s) firmado(s) com o Sr. Fernando Collor, vigente até 2011, conforme se verifica do Termo de Intimação Fiscal 01 juntado às fls. 249/250. O ora recorrente também foi intimado a apresentar o(s) contrato(s) de mútuo, vigente(s) até 2011 e

respectivos comprovantes dos recebimentos e pagamentos através do Termo de Intimação Fiscal de fls. 270/273.

Em resposta de fls. 276/280, datada de 30/11/2015, o ora recorrente apresentou, em anexo, Termo de Declaração de fls. 352/355, assinado por ele e pela TV Gazeta, por meio do qual ratificaram que celebraram operações de mútuo em que a mutuante concede crédito ao mutuário a ser liberado à medida de suas necessidades, bem assim que a operação foi e será relativa a mútuos futuros devidamente reconhecida pela mutuante, em seus controle contábeis, bem como na Declaração de Ajuste Anual do mutuário e, ainda, que as partes pretendiam formalizar e ratificar os termos das operações realizadas, sendo que o referido documento foi assinado em 1º de setembro de 2015 e apenas em 05/10/2015 é que veio a ser registrado, o que significa dizer que o referido documento não apresenta qualquer relevância em relação ao ano-calendário de 2010.

O ora recorrente foi reintimado a apresentar o contribuinte de mútuo vigente até 2011, conforme se verifica do Termo de Constatação Fiscal e Reintimação Fiscal de fls. 411/417 e, em resposta de fls. 420/435, apresentou, em anexo, dentre outros, os seguintes documentos: (i) contrato de fls. 561/562 por meio do qual a TV Gazeta estava por ceder o crédito de R\$ 100.000,00 ao recorrente, sendo que, além de não ter sido registrado em cartório, a avença foi firmada em 02/01/1995; e (ii) contrato de fls. 559/660, datado de 02/01/1996, o qual, a rigor, também não tinha sido registrado em cartório, em que foi aberto crédito pela TV Gazeta em prol de Fernando Collor de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), já incorporando saldo devedor do mútuo anterior.

Sem que fosse juntado aos autos novo contrato ou qualquer aditivo ao suposto contrato de mútuo, constatou-se que, a partir da análise das Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física – DIRF apresentados pelo Sr. Fernando Collor, que, no respectivo ano-calendário de 2010, o ora recorrente já declarava, no campo Dívida e Ônus Reais, débitos com a TV Gazeta no montante de R\$ 54.744.707,09, indicados a título de empréstimo, conforme se verifica do Quadro 08 – Dívidas de Fernando Collor com a TV Gazeta constante do item IV – Análises Preliminares, subitem 2 – Análise da situação econômica-fiscal do Sr. Fernando Collor (fls. 65) do TVF. É ver-se:

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 – Resultado 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, destaque-se que o Ministério Público Federal também se manifestou sobre o alegado contrato de mútuo, conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos, extraídos do Item I – Inquérito Policial nº 3.883/DF e Processos Relacionados, subitem 7 – Aditamento à Denúncia do TVF:

“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 e a TV GAZETA DE ALAGOAS LTDA, seguida da utilização desse dinheiro para compra de bens de luxo especialmente veículos, em favor do parlamentar (...) 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 (...)”

Portanto, em razão da carência de elementos comprobatórios relativos ao alegado mútuo, a autoridade fiscal concluiu, acertadamente, que os valores vertidos pela TV Gazeta em benefício de Fernando Collor se tratavam de rendimentos de pessoa física, os quais, tendo sido recebido de pessoa jurídica, deveriam ter sido informados na respectiva Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física – DIRPF referente ao ano-calendário de 2010.

Tal como afirmamos no tópico anterior, o mútuo é instituto que está previsto na lei civil e, por isso mesmo, deve ser analisado com base nas próprias regras ali estabelecidas, já que o artigo 109 do Código Tributário Nacional dispõe que “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”.

E quando analisamos o artigo 586 do Código Civil, verificamos que “o mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis” e que “o mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade”, de modo que concluímos, oportunamente, que o mútuo em dinheiro aperfeiçoa-se, portanto, a partir das relações (i) entrega do dinheiro por parte do mutuante e (ii) pagamento ou quitação do respectivo valor por parte do mutuário.

Também afirmamos no tópico anterior que a jurisprudência mais recente deste Tribunal Administrativo tem encampado essa linha de entendimento ao sustentar, em síntese, que 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.

Portanto, e diferentemente do que o recorrente sustenta, a jurisprudência atual deste Tribunal tem se manifestado no sentido de que 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 colacionada acima tem denominado de “fluxo financeiro da moeda” ou, simplesmente, “fluxo de numerário”, conforme se verifica dos acórdãos nº 2202-005.918, 2201-007.359, 2201-005.083, 2201-000.781 e tantos outros.

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. Os fatos e documentos levantados pela fiscalização convergem no sentido de que o contribuinte recebeu rendimentos tributáveis sob a roupagem de mútuo, os quais, tratando-se de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, deveriam compor a base de cálculo do imposto de renda relativamente ao ano-calendário de 2010, 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.

Com base em tais fundamentos, entendo por não acolher as alegações tais quais formuladas no sentido da comprovação da validade 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 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 não há, no caso, comprovação de nenhum dos elementos que tipicamente a jurisprudência administrativa costuma reputar como necessários para justificar a qualificação da multa, de modo que o mero fracionamento não indica o evidente intuito de fraudar o Fisco, bem assim que, quanto aos depósitos de R\$ 3.000.000,00, a multa foi qualificada, exclusivamente, no fato de que as partes não indicaram o empréstimo em suas respectivas declarações de imposto de renda, sendo que esse motivo foi exatamente o mesmo que embasou o lançamento da exigência do imposto;
- Que a multa qualificada também não faz sentido no que diz com os depósitos bancários da TV Gazeta de Alagoas que foram imputados ao recorrente, já que, no caso, a qualificação justificar-se-ia pela confusão de recursos próprios e da TV Gazeta; e
- Que se a multa qualificada é fundada no dolo, não se pode admitir sua aplicação nas hipóteses em que as condutas dos contribuintes, em razão de sua transparência e boa-fé, são conhecidas pela administração tributária.

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 Troianelli³²:

“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

³² TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Planejamento tributário e multa qualificada. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 179, ago./2010, p.48/49.

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 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 Junior³³ 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 e com pleno conhecimento de sua ilicitude, de modo a impedir o conhecimento pela administração tributária da ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

A partir da leitura do item VII – Infrações Apuradas, subitem 3 – Multa Qualificada do TVF (fls. 100/102), verifica-se que os motivos que ensejaram a aplicação da

³³ 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.

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 e 73 da Lei nº 4.502/64. É ver-se:

“Conforme exhaustivamente relatado neste Termo de Verificação Fiscal, o sr. Fernando Collor praticou condutas referidas nos artigos 71 e 73 da Lei nº 4.502/64, algumas das quais passa-se a reafirmar:

1. Quanto à infração 1, “Omissão de Rendimentos Recebidos no ano-calendário de 2010”:

Em conluio com, pelo menos, Gustavo Barreto de Araújo Sarmento, tentou de ocultar o fato gerador da obrigação tributária, uma vez que nenhuma deles fez constar em suas respectivas Declarações de Imposto de Renda das Pessoas Físicas – DIRPF o registro da vultosa operação.

2. Quanto à infração 2, “Omissão de Rendimentos Recebidos no ano calendário de 2010”:

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.

[...]

Indubitavelmente, o fiscalizado incorreu nas práticas de sonegação, fraude e conluio, conforme definidas nos art. 71, incisos I e II e art. 73 da Lei nº 4.502/1964. Tal conduta coaduna-se com a qualificação da multa do lançamento de ofício, cujo percentual é de 150%, e a consequente Representação Fiscal para Fins Penais.”

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 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Em relação à infração 1, o recorrente agiu em conluio com, pelo menos, o Sr. Gustavo Barreto de Araújo Sarmento, já que, ambos, acabaram não indicando em suas respectivas Declarações de Imposto de Renda de Pessoas Físicas – DIRPF o registro da operação envolvendo o repasse, de forma fracionada, dos R\$ 3.000.000,00, os quais foram objeto de três transferências bancárias realizadas nos dias 13/07/2010, 26/07/2010 e 30/07/2010, cada uma no valor de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

Decerto que para a caracterização da sonegação não basta apenas a constatação de que o contribuinte deixou de declarar e de pagar a exação tributária. Há de se demonstrar algo a mais que traduza a intenção de ocultar a ocorrência do fato gerador. Em relação às pessoas físicas, e no caso do imposto de renda, tem-se que, por não possuírem escrituração contábil ou fiscal, as operações são declaradas juntamente com o crédito tributário devido, em instrumento próprio denominado Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física – DIRPF, de modo que a falta de demonstração na declaração de operações geradoras do tributo, realizada com o intuito

doloso – exclui-se, aqui, aquelas faltas em que estão ausentes a consciência e a vontade da ocultação –, é suficiente para ensejar a qualificação da multa de ofício.

Dito isto, note-se que a qualificação da multa no que diz com a infração 1 se justifica porque o recorrente, juntamente com o Sr. Gustavo Barreto de Araújo Sarmento, não apenas não indicaram em suas respectivas declarações o registro da operação envolvendo a transferência, fracionada, do montante de R\$ 3.000.000,00, mas, sim, porque, ambos, de forma consciente, e em conluio, tiveram a intenção deliberada de, escondendo a realidade dos fatos, impedir o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, do fato gerador do imposto.

Já a qualificação da multa em relação à infração 2 se justifica porque, conforme bem apontado pela autoridade fiscal, o recorrente utilizou-se 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.

Ora, se o núcleo da estrutura da sonegação, o qual forma essencial diferença com a fraude, é o fato de a ação ou omissão dolosa do agente tender a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o *conhecimento*, por parte da autoridade fazendária, *da ocorrência do fato gerador* e da correta individualização do sujeito passivo, decerto que ao utilizar-se, delibera e conscientemente, do expediente de mesclar, juntamente com a TV Gazeta, recursos próprios com os recursos da empresa, o recorrente teve por intuito impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, da ocorrência do fato gerador e da correta individualização do sujeito passivo da obrigação tributária correspondente.

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 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Com efeito, entendo por não acolher das alegações meritórias 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 70.235/72, o artigo 62 do Regimento Interno - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 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 nº 2 também dispõe que este Tribunal não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Veja-se:

“Súmula CARF nº 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 nº 12.833, de 20/06/2013 inseriu o parágrafo único no artigo 48 da Lei nº 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 nº 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 Nacional³⁴. Por outro lado, o artigo 139 do Código Tributário Nacional dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e apresenta mesma natureza³⁵.

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

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.

³⁴ Cf. Lei nº 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.

³⁵ Cf. Lei nº 5.172/66 Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

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 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. **(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