MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10410.725543/2017-11

Processo nº	10410.725543/2017-11
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2201-009.227 – 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: 2012, 2013, 2014

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. 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 compartilhas com a Receita Federal, não havendo se falar, portanto, na nulidade do lançamento por suposta quebra de sigilo bancário.

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

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

O direito de a Fazenda lançar o Imposto de Renda Pessoa Física devido no ajuste anual decai após cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador que, por ser considerado 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. 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.

Documento nato-digital

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

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

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

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

PRELIMINAR. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. ERRO DE SUJEIÇÃO PASSIVO E ERRO DE METODOLOGIA. APLICAÇÃO DA SÚMULAS CARF Nº 32. DESTINATÁRIO CERTO E ÚNICO BENEFICIÁRIO DOS RENDIMENTOS. DEMONSTRAÇÃO, POR PARTE DA AUTORIDADE FISCAL, DO CONSUMO DA RENDA. DISPENSA. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 26.

A titularidade dos depósitos bancários pertence às pessoas indicadas nos dados cadastrais, salvo quando comprovado com documentação hábil e idônea o uso da conta por terceiros.

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

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

Documento nato-digital

INTERPRETAÇÃO. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATO VINCULADO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. APLICAÇÃO DOS ARTIGOS 23 E 24 DO DECRETO-LEI Nº 4.657/1942. IMPOSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 169.

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

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

O artigo 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal.

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

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

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

Documento nato-digital

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

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

O lançamento tributário reveste a natureza de ato vinculado e, por isso mesmo, a autoridade tem um dever jurídico de fazê-lo com observância à lei, sendo que a presunção legal constante do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, a qual está em consonância com a Constituição Federal e com as normas gerais do Direito Tributário, prescreve que, em vez de ter de comprovar a efetiva ocorrência do fato gerador que, no caso, é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos tributáveis não oferecidos à tributação - esse é o fato desconhecido -, caberá à autoridade fiscal, portanto, comprovar apenas a existência do acontecimento tomado como fato presuntivo, ou seja, a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira em relação aos quais o titular, regularmente intimada, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos - esse o fato conhecido.

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

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

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, de modo que constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos,

Documento nato-digital

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. CONLUIO. MOTIVOS APURADOS E COMPROVADOS. SUBSUNÇÃO DOS FATOS Á 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 nato-digital

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

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

Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração por meio do qual foi constituído crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, relativo aos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014, o qual restou apurado no montante total de R$ 22.442.185, 12, incluindo-se aí a exigência do imposto suplementar no valor de R$ 7.729.736,96, a incidência dos juros de mora na quantia de R$ 3.117,842,73 e a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% no montante de 11.594,605,43 (fls. 4/21).

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

> **Enquadramento legal**
>
> Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica:
>
> Artigos 37, 38, 55, inciso X e 83 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, combinado com o artigo 26 da Lei nº 4.506/64, artigo 3º, parágrafos 1º e 4º da Lei nº 7.713/88, artigo 43 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional) e artigo 1º, incisos VI, VII e VIII e parágrafo único da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11; e
>
> Omissão de rendimentos caracterizados por depósitos de origem não comprovada:
>
> Artigos 37, 38, 83 e 849 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, artigo 42 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 10.637/02, combinado com o artigo 4º da Lei nº 9.481/97 e, ainda, artigo 1º, incisos VI, VII e VIII e parágrafo único da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal – TVF de fls. 22/169, a autoridade fiscal informou, inicialmente, que nos autos do Processo nº 5049557.14.2013.404.7000/PR, em curso perante a 13ª Vara Federal de Curitiba/PR, foram apreendidas cópias de comprovantes bancários na empresa GFD Investimentos, ligada ao operador de câmbio Alberto Youssef, e que, dentre os documentos ali apreendidos, constavam 5 (cinco) comprovantes bancários de depósitos em dinheiro no montante total de R$ 50.000,00, datados de 02.05.2013 e 03.05.2013, em nome

Documento nato-digital

de Fernando Affonso Collor de Mello (doravante, Fernando Collor) e, ainda, 1 (um) comprovante bancário de depósito em dinheiro no valor de R$ 17.000,00, datado de 20.12.2013, em nome da Gazeta de Alagoas (fls. 8.563/8.567).

Conforme se verifica da *Decisão* proferida nos autos do referido Processo nº 5049557.14.2013.404.7000/PR, o então juiz Sérgio Fernando Moro acabou autorizando o compartilhamento dos documentos ali colacionados com a Receita Federal (fls. 8.568/8.571).

Registre-se, também, que o Procurador-Geral da República havia formulado requerimentos por meio dos quais acabou solicitando ao então Ministro Teori Zavascki o compartilhamento com a Receita Federal e o levantamento do sigilo dos depoimentos relativos às *Colaborações Premiadas* de Alberto Youssef, Rafael Angulo Lopez e Ricardo Ribeiro Pessoa, as quais, a propósito, encontram-se colacionados, respectivamente, às fls. 8.572/8.578, 8.582/8.587 e 8.597/8.604, sendo que, ao final, o Ministro acabou entendendo pelo deferimento do pedido, de acordo com as *Decisões* juntadas às fls. 8.580/8.581, 8.588/8.594 e 8.597/8.604.

Em virtude do compartilhamento da documentação colacionada nos autos do Processo nº 5049557.14.2013.404.7000/PR em que a respectiva autoridade competente apurou indícios de envolvimento de Fernando Collor com o doleiro Alberto Youssef a partir da apreensão de cópias de comprovantes de depósitos em dinheiro em nome do ora recorrente e da Gazeta de Alagoas, foi instaurado, em 07/07/2014, perante o Supremo Tribunal Federal - STF, o Inquérito nº 8.338/DF com vistas a apurar fatos envolvendo o ora recorrente, que, a propósito, teria supostamente recebido a quantia de R$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) do Sr. Alberto Youssef, relacionada à sociedade de economia mista federal Petróleo Brasileiro S/A – PETROBRAS.

Ressalte-se, ainda, que, de acordo com a autoridade lançadora, em decorrência das investigações travadas no Inquérito nº 3.883/DF, o Procurador-Geral da República ofereceu, em 19/08/2015, *Denúncia* em face, dentre outros, de Fernando Collor pelos crimes de corrupção ativa, lavagem de dinheiro, peculato, organização criminosa e impedimento ou obstrução de investigação criminosa (fls. 8.658/8.928). A autoridade fiscal apontou que, naquela oportunidade, o Procurador-Geral da República havia destacado o seguinte:

> "- No caso, no mínimo entre os anos de 2010 e 2014, verificou-se o funcionamento de uma organização criminosa relacionada à sociedade de economia mista federal Petrobras Distribuidora S/A - BR Distribuidora, voltada principalmente ao desvio de recursos em proveito particular, à corrupção de agentes públicos e à lavagem de dinheiro.
>
> - No decorrer da investigação, verificou-se que um esquema de peculato, corrupção e lavagem de dinheiro, bastante semelhante ao descoberto pela 'Operação Lava Jato' em relação à PETROBRAS, foi implantado em uma das subsidiárias da sociedade de economia mista federal: a Petrobras Distribuidora S/A - BR Distribuidora.
>
> - FERNANDO AFFONSO COLLOR DE MELLO, na condição de Senador, de modo livre, consciente e voluntário, em unidade de desígnios com seu "operador particular" Pedro Paulo Bergamaschi de Leoni Ramos e seu "testa-de ferro" Luis Pereira Duarte de Amorim, solicitou, aceitou promessa nesse sentido e recebeu, para si e para esses últimos, vantagem pecuniária indevida, no valor total de pelo menos R$ 6.000.000,00 (seis milhões de reais), para viabilizar irregularmente um contrato de troca de bandeira de postos de combustível celebrado entre a DVBR- Derivados do Brasil S/A e a BR Distribuidora.
>
> - FERNANDO AFFONSO COLLOR DE MELLO, na condição de Senador, de modo livre, consciente e voluntário, em unidade de desígnios com seu "operador particular"

Documento nato-digital

> Pedro Paulo Bergamaschi de Leoni Ramos e seu "testa-de ferro" Luis Pereira Duarte de Amorim, solicitou, aceitou promessa nesse sentido e recebeu, para si e para esses últimos, vantagem pecuniária indevida, no valor total de pelo menos R$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais), para viabilizar irregularmente a celebração de quatro contratos de construção de bases de distribuição de combustíveis (...) entre a UTC Engenharia S/A e a BR Distribuidora.
>
> - 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 "testa-de-ferro" Luis Pereira Duarte de Amorim, para receber propina.
>
> - 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 recebidos 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 o acionamento dos mecanismos de controle de lavagem de dinheiro no Brasil".

Em 21/03/2016, o Procurador-Geral apresentou aditamento à *Denúncia* (fls. 9.097/9.280) em que dispôs o seguinte:

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

A autoridade lançadora também registrou que, em 22/08/2017, a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal proferiu decisão nos autos do Inquérito nº 4.112/DF rejeitando, à unanimidade, todas as preliminares e, no mérito, recebendo, em parte, a denúncia em relação a Fernando Collor pela prática dos crimes de corrupção passiva, lavagem de dinheiro por intermédio de organização criminosa e a rejeitou quanto aos crimes de peculato e obstrução de trabalhos da justiça, conforme se pode verificar do trecho abaixo reproduzido, extraído da *Decisão* juntada às fls. 9.281/9.383:

> "A Turma, dando continuidade ao julgamento, por votação unânime, rejeitou todas as preliminares e, prosseguindo no julgamento, recebeu, em parte, a denúncia em relação a Fernando Affonso Collor de Mello pelos crimes de corrupção passiva, lavagem de dinheiro por intermédio de organização criminosa e integração de organização criminosa e a rejeitou quanto aos crimes de peculato e obstrução de trabalhos da justiça;

Documento nato-digital

> em relação a Pedro Paulo Bergamaschi de Leoni Ramos, recebeu, em parte, a denúncia quanto aos crimes de corrupção passiva, lavagem de dinheiro por intermédio de organização criminosa e integração de organização criminosa e a rejeitou quanto aos crimes de peculato, fraude à licitação e violação de sigilo funcional qualificado; em relação a Luis Pereira Duarte de Amorim, recebeu a denúncia quanto à corrupção passiva, lavagem de dinheiro e integração de organização criminosa. Quanto a Eduardo Bezerra Frazão, Fernando Antônio da Silva Tiago, William Dias Gomes, Caroline Serejo Medeiros Collor de Mello e Luciana Guimarães de Leoni Ramos, a denúncia foi rejeitada, tudo nos termos do voto do Relator, vencido no ponto quanto ao momento do exame da continuidade delitiva, o Ministro Gilmar Mendes."

Ainda em conformidade com as informações contidas no TVF, a autoridade fiscal informou que, em 20/05/2015, lavrou o *Termo de Início de Procedimento Fiscal* de fls. 296/300 por meio do qual solicitou ao ora recorrente que apresentasse informações e documentação comprobatória correspondentes aos rendimentos recebidos, às dívidas contraídas e/ou pagas, às aquisições e alienações de bens e direitos, aos pagamentos e doações efetuados e aos extratos de suas contas bancárias, relativas ao ano-calendário 2011, e, ainda, documentação relativa ao seu estado civil. Posteriormente, o ora recorrente acabou sendo reintimado a apresentar documentos, informações e esclarecimentos relativas ao ano-calendário 2011, já que que os respectivos *Termos* lavrados anteriormente não haviam sido atendidos integralmente, conforme se pode observar dos *Termos* juntados às fls. 312/316, 403/407, 460/463 e 601/607.

Em 10/03/2016, a autoridade fiscal lavrou o *Termo de Ciência* de fls. 981 em que notificou Fernando Collor acerca do procedimento fiscal relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física com ampliação do período fiscalizado, que, a partir de então, passou a compreender, também, os anos-calendário de 2012 a 2014, de modo que em 02/05/2016 foi lavrado o *Termo de Continuidade do Procedimento Fiscal* relativo aos anos-calendário de 2011 a 2014 (fls. 984). E, aí, em 24/06/2016, foi lavrado novo *Termo de Intimação Fiscal* (fls. 987/1.005) por meio do qual a autoridade solicitou ao ora recorrente que apresentasse fichas autenticadas pelas instituições financeiras das contas bancárias relacionadas, bem assim que informasse, caso as contas bancárias fossem conjuntas, o nome e CPF dos demais co-titulares e, ainda, que comprovasse, mediante documentação hábil e idônea compatível com datas e valores, a origem dos valores creditados em contas bancárias discriminadas na respectiva planilha ali anexada, referentes ao período de 2011 a 2014.

Posteriormente, em 26/10/2016, a autoridade emitiu o *Termo de Intimação Fiscal* nº 01 (fls. 1.622/1.623) em que solicitou ao ora recorrente que identificasse as operações que haviam dado causa aos créditos registrados em sua conta corrente de nº 201, agência 4454, Banco Itaú, consubstanciados em três depósitos de R$ 1.000.000,00 (um milhão), cada, remetidos por Gustavo Barreto de A. Sarmento, bem assim que apresentasse documentação comprobatória das respectivas operações. Em resposta de fls. 1.632/1.633, datada de 12/12/2016, Fernando Collor dispôs que "(...) *os créditos em sua conta corrente tiveram por origem mútuo de recursos realizado pelo Sr. Gustavo Barreto A. Sarmento, filho de um grande amigo do Intimado, que o auxiliou a pedido de seu pai*", e que "*como ocorre em muitas operações realizadas entre familiares e amigos, não houve formalização por meio de contrato, pois, em seu entendimento, seria desnecessária, já que a relação entre o Intimado e o pai do Sr. Gustavo remonta há muitos anos*".

Já em 17/02/2017, o ora recorrente foi intimado, mais uma vez, através do *Termo de Constatação e Reintimação Fiscal* de fls. 1.673/1.675, a comprovar, por meio de documentação hábil e idônea compatível com datas e valores, a origem dos valores creditados

Documento nato-digital

em contas bancárias discriminadas no *Termo de Reintimação Fiscal* de 17/01/2017, bem como a apresentar ficha cadastral das contas no Banco Bradesco e extratos da conta corrente da Agência 1668 do referido Banco relativamente ao período de 01/01.2014 a 31/12/2014. Em resposta de fls. 1.678/1.686, datada 07/03/2016, o ora recorrente apresentou Extrato bancário da conta corrente nº 2.000-1, agência 2842-8 do Banco Bradesco do ano de 2014 e, relativamente aos outros itens solicitados, informou que *"a despeito de todos os esforços empreendidos, não foi possível ao intimado finalizar o levantamento das informações solicitadas no item 1 e 2, dado que se reportam a operações ocorridas há muitos anos, motivo pelo qual requer dilação".*

E, aí, em 12/05/2017, a autoridade lavrou novo *Termo de Intimação Fiscal* (fls. 1.693/1.704) por meio do qual solicitou ao Sr. Fernando Collor que comprovasse, por meio de documentação hábil e idônea compatível em datas e valores, da origem dos valores creditados em contas bancárias tais quais discriminadas na planilha anexa ao respectivo Termo relativamente aos anos de 2012, 2013 e 2014, bem assim que apresentasse ficha cadastral das contas do Banco Bradesco. Em resposta de fls. 1.707/1.805, o ora recorrente apresentou comprovantes das transferências realizadas pela TV Gazeta de Alagoas Ltda. ao longo de 2014 a título de mútuo e ficha cadastral das contas mantidas no Banco Bradesco.

A autoridade fiscal lavrou, ainda, os *Termos de Continuidade de Procedimento Fiscal* datados de 10/08/2017 e 02/10/2017, juntados, respectivamente, às fls. 1.829/1.830 e 1.838/1.839 e, novamente, solicitou ao Sr. Fernando Collor que apresentasse os documentos que já haviam sido anteriormente solicitados e que ainda não tinham sido encaminhados à fiscalização. Em respostas datadas de 21/08/2018 e 17/10/2017, o ora recorrente dispôs o seguinte:

> Resposta datada de 21.08.2017:
>
> "*como é de conhecimento, sempre com o objetivo de colaborar integralmente com a presente fiscalização, o intimado vem apresentando todos os documentos à medida em que obtidos, o que é confirmado pelo extenso volume já apresentado no curso deste procedimento, mas apesar de todos os esforços, tendo em vista a extensão do levantamento e considerando que as operações ocorreram há muitos anos, não foi possível finalizar o levantamento. Nesse sentido, requer seja concedida dilação para apresentação da documentação complementar."*
>
> Resposta datada de 17.10.2017:
>
> "*o intimado vem atendendo às solicitações desta d. fiscalização à medida em que localiza os documentos, conforme é possível se verificar do grande volume de informações e documentos acostados ao presente procedimento fiscalizatório. Contudo, a despeito dos esforços empreendidos, considerando a extensão do levantamento e que as operações se reportam a períodos antigos, não foi possível finalizar o levantamento requerido. Diante desse cenário, e sempre no intuito de colaborar de forma plena com esta fiscalização, requer seja concedida dilação para apresentação da documentação complementar*."

Em relação aos *Termos de Intimação Fiscal* realizados em face de Fernando Collor, verifique-se que a autoridade fiscal dispôs que quanto aos períodos fiscalizados de 2012 a 2013, entre 01/07/2016 até a data da última resposta apresentada pelo recorrente em 17.10.2017 já havia transcorrido mais de um ano e três meses, sendo que nesse período o recorrente foi reintimado a apresentar documentação comprobatória relativamente à origem dos valores creditados em suas contas bancárias em 9 (nove) oportunidades, de acordo com os *Termos*

Documento nato-digital

lavrados em 01/09/2016, 14/10/2016, 17/01/2017, 17/02/2017, 31/03/2017, 12/05/2017, 22/06/2017, 21/08/2017 e 02/10/2017. E no que tange à comprovação da origem dos valores creditados em contas bancárias referentes ao período de 2014, entre 18/05/2016 e 17/10/2017, data em que o recorrente havia apresentado sua última manifestação, já havia transcorrido o período de cinco meses, sendo que nesse período o recorrente foi reintimado a apresentar comprovação da origem dos créditos em 3 (três) oportunidades, conforme *Termos* lavrados em 22/06/2017, 21/08/2017 e 02/10/2017.

Conforme se pode observar das fls. 58/75 do TVF, note-se que também foram realizadas diligências relacionadas tanto com a aquisição de veículos de luxo, cujas solicitações fiscais foram emitidas em face das empresas Autostar Comercial e Importadora Ltda, Auto Rosso Comércio de Veículos Ltda, British Cars do Brasil Ltda, quanto referentes à aquisição de obras de arte, cujas diligências foram realizadas em face das empresas Villa Antica Espaço de Artes Ltda, Mitsuuchi Com. e Serv. de Restaurações Ltda, Cassino Atlântico Escritório de Arte Ltda e Estúdio de Arte Delson Uchoa Ltda e, ainda, perante os Srs. Roberto Kazuto Mitsuuchi e Emerson Jamil Osternack Curi. A propósito, segundo dispôs a autoridade fiscal, tais aquisições tinham como único beneficiário o Sr. Fernando Collor. Outrossim, também foram realizadas diligências em face das empresas GAZ Participações Ltda., Gazeta de Alagoas e TV Gazeta de Alagoas Ltda., todas ligadas ao ora recorrente.

Continuando com a análise das informações contidas no TVF, registre-se que no item VI – Análise dos Fatos Apurados nos anos-calendário de 2012 a 2014 (fls. 109/156), a fiscalização encontra-se por descrever, pormenorizadamente, as razões que levaram a concluir pela omissão de rendimentos apuradas durante o período em referência. E no que diz respeito aos *Recursos Financeiros Creditados em contas correntes bancárias do Sr. Fernando Collor nos anos-calendário de 2012 a 2014*, a autoridade acabou elencando às fls. 113/114 os motivos pelos quais não havia acatado as alegações do ora recorrente, conforme se pode observar dos trechos transcritos abaixo:

> "Portanto, não são razoáveis as alegações reiteradas do Sr. Fernando Collor, ao longo do período transcorrido, no sentido de que apesar dos esforços não teria sido possível finalizar o levantamento, tendo em vista sua extensão e o fato de terem ocorrida há muitos anos. Observe-se, ainda, que o Sr. Fernando Collor em suas respostas solicitava dilação de prazo, e, inquestionavelmente, pode contar com prazo mais do que suficiente.
>
> Por outro lado, o Sr. Fernando Collor argumentou que teria apresentado extenso volume de documentos, mas, de fato, os documentos apresentados referem-se, exclusivamente, a: transferências efetivadas pela TV Gazeta, pela Gazeta de Alagoas e pela Sra. Caroline Serejo Medeiros Collor de Mello, crédito decorrente de empréstimo bancário e transferências de contas bancárias do próprio contribuinte. Com relação ao período de 2012 a 2013 foi solicitada a comprovação da origem de 472 (quatrocentos e setenta e dois) depósitos em contas bancárias e foi apresentada documentação comprobatória em relação a apenas 50 (cinquenta) depósitos. Ou seja, apesar de todo prazo concedido ao Sr. Fernando Collor, para 422 (quatrocentos e vinte e dois) depósitos não foi apresentado nenhum documento que pudesse comprovar sua origem.
>
> Outros argumentos apresentados pelo Sr. Fernando Collor são que teria recebido ao longo dos anos doações realizadas por sua irmã, a Sra. Ana Luiza, e que parte dos valores depositados em suas contas bancárias decorreriam de linha de crédito aberta pelo Sr. Pedro Paulo em seu favor.
>
> Conforme já registrado anteriormente, o Sr. Fernando Collor, intimado a esclarecer as referidas doações, limitou-se a apresentar cópia do testamento da Sra. Ana Luiza Collor de Mello, constando como único herdeiro Fernando Affonso Collor de Mello, "avaliação de joias trabalhadas e pedras preciosas", "relação de bens móveis

Documento nato-digital

> pertencentes ao espólio de Leda Collor de Mello", com indicação de valor, e cópia do inventário da Sra. Ana Luiza Collor de Mello. Com relação ao empréstimo com o Sr. Pedro Paulo Bergamaschi de Leoni Ramos, limitou-se a apresentar cópia da declaração do Sr. Pedro Paulo Bergamaschi de Leoni Ramos nos autos do Inquérito nº 3.883, no qual o declarante alega que por volta de 2011 o Sr. Fernando Collor solicitou um empréstimo de 1 milhão de reais e que, como não possuía conta bancária naquela época, utilizou os serviços de Alberto Youssef, abrindo um crédito de 1 milhão para que o Sr. Fernando Collor resgatasse à medida de sua necessidade.
>
> Na verdade, não foi apresentado nenhum documento que comprovasse as alegadas doações recebidas da Sra. Ana Luiza Collor de Mello, tal como comprovante de transferência bancária ou de depósito bancário. O Sr. Fernando Collor não informa nem mesmo as datas e os valores recebidos. Limita-se a apresentar relação de joias e móveis que teriam sido vendidos, mas sequer comprova a venda de tais objetos, não havendo nenhuma indicação de que os valores eventualmente resultantes da venda desses objetos tenham sido depositados em contas correntes bancárias do Sr. Fernando Collor.
>
> Em relação ao alegado empréstimo com o Sr. Pedro Paulo Bergamaschi de Leoni Ramos, também, não foi apresentado nenhum documento que comprovasse recebimentos a esse título, tal como comprovante de transferência bancária ou de depósito bancário. Da mesma forma, o Sr. Fernando Collor não informa nem mesmo as datas e os valores recebidos, limitando-se a apresentar declaração do Sr. Pedro Paulo Bergamaschi de Leoni Ramos, que apenas faz referência a suposto empréstimo, sem apresentar informações mais concretas e precisas sobre datas e valores."

Na sequência, a autoridade fiscal ressaltou que o ora recorrente não havia apresentado quaisquer documentos ou esclarecimentos que comprovassem a origem dos vários depósitos referidos no Quadro 25. E, aí, após analisar os documentos apresentados por Fernando Collor em relação a alguns dos valores creditados em suas contas bancárias, a fiscalização elaborou a *Planilha I – Depósitos em Contas Correntes Bancárias do Sr. Fernando Collor de Origem Não Comprovada nos anos-calendário de 2012 a 2014*, tendo relacionado ali todos os créditos no período para os quais não foi apresentado nenhum documento ou esclarecimento, sendo que os valores referentes às transferências bancárias que tiveram como origem a TV Gazeta e que foram contabilizados pela empresa como "Mútuos/Sócios" restaram excluídos da referida *Planilha*.

A fiscalização destacou, também, que realizou várias intimações em face da TV Gazeta de Alagoas Ltda. solicitando esclarecimentos tanto em relação à sua contabilidade quanto no que diz com os depósitos em dinheiro realizados em sua conta bancária, sendo que a empresa não apresentou nenhum documento ou esclarecimento relativos aos negócios que deram suporte aos lançamentos contábeis registrados a débito da conta 1.1.1.02.0001 – Bancos C/C e a crédito da conta 1.1.2.01.0100 – Clientes Conta Corrente/Conta de Transferência ou da conta 1.1.2.14.0002 –Adiantamentos/Outros, os quais, aliás, encontram-se discriminados nos Quadros 27 e 28 do TVF (fls. 120/122) e correspondem aos créditos bancários efetuados em dinheiro. A TV Gazeta também não identificou contabilmente vários lançamentos decorrentes de depósitos apurados nos seus extratos bancários como efetuados em dinheiro, tampouco apresentou documentos que comprovassem a origem dos recursos e os negócios que lhe deram suporte em relação a vários dos depósitos ali identificados.

A partir da análise dos fatos e documentos juntados à presente autuação, a autoridade fiscal discriminou no Quadro 30, a seguir reproduzido, os valores totais mensais e anuais relativos aos depósitos em dinheiro em conta bancária da TV Gazeta de Alagoas Ltda. cuja origem não foi comprovada. Confira-se:

Documento nato-digital

Quadro 30 – Totais Mensais e Anuais – Depósitos em dinheiro em conta corrente bancária da TV Gazeta sem comprovação de origem - 2012 a 2014

ANO	MÊS	VALOR
2012	Janeiro	R$ 161.600,00
2012	Fevereiro	R$ 100.000,00
2012	Março	R$ 65.000,00
2012	Abril	R$ 70.000,00
2012	Maio	R$ 80.000,00
2012	Junho	R$ 105.000,00
2012	Julho	R$ 25.000,00
2012	Agosto	R$ 93.400,00
2012	Setembro	R$ 45.000,00
2012	Dezembro	R$ 72.000,00
TOTAL DO ANO		R$ 817.000,00
2013	Janeiro	R$ 112.160,00
2013	Fevereiro	R$ 57.167,53
2013	Março	R$ 185.900,01
2013	Maio	R$ 105.000,00
2013	Junho	R$ 458.350,00
2013	Julho	R$ 290.900,00
2013	Agosto	R$ 805.000,00
2013	Setembro	R$ 220.000,00
2013	Novembro	R$ 538.900,00
2013	Dezembro	R$ 371.000,00
TOTAL DO ANO		R$ 3.144.377,54
2014	Janeiro	R$ 413.750,00
2014	Fevereiro	R$ 105.960,16
2014	Março	R$ 248.858,21
2014	Abril	R$ 69.764,22
TOTAL DO ANO		R$ 838.332,59

Fonte: Extratos bancários da TV Gazeta e Quadro 29

Portanto, a fiscalização concluiu que os recursos financeiros que transitaram pelas contas da TV Gazeta de Alagoas Ltda. nos anos-calendário 2012, 2013 e 2014 cujas origens não restaram comprovadas tiveram como único beneficiário o Sr. Fernando Collor, tendo considerado como rendimentos omitidos recebidos pelo recorrente os valores de R$ 817.000,00, R$ 3.144.377,54 e R$ 838.332,59, relativos, respectivamente, aos anos-calendário 2012, 2013 e 2014.

A autoridade lançadora observou, ainda, que, a partir da análise dos extratos bancários colacionados aos autos, havia transferências da Gazeta de Alagoas para a TV Gazeta nos mesmos dias e nos mesmos valores dos depósitos em dinheiro realizados nas contas correntes bancárias da Gazeta de Alagoas em relação aos quais não foi comprovada sua origem. Constatou-se, também, que a TV Gazeta efetuou pagamentos e transferências em benefício do Sr. Fernando Collor nas mesmas datas e nos mesmos valores ou em valores próximos dos depósitos em dinheiro realizados nas contas correntes bancárias da Gazeta de Alagoas para os quais não foi comprovada sua origem.

Documento nato-digital

Segundo a autoridade fiscal, a Gazeta de Alagoas, muitas vezes de forma fracionada, transferiu valores para as contas da TV Gazeta que, por sua vez, tanto efetuava pagamentos em benefício do recorrente referentes à aquisição de veículos de luxo e relativos aos pagamentos de suas diversas despesas pessoais, bem como efetuava transferências para conta bancária pessoal do Sr. Fernando Collor e de sua esposa.

E, aí, a autoridade fiscal discriminou no Quadro 37, a seguir reproduzido, os valores totais mensais e anuais relativos aos depósitos em dinheiro em conta bancária da Gazeta de Alagoas sem comprovação de origem:

Quadro 37 – Totais Mensais – Depósitos em dinheiro em conta corrente bancária da Gazeta de Alagoas sem comprovação da origem – 2012 a 2014

ANO	MÊS	VALOR
2012	Janeiro	R$ 90.000,00
2012	Abril	R$ 15.000,00
2012	Maio	R$ 35.000,00
2012	Junho	R$ 55.000,00
2012	Agosto	R$ 10.000,00
2012	Setembro	R$ 71.900,00
2012	Outubro	R$ 17.000,00
TOTAL NO ANO		R$ 293.900,00
2013	Junho	R$ 422.650,00
2013	Julho	R$ 270.000,00
2013	Agosto	R$ 448.600,00
2013	Setembro	R$ 194.760,00
2013	Novembro	R$ 113.000,00
2013	Dezembro	343.000,00
TOTAL NO ANO		R$ 1.782.010,00
2014	Janeiro	R$ 345.000,00
2014	Fevereiro	R$ 797.553,52
2014	Março	R$ 578.072,68
2014	Abril	R$ 30.249,80
TOTAL NO ANO		R$ 1.750.876,00

Fonte: Extratos bancárias da Gazeta de Alagoas e Quadro 34

De acordo com a autoridade fiscal, os recursos financeiros que transitaram pelas contas da Gazeta de Alagoas nos anos-calendário 2012, 2013 e 2014 cuja origem não foram comprovadas tiveram como único beneficiário o Sr. Fernando Collor. A fiscalização constatou, ao final, que o recorrente omitiu rendimentos nos montantes de R$ 293.900,00, R$ 1.782.010,00 e R$ 1.750.876,00, correspondentes, respectivamente, aos anos-calendário 2012, 2013 e 2014.

A rigor, a autoridade fiscal acabou elaborando, também, o Quadro 38, abaixo reproduzido, em que registrou os pagamentos totais, mensais e anuais, efetuados pela TV Gazeta em benefício de Fernando Collor nos anos-calendário 2012 a 2014. Confira-se:

Quadro 38 – Pagamentos efetuados pela TV Gazeta em benefício do Sr. Fernando Collor - 2012 a 2014

ANO	MÊS	VALOR
2012	Janeiro	R$ 728.469,47

Documento nato-digital

2012	Fevereiro	R$ 543.658,21
2012	Março	R$ 416.299,50
2012	Abril	R$ 358.607,62
2012	Maio	R$ 470.157,61
2012	Junho	R$ 485.371,28
2012	Julho	R$ 389.899,21
2012	Agosto	R$ 505.327,38
2012	Setembro	R$ 271.197,49
2012	Outubro	R$ 492.099,82
2012	Novembro	R$ 628.104,50
2012	Dezembro	R$ 658.982,98
TOTAL NO ANO		R$ 5.948.175,07
2013	Janeiro	R$ 603.905,32
2013	Fevereiro	R$ 305.141,20
2013	Março	R$ 583.721,65
2013	Abril	R$ 466.618,18
2013	Maio	R$ 628.982,54
2013	Junho	R$ 1.216.732,58
2013	Julho	R$ 1.063.710,83
2013	Agosto	R$ 1.587.143,91
2013	Setembro	R$ 526.868,38
2013	Outubro	R$ 546.333,37
2013	Novembro	R$ 666.695,15
2013	Dezembro	R$ 1.108.463,40
TOTAL NO ANO		R$ 9.304.316,51
2014	Janeiro	R$ 1.328.824,26
2014	Fevereiro	R$ 1.246.377,16
2014	Março	R$ 762.434,97
2014	Abril	R$ 712.252,04
2014	Maio	R$ 683.937,36
2014	Junho	R$ 818.233,99
2014	Julho	R$ 710.530,06
2014	Agosto	R$ 530.518,19
2014	Setembro	R$ 1.466.177,98
2014	Outubro	R$ 609.241,95
2014	Novembro	R$ 670.425,00
2014	Dezembro	R$ 586.507,94
TOTAL NO ANO		R$ 10.125.460,90

Fonte: Planilha II, elaborada com base na escrituração contábil da TV Gazeta

A fiscalização informou, ainda, que o recorrente e a TV Gazeta de Alagoas Ltda. alegaram que os pagamentos efetuados se tratavam de contratos de *mútuos*, todavia, segundo a autoridade, nas respectivas transações não se verifica a principal característica do mútuo, que é a

Documento nato-digital

obrigação do mutuário a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade, conforme se pode verificar dos trechos transcritos abaixo, extraídos das fls. 152/153 do TVF:

> "Cabe, também, novamente salientar que a TV Gazeta não aufere lucros compatíveis com os valores "mutuados", conforme destacado no mesmo item IV – 2 deste Termo de Verificação Fiscal (Análises Preliminares – Análise da situação econômico-fiscal do Sr. Fernando Collor). Pelo contrário, a empresa vem acumulando prejuízos, alcançando no final de 2014 o valor de R$ 26.119.095,45 (vinte e seis milhões, cento e dezenove mil, noventa e cinco reais e quarenta e cinco centavos).
>
> Não há justificativa econômica para tamanha sangria financeira na empresa, ainda mais se considerarmos que os "mútuos" foram a título gratuito, sem estipulação de juros, ou multas ou garantias reais ou pessoais, práticas totalmente avessas ao ambiente empresarial, reforçando o indício de serem simulados.
>
> Ressalte-se que o valor do "mútuo" vem crescendo ano a ano, sem que o 'mutuário', o Sr. Fernando Collor, efetue restituição efetiva ou demonstre condições mínimas de vir a restituir tal valor no futuro. O grau de endividamento do Sr. Fernando Collor seria (caso a hipótese do "mútuo" fosse verdadeira) extremamente elevado, não se vislumbrando que tal "dívida" pudesse vir a ser quitada.
>
> Pela análise dos extratos bancários do Sr. Fernando Collor, verifica-se que, no período de 2011 a 2014, não há registro de transferências de contas bancárias do Sr. Fernando Collor para contas correntes bancárias da TV Gazeta, nem registro de outros débitos nas contas bancárias do Sr. Fernando Collor que possam ser relacionados a repasses para a TV Gazeta.
>
> Conforme já mencionado, alguns depósitos em dinheiro, em contas correntes bancárias da TV Gazeta, de origem não comprovada, foram contabilizados a crédito da conta Sócios, não havendo justificativa para tal operação, uma vez que na mesma data há pagamento de despesas do Sr. Fernando Collor. Não havendo, por outro lado, comprovação da origem dos valores nos extratos bancários do Sr. Fernando Collor, evidencia-se não houve efetiva "recuperação de mútuo.
>
> [...]
>
> A conta Sócios era, na verdade, utilizada para registrar e controlar as obrigações a pagar do Sr. Fernando Collor e não para controlar os valores efetivamente "mutuados" pela TV Gazeta. Havia, por parte da TV Gazeta, preocupação em controlar as obrigações pessoais do Sr. Fernando Collor, mas não havia preocupação em controlar os valores efetivamente pagos em benefício do Sr. Fernando Collor, que seriam, de fato, os valores 'emprestados'.
>
> As evidências relatadas levam a concluir que o 'mútuo' na verdade não existiu, sendo que o que ocorria era, simplesmente, efetivação de pagamentos, pela TV Gazeta, em benefício do Sr. Fernando Collor."

Ao final, a autoridade elaborou o Quadro 41, abaixo reproduzido, em que consolidou as seguintes informações: (i) Total: os valores totais dos pagamentos efetuados pela TV Gazeta de Alagoas em benefício de Fernando Collor; (ii) TV Gazeta: os valores dos depósitos em dinheiro efetuados nas contas bancárias da TV Gazeta sem comprovação de origem, os quais tiveram como único beneficiário o ora recorrente; (iii) Gazeta de Alagoas: os valores dos depósitos em dinheiro efetuados nas contas bancárias da Gazeta de Alagoas cuja origem não foram comprovadas; e (iv) Diferença: os valores totais dos pagamentos realizados em benefício de Fernando Collor, subtraídos os valores dos depósitos em dinheiro efetuados nas contas correntes bancárias da TV Gazeta e Gazeta de Alagoas sem comprovação da origem e que

Documento nato-digital

tiveram como único beneficiário o Sr. Fernando Collor, os quais haviam sido considerados como rendimentos omitidos. Confira-se:

Quadro 41 – Pagamentos efetuados pela TV Gazeta em benefício do Sr. Fernando Collor – 2012 a 2014

ANO	MÊS	TOTAL	TV GAZETA	GAZETA ALAGOAS	DIFERENÇA
2012	Janeiro	R$ 728.469,47	R$ 161.600,00	R$ 90.000,00	R$ 476.869,47
2012	Fevereiro	R$ 543.658,21	R$ 100.000,00		R$ 443.658,21
2012	Março	R$ 416.299,50	R$ 65.000,00		R$ 351.299,50
2012	Abril	R$ 358.607,62	R$ 70.000,00	R$ 15.000,00	R$ 273.607,62
2012	Maio	R$ 470.157,61	R$ 80.000,00	R$ 35.000,00	R$ 355.157,61
2012	Junho	R$ 485.371,28	R$ 105.000,00	R$ 55.000,00	R$ 325.371,28
2012	Julho	R$ 389.899,21	R$ 25.000,00		R$ 364.899,21
2012	Agosto	R$ 505.327,38	R$ 93.400,00	R$ 10.000,00	R$ 401.927,38
2012	Setembro	R$ 271.197,49	R$ 45.000,00	R$ 71.900,00	R$ 154.297,49
2012	Outubro	R$ 492.099,82		R$ 17.000,00	R$ 475.099,82
2012	Novembro	R$ 628.104,50			R$ 628.104,50
2012	Dezembro	R$ 658.982,98	R$ 72.000,00		R$ 586.982,98
TOTAL NO ANO		R$ 5.948.175,07	R$ 817.000,00	R$ 293.900,00	**R$ 4.837.275,07**
2013	Janeiro	R$ 603.905,32	R$ 112.160,00		R$ 491.745,32
2013	Fevereiro	R$ 305.141,20	R$ 57.167,53		R$ 247.973,67
2013	Março	R$ 583.721,65	R$ 185.900,01		R$ 397.821,64
2013	Abril	R$ 466.618,18			R$ 466.618,18
2013	Maio	R$ 628.982,54	R$ 105.000,00		R$ 523.982,54
2013	Junho	R$ 1.216.732,58	R$ 458.350,00	R$ 422.650,00	R$ 335.732,58
2013	Julho	R$ 1.063.710,83	R$ 290.900,00	R$ 270.000,00	R$ 502.810,83
2013	Agosto	R$ 1.587.143,91	R$ 805.000,00	R$ 448.600,00	R$ 333.543,91
2013	Setembro	R$ 655.318,38	R$ 220.000,00	R$ 194.760,00	R$ 240.558,38
2013	Outubro	R$ 546.333,37			R$ 546.333,37
2013	Novembro	R$ 766.695,15	R$ 538.900,00	R$ 113.000,00	R$ 114.795,15
2013	Dezembro	R$ 1.108.463,40	R$ 371.000,00	R$ 343.000,00	R$ 394.463,40
TOTAL NO ANO		R$ 9.532.766,51	R$ 3.144.377,54	R$ 1.792.010,00	**R$ 4.596.378,97**
2013	Janeiro	R$ 1.328.824,26	R$ 413.750,00	R$ 345.000,00	R$ 570.074,26
2013	Fevereiro	R$ 1.246.377,16	R$ 105.960,16	R$ 797.553,52	R$ 342.863,48
2013	Março	R$ 1.222.434,97	R$ 248.858,21	R$ 578.072,68	R$ 395.504,08
2013	Abril	R$ 812.252,04	R$ 69.764,22	R$ 30.249,80	R$ 712.238,02
2013	Maio	R$ 683.937,36			R$ 683.937,36
2013	Junho	R$ 818.233,99			R$ 818.233,99
2013	Julho	R$ 710.530,06			R$ 710.530,06
2013	Agosto	R$ 530.518,19			R$ 530.518,19
2013	Setembro	R$ 1.466.177,98			R$ 1.466.177,98
2013	Outubro	R$ 609.241,95			R$ 609.241,95
2013	Novembro	R$ 670.425,00			R$ 670.425,00
2013	Dezembro	R$ 586.507,94			R$ 586.507,94
TOTAL NO ANO		R$ 10.685.460,90	R$ 838.332,59	R$ 1.750.876,00	**R$ 8.096.252,31**

Diante da análise dos fatos apurados, a autoridade fiscal concluiu, portanto, que os valores acima destacados no campo “diferença”, relativos aos pagamentos efetuados pela TV

Documento nato-digital

Gazeta nos anos-calendário de 2012 a 2014 em benefício do Sr. Fernando Collor, não se tratavam de mútuos e constituam, na verdade, em rendimentos que foram omitidos nos montantes de R$ 4.837.275,07, R$ 4.596.378,97 e R$ 8.096.252,31, referentes, respetivamente, aos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014.

Na sequência, a autoridade fiscal também identificou que os *Recursos financeiros que transitaram pelas contas bancárias da ÁGUA BRANCA tiveram como beneficiário o Sr. FERNANDO COLLOR* no ano-calendário 2013, porquanto, a partir da análise dos extratos bancários da referida empresa, foram identificados depósitos em dinheiro sem identificação exata da respectiva origem.

A autoridade fiscal, então, acabou elaborando o Quadro 42, a seguir reproduzido, por meio do qual destacou informações relativas aos extratos bancários da ÁGUA BRANCA PARTICIPAÇÕES LTDA referentes aos depósitos em dinheiro creditados na conta da empresa e correspondentes aos pagamentos efetuados pela empresa e debitados na mesma conta bancária. Confira-se:

Quadro 42 – Depósitos em dinheiro em conta corrente bancária da Água Branca sem comprovação de origem e Pagamentos efetuados em benefício do Sr. Fernando Collor – 2013

DATA	DESCRIÇÃO_LANÇAMENTO	NOME_PESSOA_OD	VALOR	D/C
10/07/2013	TRANSF ENTRE AGEN. DINH.	AGUA BRANCA PARTICIPAÇÕES LTDA	R$ 75.000,00	C
10/07/2013	TED-TRANSF ELET DISP.	BRITSH CARS DO BRASIL	R$ 75.000,00	D
08/08/2013	TRANSF ENTRE AGEN. DINH.	AGUA BRANCA PARTICIPAÇÕES LTDA	R$ 25.000,00	C
08/08/2013	TRANSF ENTRE AGEN. DINH.	AGUA BRANCA PARTICIPAÇÕES LTDA	R$ 30.000,00	C
08/08/2013	TRANSF ENTRE AGEN. DINH.	AGUA BRANCA PARTICIPAÇÕES LTDA	R$ 45.000,00	C
08/08/2013	TED-TRANSF ELET DISP.	MARIO VITTORIO RENZO PISCETTA	R$ 100.000,00	D
05/09/2013	TRANSF ENTRE AGEN. DINH.	AGUA BRANCA PARTICIPAÇÕES LTDA	R$ 32.500,00	C
05/09/2013	PAGTO ELETRONICO TRIBUTO	SEFAZ ESTADUAL (SP)	R$ 32.387,61	D

Fonte: Extratos bancários da Água Branca

Com base nas informações constantes do Quadro 42, constatou-se que os recursos recebidos pela Água Branca Participações Ltda. tinha como beneficiário o Sr. Fernando Collor. E, aí, a fiscalização acabou considerando que os valores depositados em dinheiro na conta bancária da Água Branca no total de R$ 207.500,00, realizados durante o ano-calendário 2013 e cujas origens não foram comprovadas, tratavam-se de rendimentos omitidos pelo ora recorrente.

Diante da análise dos fatos apurados nos anos-calendário de 2012 a 2014, a autoridade fiscal acabou constatando que o Sr. Fernando Collor cometeu as seguintes infrações à legislação tributárias, tais quais indicadas no Item VIII – Infrações Apuradas do TVF (fls. 161/164), abaixo reproduzido:

VIII – INFRAÇÕES APURADAS

Documento nato-digital

1 – Depósitos em Contas Correntes Bancárias do Sr. Fernando Collor de Origem Não Comprovada nos Anos 2012 a 2014

Valores dos depósitos efetivados em contas correntes bancárias de Fernando Collor, nos anos-calendário de 2012 a 2014, para os quais o contribuinte, devidamente intimado, não esclareceu a origem, conforme demonstrado no item VI – 1 do presente Termo de Verificação Fiscal (Análise dos Fatos Apurados nos anos-calendário de 2012 a 2014 – Recursos financeiros creditados em contas correntes bancárias do Sr. Fernando Collor), a seguir discriminados:

- Em 2012: R$ 967.832,15 (novecentos e sessenta e sete mil, oitocentos e trinta e dois reais e quinze centavos);

- Em 2013: R$ 681.824,75 (seiscentos e oitenta e um mil, oitocentos e vinte e quatro reais e setenta e cinco centavos);

- Em 2014: R$ 84.575,00 (oitenta e quatro mil e quinhentos e setenta e cinco reais).

2 – Omissão de Rendimentos Recebidos nos anos-calendário de 2012 a 2014 – valores que transitaram pelas contas correntes bancárias da TV Gazeta

Valores de depósitos em dinheiro, sem comprovação de origem, efetivados em conta corrente bancária da TV Gazeta, nos anos-calendário de 2012 a 2014, que foram utilizados para pagamentos em benefício do Sr. Fernando Collor, evidenciando que os recursos apenas transitaram pela empresa, mas tinham como destinatário certo, e único beneficiário, o Sr. Fernando Collor, conforme demonstrado nos item VI – 2 do presente Termo de Verificação Fiscal (Análise dos Fatos Apurados nos anos-calendário de 2012 a 2014 – Recursos financeiros que transitaram pelas contas correntes bancárias da TV Gazeta e tiveram como beneficiário o Sr. Fernando Collor), e, novamente, destacados a seguir:

Quadro 30 – Totais Mensais e Anuais – Depósitos em dinheiro em conta corrente bancária da TV Gazeta sem comprovação de origem - 2012 a 2014

ANO	MÊS	VALOR
2012	Janeiro	R$ 161.600,00
2012	Fevereiro	R$ 100.000,00
2012	Março	R$ 65.000,00
2012	Abril	R$ 70.000,00
2012	Maio	R$ 80.000,00
2012	Junho	R$ 105.000,00
2012	Julho	R$ 25.000,00
2012	Agosto	R$ 93.400,00
2012	Setembro	R$ 45.000,00
2012	Dezembro	R$ 72.000,00
TOTAL DO ANO		R$ 817.000,00
2013	Janeiro	R$ 112.160,00
2013	Fevereiro	R$ 57.167,53
2013	Março	R$ 185.900,01
2013	Maio	R$ 105.000,00
2013	Junho	R$ 458.350,00
2013	Julho	R$ 290.900,00
2013	Agosto	R$ 805.000,00
2013	Setembro	R$ 220.000,00
2013	Novembro	R$ 538.900,00

Documento nato-digital

2013	Dezembro	R$ 371.000,00
TOTAL DO ANO		R$ 3.144.377,54
2014	Janeiro	R$ 413.750,00
2014	Fevereiro	R$ 105.960,16
2014	Março	R$ 248.858,21
2014	Abril	R$ 69.764,22
TOTAL DO ANO		R$ 838.332,59

3 – Omissão de Rendimentos Recebidos nos anos-calendário de 2012 a 2014 – valores que transitaram pelas contas correntes bancárias da Gazeta de Alagoas

Valores de depósitos em dinheiro, sem comprovação de origem, efetivados em contas correntes bancárias da Gazeta de Alagoas, nos anos-calendário de 2012 a 2014, que foram utilizados para pagamentos em benefício do Sr. Fernando Collor, evidenciando que os recursos apenas transitaram pela empresa, mas tinham como destinatário certo, e único beneficiário, o Sr. Fernando Collor, conforme demonstrado nos item VI – 3 do presente Termo de Verificação Fiscal (Análise dos Fatos Apurados nos anos-calendário de 2012 a 2014 – Recursos financeiros que transitaram pelas contas correntes bancárias da Gazeta de Alagoas e tiveram como beneficiário o Sr. Fernando Collor), e, novamente, destacados a seguir:

Quadro 37 – Totais Mensais – Depósitos em dinheiro em conta corrente bancária da Gazeta de Alagoas sem comprovação da origem – 2012 a 2014

ANO	MÊS	VALOR
2012	Janeiro	R$ 90.000,00
2012	Abril	R$ 15.000,00
2012	Maio	R$ 35.000,00
2012	Junho	R$ 55.000,00
2012	Agosto	R$ 10.000,00
2012	Setembro	R$ 71.900,00
2012	Outubro	R$ 17.000,00
TOTAL NO ANO		R$ 293.900,00
2013	Junho	R$ 422.650,00
2013	Julho	R$ 270.000,00
2013	Agosto	R$ 448.600,00
2013	Setembro	R$ 194.760,00
2013	Novembro	R$ 113.000,00
2013	Dezembro	343.000,00
TOTAL NO ANO		R$ 1.782.010,00
2014	Janeiro	R$ 345.000,00
2014	Fevereiro	R$ 797.553,52
2014	Março	R$ 578.072,68
2014	Abril	R$ 30.249,80
TOTAL NO ANO		R$ 1.750.876,00

4 – Omissão de Rendimentos Recebidos nos anos-calendários de 2012 a 2014

Valores referentes a pagamentos efetuados pela TV Gazeta, nos anos-calendário de 2012 a 2014, em benefício do Sr. Fernando Collor, sob a alegação de "mútuo", sendo

Documento nato-digital

que não há elementos mínimos necessários que possam caracterizar o mútuo, ficando evidenciado tratar-se de rendimentos recebidos, conforme demonstrado nos item VI – 4 do presente Termo de Verificação Fiscal (Análise dos Fatos Apurados nos anos-calendário de 2012 a 2014 – Pagamentos efetuados pela TV Gazeta em benefício do Sr. Fernando Collor), e destacados a seguir, com base no Quadro 41.

Quadro 43 – Pagamentos efetuados em benefício do Sr. Fernando Collor pela TV Gazeta – 2012 a 2014

ANO	MÊS	VALOR
2012	Janeiro	R$ 476.869,47
2012	Fevereiro	R$ 443.658,21
2012	Março	R$ 351.299,50
2012	Abril	R$ 273.607,62
2012	Maio	R$ 355.157,61
2012	Junho	R$ 325.371,28
2012	Julho	R$ 364.899,21
2012	Agosto	R$ 401.927,38
2012	Setembro	R$ 154.297,49
2012	Outubro	R$ 475.099,82
2012	Novembro	R$ 628.104,50
2012	Dezembro	R$ 586.982,98
TOTAL NO ANO		R$ 4.837.275,07
2013	Janeiro	R$ 491.745,32
2013	Fevereiro	R$ 247.973,67
2013	Março	R$ 397.821,64
2013	Abril	R$ 466.618,18
2013	Maio	R$ 523.982,54
2013	Junho	R$ 335.732,58
2013	Julho	R$ 502.810,83
2013	Agosto	R$ 333.543,91
2013	Setembro	R$ 240.558,38
2013	Outubro	R$ 546.333,37
2013	Novembro	R$ 114.795,15
2013	Dezembro	R$ 394.463,40
TOTAL NO ANO		R$ 4.596.378,97
2014	Janeiro	R$ 570.074,26
2014	Fevereiro	R$ 342.863,48
2014	Março	R$ 395.504,08
2014	Abril	R$ 712.238,02
2014	Maio	R$ 683.937,36
2014	Junho	R$ 818.233,99
2014	Julho	R$ 710.530,06
2014	Agosto	R$ 530.518,19
2014	Setembro	R$ 1.466.177,98
2014	Outubro	R$ 609.241,95

Documento nato-digital

2014	Novembro	R$ 670.425,00
2014	Dezembro	R$ 586.507,94
TOTAL NO ANO		R$ 8.096.252,31

5 – Omissão de Rendimentos Recebidos no ano-calendário de 2013 – valores que transitaram pela conta corrente bancária da Água Branca

Valores dos depósitos em dinheiro, sem comprovação de origem, efetivados em conta corrente bancária da Água Branca, no ano-calendário de 2013, que foram utilizados para pagamentos em benefício do Sr. Fernando Collor, evidenciando que os recursos apenas transitaram pela empresa, mas tinham como destinatário certo, e único beneficiário, o Sr. Fernando Collor, conforme demonstrado nos item VI – 5 do presente Termo de Verificação Fiscal (Análise dos Fatos Apurados nos anos-calendário de 2012 a 2014 – Recursos financeiros que transitaram pela conta corrente bancária da Água Branca e tiveram como beneficiário o Sr. Fernando Collor), e destacado a seguir.

Quadro 44 – Depósitos em dinheiro em conta corrente bancária da Água Branca sem comprovação da origem

ANO	MÊS	VALOR
2013	Julho	R$ 75.000,00
2013	Agosto	R$ 100.000,00
2013	Setembro	R$ 32.500,00
TOTAL NO ANO		R$ 207.500,00

Sobre o valor do imposto apurado em decorrência das infrações à legislação tributária foi aplicada multa de ofício qualificada com fundamento no artigo 44, inciso I, § 1º da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007, de acordo com as razões expostas nas fls. 165/167 do TVF, a seguir transcritas:

"Conforme exaustivamente relatado neste Termo de Verificação Fiscal, o Sr. Fernando Collor praticou condutas referidas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, algumas das quais passa-se a reafirmar:

1. Quanto à infração 1, Depósitos em Contas Correntes Bancárias do Sr. Fernando Collor de Origem Não Comprovada nos anos-calendário de 2012 a 2014:

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

2. Quanto às infrações 2, 3 e 5, Omissão de Rendimentos Recebidos nos anos-calendário de 2012 a 2014 – valores que que transitaram pelas contas correntes bancárias da TV Gazeta, da Gazeta de Alagoas e da Água Branca:

   Utilizou o expediente de mesclar, na TV Gazeta, na Gazeta de Alagoas e na Água Branca, 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 e da Gazeta de Alagoas;

Documento nato-digital

> 3. Quanto à infração 4, Omissão de Rendimentos Recebidos no anos-calendários de 2012 a 2014:
>
> Em conluio com, pelo menos, os administradores da TV Gazeta, fraudou a Fazenda Nacional, simulando operações de mútuo, na tentativa de ocultar o fato gerador da obrigação tributária.
>
> De se ver, portanto, que, nesse sentido, esta fiscalização apurou fatos semelhantes aos apurados pelo Ministério Público Federal no Inquérito nº 3.883/DF, que culminou com oferecimento de Denúncia em face do Sr. Fernando Collor.
>
> [...]
>
> Indubitavelmente, o fiscalizado incorreu nas práticas de sonegação, fraude e conluio, conforme definidas nos art. 71, incisos I e II, art. 72, e art. 73 da Lei 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."

Conforme se pode verificar do *Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal* juntado às fls. 292/293, o ora recorrente acabou sendo devidamente notificado da autuação fiscal em 06/12/2017 e entendeu por apresentar, tempestivamente, Impugnação de fls. 9.638/9.709 por meio da qual suscitou, pois, os motivos de fato e de direito, os pontos de discordância e suas razões de defesa.

Os autos foram encaminhados para que a autoridade julgadora de 1ª instância apreciasse a impugnação e, aí, em Acórdão de fls. 10.221/10.273, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte - MG entendeu por julgá-la parcialmente procedente, porquanto, em virtude da alteração da base de cálculo promovida nos anos-calendário 2013 e 2014, o saldo do imposto a pagar no ano-calendário 2013 foi apurado no montante de R$ 2.866.016,69, acrescido de multa qualificada e juros de mora, enquanto que no ano-calendário 2014 o imposto suplementar foi apurado em R$ 2.951.096,75, acrescido de multa qualificada e juros de mora. Ao final, o referido acórdão restou ementado nos seguintes termos:

> "**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF**
>
> Exercício: 2013, 2014, 2015
>
> NULIDADE.
>
> Inexistindo incompetência ou preterição do direito de defesa, não há como alegar a nulidade do lançamento.
>
> DECADÊNCIA.
>
> Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação e/ou não antecipação de pagamento de imposto, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.
>
> SUJEITO PASSIVO.
>
> Na constituição do crédito tributário pelo lançamento, a autoridade administrativa identificou o contribuinte segundo a regra do art. 121, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, atribuiu-se a responsabilidade pela obrigação principal àquele que de fato teve relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador do imposto de renda.
>
> RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. OMISSÃO.
>
> Será efetuado lançamento de ofício, no caso de omissão de rendimentos tributáveis percebidos pelo contribuinte.

Documento nato-digital

DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

A Lei nº 9.430, de 1996, no seu art. 42, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

PROVA.

Sendo o ônus da prova, por presunção legal, do contribuinte, cabe a ele a comprovação da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no art. 44, inc. II, da Lei nº 9.430, de 1996, sempre que presentes os elementos que caracterizam as situações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988, é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

JUROS DE MORA.

A partir de 01/04/1995, por expressa disposição legal, a teor do disposto no art. 13 da Lei nº 9.065, de 1995, os juros de mora serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, decorre de expressa disposição legal.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte."

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.

Verifico, inicialmente, que, em 28/02/2019, o ora recorrente foi intimado do resultado da decisão de 1ª instância através de sua Caixa Postal, Módulo e-Cac da Receita Federal, conforme se pode observar do *Termo de Ciência por Abertura de Mensagem* juntado às fls. 10.276 e, em 01/04/2019, formalizou o presente recurso voluntário de fls. 10.279/10.363.

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. <u>Preliminares</u>

Documento nato-digital

(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 o acórdão recorrido 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 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;
>
> - Que, não bastasse a ilicitude por derivação das provas lastreadas nos presentes autos, não se pode refutar a ilegalidade direta da quebra do sigilo bancário do recorrente, o que reforça, sobremaneira, a nulidade desta autuação, porquanto lastreada, fundamentalmente, em supostos depósitos bancários em contas do recorrente e de empresas a ele relacionados que vieram ao conhecimento da autoridade autuante por desdobramento da investigação policial, lembrando-se que não se trata de requisição de movimentação financeira (RMF) em procedimento fiscal, mas, sim, de documentos compartilhados na investigação criminal, sendo a ilicitude das provas, no foro judicial, ainda objeto de análise; e
>
> - Que seja reconhecida a ilegalidade das provas versadas nestes autos, pelo que se requer o reconhecimento da nulidade integral do lançamento ou, no mínimo, a necessidade de sobrestamento deste processo até análise definitiva por parte do Supremo Tribunal Federal a respeito da legitimidade do procedimento que originou o presente lançamento.

De início, verifique-se que o Código Tributário Nacional – CTN, enquanto norma jurídica com status de Lei Complementar, cuidou de dispor em seu artigo 142 sobre o instituto

Documento nato-digital

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 Amaro[1] 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 Xavier[2] sustenta:

> "O lançamento, como ato de aplicação do direito, envolve, como já se disse, a interpretação da lei, a caracterização do fato previsto na hipótese normativa e sua ulterior subsunção no tipo legal.
>
> O procedimento tributário de lançamento tem como finalidade central a investigação dos fatos tributários, como vista à sua prova e caracterização; respeita à *premissa menor* do silogismo de aplicação da lei.

[1] AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.
[2] XAVIER, Alberto. Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro. 3ª ed. reform.e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 131, 155/157.

Documento nato-digital

> 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 autoridade não verifica essa *a ocorrência do fato gerador* a partir da comprovação da subsunção do fato à norma[3].

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:

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

Documento nato-digital

> "**Decreto n° 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 fiscal[4].

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

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

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

[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.

Documento nato-digital

É nesse sentido que Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López[5] 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 Grinover[6], 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, conforme restou bem apontado pela autoridade julgadora de 1ª instância, naquela oportunidade, a autoridade judicial dispôs o seguinte:

> "Este Juízo já decidiu, a pedido da autoridade policial e do MPF, por mais de uma vez pelo compartilhamento das provas colhidas na assim denominada Operação Lavajato com a Receita Federal e outros órgãos como o Tribunal de Contas da União e a Controladoria Geral da União.
>
> É crítica recorrente às instituições encarregadas da prevenção e investigação de crimes a falta de adequada cooperação e compartilhamento de informações. Frases como "o Estado desorganizado contra o crime organizado" tornaram se até mesmo clássicas. A cooperação entre as diversas instituições públicas, com o compartilhamento das informações, é um objetivo político válido e que se impõe caso se pretenda alguma eficácia na investigação e persecução de crimes complexos, como os crimes de colarinho branco ou os crimes praticados por organizações criminosas. Tal objetivo favorece interpretações do sistema legal no sentido de admitir o compartilhamento de provas, desde que preenchidos os requisitos que autorizam a adoção do método especial de investigação e desde que o compartilhamento vise apenas atender ao interesse público.

[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

Documento nato-digital

> [...]
>
> 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
>
> [...]

Documento nato-digital

> 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 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

Documento nato-digital

que a vedação de utilização de provas ilícitas atinge todo e qualquer processo no direito brasileiro.

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

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

> "**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)**
>
> Ano-calendário: 2008, 2009
>
> PROVAS EMPRESTADAS. DECISÃO JUDICIAL SUPERVENIENTE. ILICITUDE DAS PROVAS. PROVAS REMANESCENTES REVESTIDAS DE LICITUDE. ALTERAÇÃO DA MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO ORIGINAL. AUTO DE INFRAÇÃO INSUBSISTENTE.
>
> A decisão judicial superveniente que reconhece a ilicitude da prova emprestada, em decorrência da forma como produzida, resulta na eliminação do respectivo conjunto probatório transportado ao processo administrativo tributário. Na hipótese dos autos, uma vez expurgadas as provas ilícitas, a imputação fiscal com fundamento na base probatória remanescente revestida de licitude implicaria um lançamento de ofício com alteração da motivação original, o que não é admissível em sede do contencioso administrativo. Cabe tornar insubsistente o auto de infração quando a motivação adotada para o lançamento do crédito tributário está vinculada, direta ou indiretamente, às provas emprestadas colhidas na esfera criminal, posteriormente reputadas ilícitas.
>
> (Processo 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.

Aliás, rememore-se que essa também foi a linha de raciocínio que restou encampada pela autoridade julgadora de 1ª instância, conforme se pode observar dos trechos abaixo reproduzidos:

> "Infere-se que depoimentos e documentos colhidos no processo criminal com menção ao contribuinte provocaram o início do procedimento fiscal contra ele, mas a fiscalização se encarregou de produzir provas ao longo desse procedimento. Tem-se que lançamento se fundamenta em vasta documentação juntada aos autos, nos termos do art.

Documento nato-digital

> 9º do Decreto nº 70.235/1972, como documentos decorrentes da operação Lava Jato compartilhados com a Receita Federal, bem como informações constantes do banco de dados da Receita Federal do Brasil (declarações de ajuste anual) e documentos obtidos no curso do procedimento fiscal (respostas às intimações e resultado de diligências).
>
> Assim, tem-se que a fiscalização, frise-se, não se baseou tão somente nos relatos e documentos colhidos no âmbito da operação Lava Jato, como alega o contribuinte, mas sim buscou a verdade material, tendo realizado diligências, instruído os autos com os documentos coletados, e intimado o contribuinte, bem como as empresas Água Branca, TV Gazeta e Gazeta de Alagoas várias vezes, entre outros, com o intuito de verificar se ocorreu fato gerador de imposto de renda não informado pelo citado contribuinte."

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 70.235/72[7], 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.

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

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

Observe-se, ainda, que o compartilhamento de dados bancários da TV Gazeta, Gazeta de Alagoas e da Água Branca Participações Ltda está amparado em decisão judicial,

[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.

Documento nato-digital

como restou bem destacado no TVF. A fiscalização expôs no TVF, com minúcias, as datas e valores de depósitos bancários efetuados nas contas dessas empresas sem comprovação de origem. As cópias dos dados bancários compartilhados em formado xlsx dessas empresas, os quais foram devidamente analisados pela fiscalização, encontram-se juntados às fls. 9.553/9.555, 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 e da Gazeta de Alagoas 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 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 fática constante dos autos.

Nesse contexto, é de se reconhecer que o lançamento 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.

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 regularmente compartilhas com a Receita Federal.

Em senda conclusiva, 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.

Portanto, não houve, no caso, qualquer afronta ao artigo 142 do Código Tributário Nacional e artigos 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72, haja vista que a autoridade fiscal comprovou a ocorrência do fato gerador e às respectivas infrações à legislação tributária com estrita observância aos dispositivos legais supracitados.

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

Documento nato-digital

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

> - Que há outra nulidade evidente lastreada na insuficiência das "provas" versadas nos autos, uma vez que são decorrentes de meros elementos indiciários colhidos no curso de investigações policiais, desprovidos do poder probatório definitivo;
>
> - Que ao transcrever longamente ilações feitas por delatores sobre as quais não houve decisão definitiva por parte do Supremo Tribunal Federal, a autoridade autuante lança mão de tal expediente com o fim exclusivo de "contextualizar" o lançamento de ofício e, especialmente, qualificar a multa de ofício aqui discutida, sendo que tal expediente apenas demonstra que a autoridade autuante acabou por realizar lançamento desprovido de provas e, o que é mais grave, ultrapassando a competência que lhe cabe, acabou por invadir e usurpar a competência do STF, o qual, a propósito, é o único órgão judicante constitucionalmente competente para apreciar e chancelar 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

Documento nato-digital

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.

Além do mais, destaque-se, por oportuno, que a própria autoridade julgadora de 1ª instância afastou, corretamente, a tese formulada pelo recorrente no sentido de que os elementos indiciários colhidos no curso de investigações policiais são desprovidos do poder probatório definitivo e que, no caso, a autoridade administrativa invadiu a competência do Supremo Tribunal Federal, conforme se pode observar dos trechos abaixo reproduzidos:

> "Observe-se ainda que a 2º Turma do Supremo Tribunal Federal rejeitou as preliminares arguidas pelo o contribuinte, 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, na sua fl. 20, consta trechos dessa Decisão, tendo a fiscalização destacado que o Ministro Relator considerou sem qualquer razão o argumento do contribuinte de que seriam nulas a busca e apreensão realizada na GFD Investimentos Ltda e as provas colhidas, bem como considerou que inexistem vícios nas decisões proferidas na AC 3.870 que determinaram o afastamento dos sigilos fiscal e bancário dos acusados.
>
> Ainda, por votação unânime, quanto ao mérito, a 2º Turma do Supremo Tribunal Federal recebeu, em parte, a denúncia em relação ao contribuinte pelos crimes de corrupção passiva, lavagem de dinheiro por intermédio de organização criminosa e a rejeitou quanto aos crimes de peculato e obstrução de trabalhos da justiça. Observe-se também que os embargos interpostos foram rejeitados, encontrando o processo finalizado em 16/03/2018, conforme consulta processual obtida no citado sítio.
>
> Em relação ao procedimento fiscal iniciado contra o contribuinte na esfera administrativa e seus desdobramentos, o que se busca é tão somente verificar se o contribuinte omitiu rendimentos sujeitos à tributação. A autoridade administrativa em nenhum momento invadiu a competência do Supremo Tribunal Federal, apenas buscou verificar se houve omissão de rendimento, obedecendo o disposto no art. 142 do CTN. Desta forma, não merece guarida o pedido de sobrestamento do feito, haja vista a independência das esferas judicial e administrativa, e, ainda, as autorizações de compartilhamento de provas concedidas já citadas neste voto."

Compartilhando da linha de raciocínio perfilhada pela autoridade julgadora de piso, entendo 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

Documento nato-digital

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 do Auto de Infração por erro na determinação do aspecto temporal do fato gerador

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

> - Que consta do Auto de Infração que a determinação do aspecto temporal do fato gerador no que tange à infração de *omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica* ocorreu mensalmente, contudo é de se reconhecer que se trata de determinação equivocada que contraria, inclusive, o entendimento perfilhado na Súmula CARF nº 38, que dispõe que "o *fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário*";
>
> - Que a despeito de a fiscalização ter caracterizado determinados valores como *omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica*, decerto é que ela não identificou qualquer pessoa jurídica, sendo que, contrariamente, ao descaracterizar os valores como mútuos e classificá-los como rendimentos omitidos recebidos das pessoas jurídicas TV Gazeta e Gazeta de Alagoas, a fiscalização acabou por imputar depósitos bancários realizados em tais empresas para a titularidade do recorrente, de modo que, ao assim proceder, tributou os depósitos bancários, razão por que deveria ter observado a Súmula CARF nº 38 e, portanto, ao não fazê-lo, equivocou-se no que diz com a determinação do aspecto temporal do fato gerador;
>
> - Que a nulidade integral da primeira infração deve ser declarada na medida em que a autoridade autuante não identificou adequadamente a

Documento nato-digital

> ocorrência do fato gerador, nos termos dos artigos 142, caput do CTN e 10, inciso III do Decreto nº 70.235/72, que exige a "descrição do fato" que ensejou a autuação, de tal sorte que o erro na determinação do momento da ocorrência do fato leva à nulidade do Auto de Infração, de modo que o erro no fato gerador acaba resultando em vício material que, portanto, deve ser reconhecido; e
>
> - Que caso se entenda que o lançamento foi realizado corretamente de acordo com a apuração mensal do imposto, seria de rigor o reconhecimento da decadência de todos os lançamentos relativos aos meses de janeiro a novembro de 2012, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN, já que não há se falar na aplicação do artigo 173, inciso I, uma vez que infundada a aplicação da multa qualificada, como restará demonstrado adiante, bem como a existência de antecipações do imposto de renda consubstanciadas nas retenções efetuadas pelo Senado Federal.

É preciso consignar, de plano, que nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional[8], 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

[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.

Documento nato-digital

que possui diversos significados, dentre eles os de "*empregar, aproveitar, utilizar*" e "*usar livremente, fazer o que se quer*".

Nas palavras de Alcides Jorge Costa[9],

> "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 Civil[10], 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 Sousa[11] 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 especializa sobre o tema, Gisele Lemke[12] 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

[9] COSTA, Alcides Jorge. Imposto sobre a renda... RDT 40/105.
[10] Cf. Lei n. 10.406/2002, Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.
[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.

Documento nato-digital

> *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 seguindo, é preciso que a riqueza seja passível de imediata conversão em dinheiro.
>
> Portanto, renda disponível economicamente seria toda a riqueza nova, em bens ou em dinheiro, livre e usualmente negociada no mercado. Isso costuma acontecer no que se refere à riqueza consubstanciada em direitos de propriedade.
>
> [...]
>
> A interpretação da locução 'disponibilidade jurídica' é matéria complexa, de vez que não há um único significado jurídico para tal expressão, mas vários, pondo-se o problema de se saber qual a melhor interpretação.
>
> [...]
>
> A interpretação que se tem por mais satisfatória para a expressão 'disponibilidade jurídica' é a de Bulhões Pedreira, ora apresentada, no sentido de que a disponibilidade jurídica é a disponibilidade econômica presumida por força de lei. A esse resultado não de pode chegar, evidentemente, através de uma interpretação meramente gramatical ou lógico-sistemática. É preciso fazer uso também dos métodos histórico-sociológico e axiológico (ou teleológico), os quais, nesse caso, se confundem um pouco.
>
> Assim, pode-se ler em Bulhões Pedreira (...) que a expressão em tela surgiu para possibilitar a tributação pelo IR sobre rendimentos ainda não recebidos em moeda, mas que estavam à disposição do contribuinte, como era o caso do juros creditados em contas correntes bancárias ou dos lucros creditados aos sócios. Vale dizer, para tributar renda cuja percepção em moeda pelo contribuinte podia ser seguramente presumida, por depender essa percepção, basicamente, de ato do próprio contribuinte."

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

Acrescente-se, ainda, que, posteriormente, foi publicada a Lei nº 8.134/90 que em seu artigo 2º estabelece que "*o Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11*."[13] Muito embora o legislador continue por determinar que o IRPF é devido à medida que os rendimentos e ganhos de capital são percebidos, decerto que tal norma não pode ser interpretada literalmente. O que o dispositivo determina não é que ocorra a incidência imediata do IRPF sobre o recebimento de rendimentos. Ao contrário, o preceptivo legal consagra, isso sim, o critério de disponibilidade econômica como um marco a ser considerado para que cada elemento da base de cálculo do gravame seja levado em consideração.

Apesar da literalidade constante dos artigos 2º da Lei nº 7.713/88 e 2º da Lei nº 8.134/90, não seria correto afirmar que o IRPF é devido à medida que os rendimentos são percebidos. Na realidade, o que se pode concluir é que os rendimentos são levados em conta para fins de apuração da base de cálculo do imposto no momento em que são percebidos. Portanto, o

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

Documento nato-digital

saldo do imposto a pagar ou restituir na *Declaração de Ajuste Anual* será apurado mediante aplicação da tabela progressiva anual sobre a base de cálculo apurada, de modo que apenas com a apuração anual do imposto é que é possível conferir se o contribuinte é devedor ou credor da Fazenda Nacional.

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

Consoante as lições de Mary Elbe Queiroz[14], a sistemática de "bases correntes" deve ser interpretada *cum grano salis*:

> "A sistemática de 'bases correntes' como forma de tributação, tanto das pessoas físicas como das pessoas jurídicas, tem por escopo a tributação das rendas ou proventos à medida que esses vão sendo auferidos.
>
> Trata-se, indiscutivelmente, de disposição expressa em lei. Contudo, a interpretação a ser adotada e a mais consentânea com o conjunto estrutural previsto no ordenamento jurídico brasileiro, é de que tal sistemática veio permitir, apenas, que a ocorrência do fato gerador do imposto pudesse acontecer em lapso de tempo menor do que o período anual anteriormente vigente. Sob a ótica do Fisco, todavia, tal prescrição tem por objetivo possibilitar a exigência de 'antecipações', momento em que, segundo a Administração Tributária, teria ocorrido o feto gerador do IR.
>
> Tal sistemática jamais poderá ser compreendida como autorização legal que permita a realização do fato gerador do IR a cada ingresso de valor ou receita percebida no curso do ano-calendário de sua ocorrência, pois, do contrário estar-se-ia desvirtuando a hipótese de incidência constante na lei, bem assim o próprio conceito constitucional de renda ou proventos, visualizado como acréscimo patrimonial.
>
> Essa forma de incidência não deverá ser considerada como uma permissão para que as rendas ou proventos sejam tributados de imediato, no momento de qualquer ingresso, uma vez que o fato gerador do tributo não é o ingresso de valores, mas sim, a aquisição da disponibilidade de renda ou provento, esses considerados como um *plus*, como até aqui já ficou demonstrado à exaustão.
>
> [...]
>
> Adotar-se outro entendimento seria afrontar os princípios da igualdade, legalidade, capacidade contributiva, pessoalidade, generalidade e progressividade a que está, irremediavelmente, submetida a incidência do Imposto sobre a Renda, pois, no momento dos ingressos, ainda não se tem como aferir se houve acréscimos e do quanto percebido qual o valor que, efetivamente, se refere a 'acréscimo' ou lucro, como colocado na lei." (grifei).

Nesse contexto, note-se que a jurisprudência deste Conselho Administrativo é uníssona no sentido de considerar que o fato gerador do Imposto sobre a Renda é complexivo, já que somente se aperfeiçoará no momento em que se completa o período de apuração dos

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

Documento nato-digital

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 complexivo, operando-se em 31 de dezembro do correspondente ano-calendário, contando-se o prazo decadencial para constituição do crédito tributário a partir daquela data.
>
> (Processo nº 10830.006705/200615. Acórdão nº 9202-01.976, Conselheiro Relator Rycardo Henrique Magalhães Oliveira. Sessão de 15.02.2012. Publicado em 18.04.2012)."

Além disso, registre-se que há muito que este Tribunal vem entendendo que na Lei Ordinária que institui a incidência do Imposto sobre a Renda das pessoas físicas inexiste qualquer comando expresso no sentido de que se trata de exigência isolada e definitiva, devendo-se aplicar, pois, a regra geral do imposto consubstanciada na sistemática de tributação anual por ocasião do ajuste, considerando-se ocorrido o fato gerador do imposto em 31 de dezembro do respectivo ano-base[15].

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

Aliás, é nesse sentido que prescreve a Súmula CARF nº 38, cuja redação segue transcrita abaixo:

> "**Súmula CARF 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)."

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

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

Documento nato-digital

Essa também foi a linha de entendimento em que a autoridade julgadora de 1ª instância acabou se apoiando, conforme se pode verificar dos trechos abaixo transcritos:

> "Os rendimentos lançados sujeitam-se ao sistema híbrido de tributação das pessoas físicas em que o imposto de renda é devido mensalmente, à medida que os rendimentos são auferidos, devendo submeter-se ao ajuste anual.
>
> Com o advento da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, além do recolhimento mensal, sem prejuízo do art. 2º da Lei nº 7.713, 22 de dezembro de 1988, o contribuinte é obrigado a apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual deve apurar o imposto devido mediante aplicação da tabela de incidência anual, distinta da mensal. O valor do imposto devido que prevalece é o apurado na declaração de ajuste anual, que considera todos os rendimentos do ano-calendário. Os pagamentos realizados pelo contribuinte durante o ano, inclusive mediante retenção na fonte, são meras antecipações do imposto calculado na declaração. Havendo diferença entre os pagamentos mensais e o valor devido no ano, esta diferença deve ser recolhida pelo contribuinte ou a ele restituída, conforme o caso.
>
> [...]
>
> Destaque-se ainda que a fiscalização identificou o fator gerador, tendo constado no Auto de Infração, a totalização, por mês, da base de cálculo apurada. Já nas planilhas que constam nos autos, encontra-se discriminada a relação individualizada de cada rendimento tributável considerado omitido pela fiscalização. Assim, não há de se falar em erro na determinação do momento da ocorrência do fato gerador."

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

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

Portanto, não há qualquer nulidade do auto de infração no que diz com a eleição do aspecto temporal do imposto sobre a renda, restando-se concluir, pois, que a autoridade fiscal identificou adequadamente a ocorrência do fato gerador à luz do artigo 142 do Código Tributário Nacional, combinado com o artigo 10, inciso III do Decreto nº 70.235/72[16] e demais dispositivos normativos constantes da legislação de regência do imposto.

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

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

Documento nato-digital

> "**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 inocorre, 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 imponível, 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

Documento nato-digital

> 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 imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.
>
> 6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.
>
> 7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.
>
> (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)."

A rigor, o STJ acabou decidindo por fixar a tese do Tema Repetitivo 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 CTN[17].

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

[17] Cf. Lei n 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;

Documento nato-digital

> 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,

Documento nato-digital

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

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

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

> "**Súmula CARF 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 2012 só poderia ter sido constituído a partir de maio de 2013, 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 01/01/2014 – esse o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado – e expirar-se-ia apenas em 31/12/2018. E, aí, como a ciência do lançamento aqui discutido ocorreu em 06/12/2017, não há se falar na ocorrência da decadência. E ainda que a contagem do prazo fosse realizada à luz do artigo 150, § 4º do CTN, a decadência também não restaria configurada, já que o prazo iniciar-se-ia em 31/12/2012 e findar-se-ia apenas em 31/12/2017.

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

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

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

> - Que de tudo quanto exposto no TVF, resta evidente que o suporte fático da acusação foi a identificação de depósitos bancários nas contas bancárias das empresas TV Gazeta de Alagoas, Gazeta de Alagoas Ltda e Água Branca Participações Ltda, as quais não teriam justificado as respectivas origens, a despeito de não ter sido essa capitulação legal;
>
> - 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;

Documento nato-digital

> - 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, Gazeta de Alagoas e Água Branca, 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, diferentemente do que sustentou a autoridade julgadora de 1ª instância, 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 procedimento[18].

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 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 evento[19].

[18] PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.
[19] FIGUEIREDO, Marina Vieira. Lançamento Tributário: Revisão e seus efeitos. São Paulo: Noeses, 2014, p. 212.

Documento nato-digital

É nesse sentido que Eurico Marcos Diniz de Santi[20] 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 descritor 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 invalidável[21].

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

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

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

> **Enquadramento legal**
>
> *Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica:* artigos 37, 38, 55, inciso X e 83 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, combinado com o artigo 26 da Lei nº 4.506/64, artigo 3º, parágrafos 1º e 4º da Lei nº 7.713/88, artigo 43 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional) e artigo 1º, inciso VII e parágrafo único da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11; e
>
> *Omissão de rendimentos caracterizados por depósitos de origem não comprovada:* artigos 37, 38, 83 e 849 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, artigo 42 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº

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

Documento nato-digital

> 10.637/02, combinado com o artigo 4º da Lei nº 9.481/97 e, ainda, artigo 1º, inciso VIII e parágrafo único da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

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

> "**VIII – INFRAÇÕES APURADAS**
>
> **1 – Depósitos em Contas Correntes Bancárias do Sr. Fernando Collor de Origem Não Comprovada nos Anos 2012 a 2014**
>
> Valores dos depósitos efetivados em contas correntes bancárias de Fernando Collor, nos anos-calendário de 2012 a 2014, para os quais o contribuinte, devidamente intimado, não esclareceu a origem, conforme demonstrado no item VI – 1 do presente Termo de Verificação Fiscal (Análise dos Fatos Apurados nos anos-calendário de 2012 a 2014 – Recursos financeiros creditados em contas correntes bancárias do Sr. Fernando Collor), a seguir discriminados:
>
> [...]
>
> **2 – Omissão de Rendimentos Recebidos nos anos-calendário de 2012 a 2014 – valores que transitaram pelas contas correntes bancárias da TV Gazeta**
>
> Valores de depósitos em dinheiro, sem comprovação de origem, efetivados em conta corrente bancária da TV Gazeta, nos anos-calendário de 2012 a 2014, que foram utilizados para pagamentos em benefício do Sr. Fernando Collor, evidenciando que os recursos apenas transitaram pela empresa, mas tinham como destinatário certo, e único beneficiário, o Sr. Fernando Collor, conforme demonstrado nos item VI – 2 do presente Termo de Verificação Fiscal (Análise dos Fatos Apurados nos anos-calendário de 2012 a 2014 – Recursos financeiros que transitaram pelas contas correntes bancárias da TV Gazeta e tiveram como beneficiário o Sr. Fernando Collor), e, novamente, destacados a seguir:
>
> [...]
>
> **3 – Omissão de Rendimentos Recebidos nos anos-calendário de 2012 a 2014 – valores que transitaram pelas contas correntes bancárias da Gazeta de Alagoas**
>
> Valores de depósitos em dinheiro, sem comprovação de origem, efetivados em contas correntes bancárias da Gazeta de Alagoas, nos anos-calendário de 2012 a 2014, que foram utilizados para pagamentos em benefício do Sr. Fernando Collor, evidenciando que os recursos apenas transitaram pela empresa, mas tinham como destinatário certo, e único beneficiário, o Sr. Fernando Collor, conforme demonstrado nos item VI – 3 do presente Termo de Verificação Fiscal (Análise dos Fatos Apurados nos anos-calendário

Documento nato-digital

> de 2012 a 2014 – Recursos financeiros que transitaram pelas contas correntes bancárias da Gazeta de Alagoas e tiveram como beneficiário o Sr. Fernando Collor), e, novamente, destacados a seguir:
>
> [...]
>
> **4 – Omissão de Rendimentos Recebidos nos anos-calendários de 2012 a 2014**
>
> Valores referentes a pagamentos efetuados pela TV Gazeta, nos anos-calendário de 2012 a 2014, em benefício do Sr. Fernando Collor, sob a alegação de "mútuo", sendo que não há elementos mínimos necessários que possam caracterizar o mútuo, ficando evidenciado tratar-se de rendimentos recebidos, conforme demonstrado nos item VI – 4 do presente Termo de Verificação Fiscal (Análise dos Fatos Apurados nos anos-calendário de 2012 a 2014 – Pagamentos efetuados pela TV Gazeta em benefício do Sr. Fernando Collor), e destacados a seguir, com base no Quadro 41.
>
> **5 – Omissão de Rendimentos Recebidos no ano-calendário de 2013 – valores que transitaram pela conta corrente bancária da Água Branca**
>
> Valores dos depósitos em dinheiro, sem comprovação de origem, efetivados em conta corrente bancária da Água Branca, no ano-calendário de 2013, que foram utilizados para pagamentos em benefício do Sr. Fernando Collor, evidenciando que os recursos apenas transitaram pela empresa, mas tinham como destinatário certo, e único beneficiário, o Sr. Fernando Collor, conforme demonstrado nos item VI – 5 do presente Termo de Verificação Fiscal (Análise dos Fatos Apurados nos anos-calendário de 2012 a 2014 – Recursos financeiros que transitaram pela conta corrente bancária da Água Branca e tiveram como beneficiário o Sr. Fernando Collor), e destacado a seguir.
>
> [...]." (grifei)

Muito embora a autoridade tenha feito referência, apenas título informativo, ao fato de que, nos itens 2, 3 e 5, não houve a comprovação da origem dos valores dos depósitos em dinheiro efetivados nas contas bancárias das respectivas empresas TV Gazeta de Alagoas, Gazeta de Alagoas Ltda e Água Branca Participações Ltda, os suportes fáticos eleitos pela autoridade consubstanciam-se no fato de que "*os valores dos depósitos em dinheiro, efetivados nas contas das empresas, foram utilizados para pagamentos em benefício do Sr. Fernando Collor, evidenciando que os recursos apenas transitaram pela empresa, mas tinham como destinatário certo, e único beneficiário, o Sr. Fernando Collor*", daí por que a autoridade não fundamentou a infração de omissão de rendimentos de pessoa jurídica no artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

Diferentemente, observe-se, a título de ilustração, que, no item *1 - Depósitos em Contas Correntes Bancárias do Sr. Fernando Collor de Origem Não Comprovada nos Anos 2012 a 2014*, a autoridade afirmou categoricamente que os "*valores dos depósitos efetivados em contas correntes bancárias de Fernando Collor, nos anos-calendário de 2012 a 2014, para os quais o contribuinte, devidamente intimado, não esclareceu a origem"*.

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

> "Perceba-se que, conforme disposto no *caput*, essa modalidade de lançamento presume que a origem dos recursos não seja conhecida, o que não é o caso em relação a uma parcela de créditos apurado do Auto de Infração em questão, já que foi identificado o

Documento nato-digital

> responsável pelas transferências bancárias para o autor, bem como pelos pagamentos a terceiros em benefício do autor.
>
> Veja-se que o próprio artigo 42 da Lei 9.430/96 em seu § 2º cuidou de estabelecer o tratamento aos depósitos bancários cuja origem for comprovada, mas cujos valores não tenham sido oferecidos à tributação, afastando a aplicação das regras específicas deste artigo e estabelecendo que a tributação deva ser feita de acordo com as normas pertinentes à natureza dos rendimentos omitidos.
>
> Com relação aos valores depositados em conta do impugnante, destaque-se que como citado acima, o RIR/99 prevê no parágrafo único do art. 38 que se considera como recebimento de rendimentos a "*entrega de recursos pela fonte pagadora, mesmo mediante depósito em instituição financeira em favor do beneficiário*" e, com relação aos pagamentos em benefício do impugnante, destaque-se que o RIR/99 prevê no caput do mesmo artigo que a tributação dos rendimentos não depende da forma de sua percepção "*bastando para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título*."
>
> No caso em questão, a fiscalização apurou omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, uma vez que o contribuinte se beneficiou de transferências e pagamentos efetuados. No Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização consignou que foram efetuados depósitos em dinheiro nas contas da TV Gazeta e Gazeta de Alagoas que tiveram como beneficiário final o contribuinte, todavia, o que se tributou não foram os depósitos, mas a transferência dos valores de fonte pagadora certa em benefício do contribuinte, que ao final s beneficiou pessoalmente dos recursos para pagamentos de contas pessoais, aquisição d veículos de luxo e etc. Registre-se que a fiscalização não acatou a alegação de que a transferências e pagamentos feitos pela TV Gazeta se deram em razão de mútuo firmado conforme se verifica no TVF. De igual forma, a fiscalização buscou tributar a transferência de recursos da Água Branca para o benefício do contribuinte.
>
> Isso posto, sendo determinada a origem dos recursos depositados em conta corrente do impugnante, bem como a origem dos pagamentos realizados em benefício do autor e não tendo sido esses valores oferecidos à tributação pela pessoa física, correta a capitulação das infrações como omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica."

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

De fato, é de se reconhecer que o presente lançamento foi formalizado tanto com estrita observância ao artigo 142 do Código Tributário Nacional que, a propósito, impõe que "*a matéria tributária seja determinada",* quanto com atenção ao artigo 10, inciso IV do Decreto nº 70.235/72[22]. 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.

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

Documento nato-digital

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

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

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

> - Que não obstante a autoridade autuante tenha reiteradamente apontado o recorrente como único e real beneficiário de tais valores, o fato é que não o intimou uma vez sequer para justificar as suas origens, sendo que, se o lançamento está calcado na presunção legal constante do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, a autoridade autuante deveria ter observado estritamente o procedimento legal ali previsto, de modo que não poderia, simplesmente, colher indício previsto em previsão legal de depósito bancário e reverberá-lo para qualquer outra modalidade de tributação sem amparo legal;
>
> - 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 das próprias empresas TV Gazeta de Alagoas, Gazeta de Alagoas e Água Branca, enquanto titulares dos depósitos, ou, 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 "t*odos os co-titulares da conta bancária devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de nulidade do lançamento"*; e
>
> - Que a presunção legal do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 pressupõe a demonstração objetiva do fato presuntivo que, aliás, é *conditio sine qua non* para que haja a tributação por presunção, não sendo legítima, portanto, a aplicação da "presunção da presunção", de modo que caberia ao Fisco comprovar que, mesmo tendo regularmente intimado o contribuinte para apresentar documentação hábil e idônea, a origem das receitas não foram comprovadas.

Documento nato-digital

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

> "**Lei nº 9.430/96**
>
> **Art. 42**. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.
>
> **[**...]
>
> **§ 5º** Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)."

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

No caso concreto, note-se que, no item VIII – Infrações Apuradas do TVF, a fiscalização expôs os motivos pelos quais apurou a omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos em contas bancárias do recorrente cuja origem não restou comprovada nos anos-calendário de 2012 a 2014. Veja-se:

> "**1 – Depósitos em Contas Correntes Bancárias do Sr. Fernando Collor de Origem Não Comprovada nos Anos 2012 a 2014**
>
> Valores dos depósitos efetivados em contas correntes bancárias de Fernando Collor, nos anos-calendário de 2012 a 2014, para os quais o contribuinte, devidamente intimado, não esclareceu a origem, conforme demonstrado no item VI – 1 do presente Termo de Verificação Fiscal (Análise dos Fatos Apurados nos anos-calendário de 2012 a 2014 – Recursos financeiros creditados em contas correntes bancárias do Sr. Fernando Collor), a seguir discriminados:
>
> - Em 2012: R$ 967.832,15 (novecentos e sessenta e sete mil, oitocentos e trinta e dois reais e quinze centavos);
>
> - Em 2013: R$ 681.824,75 (seiscentos e oitenta e um mil, oitocentos e vinte e quatro reais e setenta e cinco centavos);
>
> - Em 2014: R$ 84.575,00 (oitenta e quatro mil e quinhentos e setenta e cinco reais)."

Documento nato-digital

A partir da leitura do item VI – Análise dos Fatos Apurados nos anos-calendários de 2012 a 2014, subitem 1 – Recursos financeiros creditados em contas bancárias do Sr. Fernando Collor nos anos-calendário de 2012 a 2014 do TVF, é possível constatar que foram várias as tentativas de intimação endereçadas ao ora recorrente para que pudesse comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem, individualizada, dos depósitos que foram oportunamente apontados pela autoridade fiscal, conforme se verifica dos trechos abaixo transcritos:

> "**VI – ANÁLISE DOS FATOS APURADOS NOS ANOS-CALENDÁRIO DE 2012 A 2014**
>
> **1 – Recursos financeiros creditados em contas correntes bancárias do Sr. Fernando Collor nos anos-calendário de 2012 a 2014**
>
> [...]
>
> Cabe salientar que o Sr. Fernando Collor foi intimado a comprovar a origem dos valores creditados em contas bancárias referentes ao período de 2012 a 2013 em 01/07/2016, quanto teve ciência do Termo de Intimação Fiscal lavrado em 24/06/2016. De 01/07/2016 até a data da última resposta apresentada pelo Sr. Fernando Collor, 17/10/2017, já havia transcorrido o período de mais de um ano e três meses. Nesse período o Sr. Fernando Collor foi reintimado, a apresentar a comprovação, por 9 (nove) vezes, conforme termos lavrados em 01/09/2016, 14/10/2016, 17/01/2017, 17/02/2017, 31/03/2017, 12/05/2017, 22/06/2017, 21/08/2017 e 02/10/2017.
>
> Com relação à comprovação da origem dos valores creditados em contas bancárias referentes ao período de 2014, o Sr. Fernando Collor foi intimado em 18/05/2017, quanto teve ciência do Termo de Intimação Fiscal lavrado em 12/05/2017. De 18/05/2016 até a data da última resposta apresentada por Fernando Collor, 17/10/2017, já havia transcorrido o período de cinco meses. Nesse período o Sr. Fernando Collor foi reintimado a apresentar a comprovação, por 3 (três) vezes, conforme termos lavrados em 22/06/2017, 21/08/2017 e 02/10/2017.
>
> Portanto, não são razoáveis as alegações reiteradas do Sr. Fernando Collor, ao longo do período transcorrido, no sentido de que apesar dos esforços não teria sido possível finalizar o levantamento, tendo em vista sua extensão e o fato de terem ocorrida há muitos anos. Observe-se, ainda, que o Sr. Fernando Collor em suas respostas solicitava dilação de prazo, e, inquestionavelmente, pode contar com prazo mais do que suficiente.
>
> Por outro lado, o Sr. Fernando Collor argumentou que teria apresentado extenso volume de documentos, mas, de fato, os documentos apresentados referem-se, exclusivamente, a: transferências efetivadas pela TV Gazeta, pela Gazeta de Alagoas e pela Sra. Caroline Serejo Medeiros Collor de Mello, crédito decorrente de empréstimo bancário e transferências de contas bancárias do próprio contribuinte. Com relação ao período de 2012 a 2013 foi solicitada a comprovação da origem de 472 (quatrocentos e setenta e dois) depósitos em contas bancárias e foi apresentada documentação comprobatória em relação a apenas 50 (cinquenta) depósitos. Ou seja, apesar de todo prazo concedido ao Sr. Fernando Collor, para 422 (quatrocentos e vinte e dois) depósitos não foi apresentado nenhum documento que pudesse comprovar sua origem.
>
> [...]
>
> Após analisar os documentos apresentados pelo Sr. Fernando Collor em relação a alguns dos valores creditados em suas contas correntes bancárias, a fiscalização elaborou a Planilha I – Depósitos em Contas Correntes Bancárias do Sr. Fernando Collor de Origem Não Comprovada nos anos-calendário de 2012 a 2014, relacionando todos os créditos no período para os quais não foi apresentado nenhum documento ou esclarecimento.

Documento nato-digital

> Cabe observar que, na elaboração da referida Planilha I, foram excluídos os valores referentes a transferências bancárias que tiveram como origem a TV Gazeta e que foram contabilizadas pela empresa como "Mútuos/Sócios".
>
> De acordo com a Planilha I – Depósitos em Contas Correntes Bancárias do Sr. Fernando Collor de Origem Não Comprovada nos anos-calendário de 2012 a 2014, anexa ao presente Termo de Verificação Fiscal, o valor total dos depósitos, cuja origem não foi comprovada, em cada ano-calendário é a seguinte:
>
> - Em 2012: R$ 967.832,15 (novecentos e sessenta e sete mil, oitocentos e trinta e dois reais e quinze centavos);
>
> - Em 2013: R$ 681.824,75 (seiscentos e oitenta e um mil, oitocentos e vinte e quatro reais e setenta e cinco centavos);
>
> - Em 2014: R$ 84.575,00 (oitenta e quatro mil e quinhentos e setenta e cinco reais)." (grifei).

Quer dizer, não foi através de apenas uma ou duas e/ou muito menos três intimações fiscais que a autoridade lançadora entendeu por solicitar ao recorrente que apresentasse documentação hábil e idônea que comprovasse a origem dos valores creditados em suas contas bancárias durante os anos-calendário de 2012, 2013 e 2014. Relativamente aos anos-calendário de 2012 e 2013, a autoridade fiscal se valeu de 9 (nove) termos de intimações lavrados, respectivamente, em 01/09/2016, 14/10/2016, 17/01/2017, 17/02/2017, 31/03/2017, 12/05/2017, 22/06/2017, 21/08/2017 e 02/10/2017, enquanto que no diz com o ano-calendário de 2014, a autoridade entendeu por intimá-lo por 3 (três) vezes, de acordo com os termos lavrados em 22/06/2017, 21/08/2017 e 02/10/2017.

À toda evidência que a autoridade lançadora, em observância ao princípio da verdade material que rege o processo administrativo fiscal, procedeu, a rigor, com observância estrita à sistemática presuntiva constante do artigo 42, *caput* da Lei nº 9.430/96, tendo concluído, portanto, que o recorrente, de fato, não comprovou a origem dos valores discriminados na Planilha I - Depósitos em Contas Correntes Bancárias do Sr. Fernando Collor de Origem Não Comprovada nos anos-calendário de 2012 a 2014 (fls. 170/177), os quais foram considerados corretamente, por força da presunção legal, como rendimentos omitidos.

Nesse contexto, note-se, ainda, que a regra constante do § 5º do referido artigo 42 da Lei nº 9.430/96[23] 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 titulares, eram as próprias empresas TV Gazeta, Gazeta de Alagoas e Água Branca.

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

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

Documento nato-digital

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

> "**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**
>
> Exercício: 2002
>
> DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INTERPOSTA PESSOA.
>
> Reunidos indícios consistes e convergentes no sentido de que o responsável tributário fez uso de interposta pessoa para realizar operações bancárias, resta evidenciado o interesse comum na situação que constitui o fato gerador e a correta a atribuição, àquele, do crédito tributário resultante.
>
> [...]
>
> (Processo nº 16832.000155/2008-59. Acórdão nº 1402-002.116. Conselheiro Relator Demetrius Nicheli Macei. Sessão de 01/03/2016. Acórdão publicado em 18/05/2016).
>
> ***
>
> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF
>
> Ano-calendário: 2011, 2012, 2013
>
> [...]
>
> OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA.
>
> Caracterizam omissão de rendimentos, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.
>
> DEPÓSITO BANCÁRIO. INTERPOSTA PESSOA. EFETIVO TITULAR.
>
> Quando provado que os valores creditados na conta de depósito pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta.
>
> [...]
>
> (Processo nº 13864.720123/2017-07. Acórdão nº 2402-007.178. Conselheiro Relator Denny Medeiros da Silveira. Sessão de 10/04/2019. Acórdão publicado em 26/04/2019)." (grifei).

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

Além do mais, destaque-se, também, que não é cabível a aplicação da Súmula CARF nº 29 ao caso em apreço, que dispõe que "t*odos os co-titulares da conta bancária devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à*

Documento nato-digital

lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de nulidade do lançamento". Não é essa a hipótese dos autos. As contas bancárias tais quais verificadas não eram mantidas por co-titulares. O ponto que deve ser sustentado aí – e, mais uma vez, vale repetir – é o de que a autoridade constatou que os valores apenas transitaram nas contas das empresas citadas, mas, no final, eram vertidos em nome do recorrente, enquanto destinatário certo e único beneficiário.

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

(f) Do erro na sujeição passiva e do erro de metodologia

Os fundamentos que dão suporte à alegação de nulidade do Auto de Infração em virtude do erro na sujeição passiva e em razão do erro de metodologia são os seguintes:

> - Que a fiscalização imputou ao recorrente a titularidade de recursos depositados nas contas da TV Gazeta cuja origem não foi comprovada, relativos a valores contabilizados em conta de "*clientes/conta corrente/conta de transferência ou, ainda, Contas de adiantamento*", e o fez supostamente em virtude da ausência de esclarecimentos, por parte do titular dos recursos, acerca da razão e natureza dos recursos e respectivas contabilizações, de modo que a autoridade está imputando ao recorrente a titularidade dos recursos que sequer a contabilização da TV Gazeta foi identificada;
>
> - Que o que se defende, portanto, é que não pode a fiscalização simplesmente atribuir a titularidade recursos ao recorrente sem que seja por meio de procedimento adequado e simplesmente porque o titular dos recursos não efetuou esclarecimentos suficientes, de modo que ou o titular dos recursos é o recorrente, que necessariamente deveria ter sido intimado para esclarecer a respectiva origem ou é a pessoa jurídica a qual, aliás, é quem deveria ter sido tributada em virtude da ausência de esclarecimentos a respeito da comprovação da origem dos recursos, sendo essa a razão pela qual a decisão recorrida merece ser reformada;
>
> - Que o que se revela, no caso, é a pretensão de se presumir a presunção, já que se não há qualquer prova objetiva de que os recursos contabilizados em contas de clientes, adiantamento, transferência ou os quais não foram contabilizados podem ser imputados ao Recorrente, de modo que a não identificação da razão do recebimento desses recursos ou da natureza da contabilização por parte do titular do recurso cuja origem não foi comprovada não pode justificar a transferência de titularidade desses recursos para o recorrente;
>
> - Que o mesmo ocorre em relação à Gazeta de Alagoas, posto que a autoridade fiscal imputou a titularidade dos recursos ao recorrente em razão da referida empresa não ter justificado a origem dos recursos

Documento nato-digital

> creditados em suas contas e tampouco a razão da contabilização efetuada, sendo que, para tanto, a autoridade utilizou-se de fundamento desprovido de qualquer juridicidade no sentido de que não é aceitável não prestar esclarecimentos;
>
> - Que a fiscalização não teria logrado êxito em demonstrar que o Recorrente teria consumido tais recursos e que tal consumo justificaria sua conclusão, uma vez que, desde o início do procedimento fiscalizatório, o recorrente deixou claro que mantém contrato de mútuo/conta corrente com a TV Gazeta, especialmente para fazer frente às suas despesas, sendo que tal fato já era de conhecimento da Receita Federal desde 2011, consoante demonstrado em lançamento para cobrança de IOF sobre os valores mutuados, podendo-se destacar, ainda, que tal mútuo está devidamente registrado na documentação fiscal da TV Gazeta e nas declarações de rendimentos do Recorrente; e
>
> - Que, quanto à empresa Água Branca, é de se destacar que se trata de empresa patrimonial e, sob essa premissa, é absolutamente justificável que essa frente à formação do seu patrimônio, sem contar que a fiscalização não logrou êxito em demonstrar que o recorrente teria consumido tais recursos e que, portanto, tal consumo justificaria a sua conclusão, uma vez que, desde do início do procedimento fiscalizatório, o recorrente deixou claro que mantém contrato de mútuo com a TV Gazeta, especialmente para fazer frente às suas despesas, havendo, ao tempo e às possibilidade do recorrente, a sua liquidação.

É de se reconhecer, de plano, que, nos termos do artigo 142 do Código Tributário, a autoridade fiscal também tem o dever jurídico de *identificar o sujeito passivo* da obrigação. A norma tributária aí, enquanto norma geral e abstrata, institui tão-somente os requisitos para determinação do sujeito passivo que, no momento, é, então, apenas individualizável. E essa individualização – 'identificação', na fórmula do artigo 142, *caput* – compete, no caso, à autoridade fiscal que efetuará o lançamento.

Trata-se, portanto, do exercício de uma competência puramente administrativo – eis aí a competência para lançar o tributo e, em sendo o caso, a penalidade – porque a autoridade administrativa, por meio dela, aplica a norma geral e, simultaneamente, cria a norma individual, na medida em que, agora, identifica o sujeito passivo e lhe prescreve determinado comportamento – a prestação pecuniária. Antes do lançamento, pois, o sujeito passivo é apenas individualizável, mas, depois, o sujeito passivo passa a ser individualmente identificado[24].

Na sistemática do artigo 121 do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade. E aí, o Código acaba tratando de duas categorias distintas de sujeitos passivos: (i) o contribuinte – a pessoa que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária – e (ii) o responsável – que é a aquele que, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em Lei[25]. No casos dos impostos,

[24] BORGES, José Souto Maior. Lançamento Tributário. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, p. 152/153.
[25] Cf. Lei n 5.172/66. Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando

Documento nato-digital

note-se que, em razão do princípio da capacidade contributiva, o contribuinte, como regra geral, deverá sofrer o ônus econômico da imposição tributária.

Em se tratando do imposto de renda, o contribuinte será aquele que auferiu disponibilidade financeira em espécie ou em direito, ou seja, aquele que tem a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, entendida aí como o produto do trabalho, do capital ou da combinação de ambos, ou dos proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda. É por isso mesmo que, nos termos do artigo 45 do Código Tributário Nacional, o contribuinte do imposto de renda será o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43 do CTN. Veja-se:

> "**Lei nº 5.172/66**
>
> **Art. 45**. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.
>
> **Parágrafo único**. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam."

E, aí, destaque-se que, especificamente no que diz respeito à infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada, o artigo 42, caput 5º da Lei nº 9.430/96 – tratam-se de dispositivos legais que devem ser interpretados em conjunto – estabelece que o contribuinte será ou o *titular* dos valores créditos em conta de depósitos ou de investimento mantida junto a instituição financeira, pessoa física ou jurídica, que, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, ou o terceiro, enquanto efetivo titular da conta, quando restar provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem ao terceiro, na condição de interposta pessoa. Isso demonstra que não é a posse do bem o elemento determinante para a qualificação do contribuinte, mas, sim, a titularidade do rendimentos produzido.

Portanto, tendo em vista que a autoridade constatou que os valores entravam nas contas bancárias das empresas TV Gazeta de Alagoas, Gazeta de Alagoas e Água Branca Participações Ltda. e tinham por beneficiário certo o recorrente, decerto que o sujeito passivo no que diz com a omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada não poderia ser quaisquer das empresas, mas, sim, o próprio recorrente, na condição de terceiro, o qual, tendo sido regularmente intimado para comprovar a origem dos valores creditados nas respectivas contas bancárias – aliás, não foram poucas as oportunidades em que a autoridade fiscal o intimou para tanto, conforme vimos no tópico anterior – acabou não comprovando, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos respectivos recursos.

A rigor, perceba-se que, em consonância com a sistemática prevista no artigo 42, § 5º da Lei nº 9.430/96, este Tribunal acabou editando a Súmula nº 32, que estabelece que a titularidade dos depósitos bancários pertencerá ao terceiro nas hipóteses em que restar comprovado, a partir de documento hábil e idônea, que ele utilizava-se da conta, enquadrando-se aqui, também, a hipótese dos autos, em que há, no caso, a comprovação de que o recorrente era o

---

tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Documento nato-digital

destinatário certo e único beneficiário dos valores que entravam nas contas bancárias das empresas TV Gazeta de Alagoas, Gazeta de Alagoas e Água Branca Participações Ltda.

Confira-se, portanto, o teor da Súmula CARF nº 32, cuja redação segue transcrita abaixo:

> "**Súmula CARF nº 32**
>
> A titularidade dos depósitos bancários pertence às pessoas indicadas nos dados cadastrais, salvo quando comprovado com documentação hábil e idônea o uso da conta por terceiros. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018)."

Com efeito, aplicando-se aqui tanto do artigo 42, § 5º da Lei nº 94.30/96 quanto a própria Súmula CARF nº 32, tem-se por incabível a alegação de ilegitimidade passiva do recorrente já que restou comprovado nos autos que os valores objeto da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada apenas transitaram nas contas das empresas TV Gazeta de Alagoas, Gazeta de Alagoas e Água Branca Participações Ltda. e, no final, eram vertidos em nome do recorrente, enquanto destinatário certo e único beneficiário.

Do mesmo modo, e no que diz respeito à alegação de que a fiscalização não logrou êxito em demonstrar que o recorrente teria consumido tais recursos e que, portanto, tal consumo justificaria s sua condição, tem-se que a presunção estabelecida pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/96, a qual serviu de fundamento legal da apuração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada, dispensa a autoridade fiscal de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos de origem não comprovada, nos termos do que prescreve a Súmula CARF nº 26. Confira-se:

> "**Súmula CARF nº 26**
>
> A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018)."

De mais a mais, é preciso rechaçar, uma vez mais, a ideia de que toda a autuação fiscal tem por suporte fático a origem de depósitos bancários de origem não comprovada, destacando-se, de plano, que a autoridade autuante não imputou a titularidade dos recursos depositados nas contas das TV Gazeta de Alagoas, Gazeta de Alagoas e Água Branca Participações Ltda. não porque as referidas empresa não prestaram os devidos esclarecimentos e não comprovaram a origem dos valores, tal como o recorrente leva a crer, mas, sim, porque os tais valores foram vertidos em proveito do recorrente, enquanto destinatário certo e único beneficiário.

Portanto, não há, aqui, qualquer nulidade do auto de infração por suposto erro na identificação do sujeito passivo, já que, como afirmado, o recorrente, enquanto terceiro foi identificado corretamente nos termos do artigo 142 do Código Tributário e 42, § 5º da Lei nº 9.430/96, enquanto destinatário certo e único beneficiário dos valores que apenas transitavam nas contas das empresas.

Documento nato-digital

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

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

> - Que a TV Gazeta de Alagoas foi autuada, em 2011, e que, naquele lançamento, a operação firmada entre a empresa e o recorrente foi qualificada como operação de crédito, resultando, portanto, na exigência complementar do IOF/Crédito, sendo que, conforme consta do TVF destes autos, a autoridade autuante modificou o critério jurídico anteriormente adotado ao entender que aqueles mesmos fatos não se tratavam empréstimo e, portanto, acabou qualificando os respectivos pagamentos como rendimentos do recorrente sujeitos à incidência do IRPF;
>
> - Que a nulidade do presente lançamento é patente no que diz com as infrações relativas ao mencionado empréstimo, por violação à regra do artigo 146 do Código Tributário Nacional, já que ao efetuar o lançamento relativo ao IOF/Crédito, em 2011, as relações entre Fisco e contribuinte restaram estabilizadas, de forma que o Fisco concedeu ao Recorrente a legítima confiança de que, no âmbito fiscal, a operação perpetrada entre a empresa e o sócio qualificar-se-ia como "empréstimo" para todos os fins;
>
> - Que tal entendimento encontra-se arraigado na Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos, segundo a qual "a mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento";
>
> - Que resta evidente que no exercício do lançamento, a autoridade administrativa valeu-se de critérios jurídicos distintos, razão pela qual o critério jurídico modificado, à luz do artigo 146 do CTN, somente poderia ser aplicado prospectivamente, ou seja, em relação a fatos geradores posteriores a 2016, de modo que a autoridade autuante jamais poderia aplicá-lo retroativamente ao efetuar lançamento relativo aos anos-calendário 2012, 2013 e 2014;
>
> - Que os artigos 23 e 24, parágrafo único da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB impõem um regime de transição e a própria impossibilidade de retroação de uma nova interpretação, cumprindo-se reconhecer, a propósito, que a LINDB é de todo aplicável ao processo administrativo fiscal já que, em primeiro lugar, trata-se de Lei de sobredireito e, em segundo lugar, tratando-se de norma tal, é irrelevante se o veículo normativo que a introduz no sistema é de natureza ordinária ou complementar; e
>
> - Que a proibição ao *venire contra factuem proprium* é uma forma de aplicação e proteção do princípio da boa-fé objetiva e que, nos termos do artigo 14, inciso II do Código de Processo Civil, cuja aplicação ao

> processo administrativo fiscal não é apenas subsidiária, mas, sim, supletiva, o agir com lealdade e boa-fé implica a vedação de que a Receita Federal, em relação aos mesmos fatos, adote qualificações distintas e contraditórias apenas para exigir tributos.

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

> "**Lei nº 5.172/66**
>
> **Art. 146.** A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução."

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

Nas palavras de Hugo de Brito Machado[26],

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

O artigo 146 do Código Tributário Nacional positiva, em nível infraconstitucional, a necessidade de proteção da confiança do contribuinte na Administração Tributária, abarcando, de um lado, a impossibilidade de retratação de atos administrativos concretos que implique prejuízo relativamente a situação consolidada à luz de critérios anteriormente adotados e, de outro, a irretroatividade de atos administrativos normativos quando o contribuinte confiou nas normas anteriores[27]. Em suma, o artigo 146 se refere a situações de fato que estão consumadas e proíbe, portanto, a introdução, retroativa, de novo critério jurídico em lançamentos prontos, perfeitos e acabados.

[26] MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Arts. 139 a 218. Vol. III. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 84/85.
[27] PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário completo. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017. Não paginado.

Documento nato-digital

A propósito, note-se, nesse contexto, que a doutrina especializada tem entendido que a irretroatividade do novo critério jurídico é invocável apenas pelo sujeito passivo em relação ao qual outro lançamento já tenha sido feito com a aplicação do critério antigo. Contudo, ainda que a maior parte da doutrina entenda que em relação a outros sujeitos passivos a referida norma jurídica não proíbe a aplicação retroativa de novos critérios jurídicos, Hugo de Brito Machado[28] dispõe – essa também é nossa linha de entendimento – que a aplicação retroativa de um novo critério jurídico não é admissível a despeito de se tratar de lançamentos relativos a outros sujeitos passivos. Confira-se:

> "Realmente, a interpretação literal e isolada do art. 146 do Código Tributário Nacional nos levaria a admitir a aplicação retroativa de um novo critério jurídico, à consideração de que se trata de outro contribuinte e não daquele contra o qual exista já lançamento anterior, fundado no critério antigo. Entretanto, temos de considerar que os dispositivos da lei não devem ser interpretados em face apenas do elemento literal, nem muito menos isoladamente.
>
> Assim, e se levarmos em conta o elemento sistêmico, e especialmente o princípio da hierarquia que preside o sistema jurídico, temos de concluir que a aplicação retroativa de um novo critério jurídico não se pode admitir, mesmo em relação a outros sujeitos passivos, porque isto lesionaria flagrantemente o princípio da isonomia.
>
> Se as situações de fato são inteiramente iguais, o fato de já haver sido contra um dos sujeitos passivos feito um lançamento tributário não constitui critério hábil para justificar o tratamento diferenciado das duas situações iguais. Consequentemente, as duas situações iguais devem receber o mesmo tratamento jurídico."

No caso concreto, e conforme se verifica dos documentos juntados às fls. 10.015/10.031, a TV Gazeta de Alagoas Ltda sofreu autuação fiscal pela falta de recolhimento do Imposto sobre Operações Financeiras - IOF que tinha por objeto supostos contratos de mútuo mantidos com o recorrente (processo administrativo fiscal nº 10410.723763/2011-15), e, aí, de acordo com o *Termo de Encerramento de Ação Fiscal* ali colacionado, a autoridade fazendária havia constatado que o contrato de mútuo apresentado pela empresa se tratava de operação de crédito firmada entre a pessoa jurídica (mutuante) e um de seus sócios pessoa física (mutuário), o que caracterizaria a hipótese de incidência do IOF prevista no artigo 2º, inciso I, alínea "c" do Decreto nº 6.306/2007[29].

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

> "Tampouco há que se falar em nulidade por aplicação retroativa de modificação de critério jurídico pela fiscalização. De se observar que o processo de nº 10410.723763/2011-15 citado pelo impugnante se refere à pessoa jurídica TV Gazeta e não à pessoa física do impugnante. Então, tratando-se de figuras distintas, já se afasta a dicção do art. 146 do CTN que expressamente legisla "*em relação a um mesmo sujeito*

[28] MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Arts. 139 a 218. Vol. III. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 93.
[29] Cf. Decreto n. 6.306/2007, Art. 2º O IOF incide sobre: I - operações de crédito realizadas: c) entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física (Lei no 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 13).

Documento nato-digital

> *passivo*". A outra, de se destacar que a aludida fiscalização teve por referência o ano-calendário 2008 e ainda que tenha sido encerrada em outubro de 2011 nova interpretação em nada prejudicaria a apuração posterior dos tributos.
>
> Cabe destacar que o art. 146 trata de revisão de lançamento tributário, já que faz referência ao exercício do lançamento. E não menos contundente é o argumento de que a mudança no lançamento, desconsiderando o mútuo, decorreu de um arcabouço probatório mais consistente que se fez presente e não simplesmente de uma mudança de critério jurídico."

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

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

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

Todavia, aquela autuação discutida nos autos do processo administrativo fiscal nº 10410.723763/2011-15 tinha por objeto o ano-calendário 2008, enquanto que a presente autuação compreende os períodos de 2012, 2013 e 2014, de modo que, se a fiscalização entendeu que os supostos contratos firmados em 2008 entre o recorrente e a TV Gazeta se tratavam de mútuos, decerto que, em relação aos fatos ocorridos posteriormente – a presente autuação compreende os anos-calendário de 2012, 2013 e 2014 –, já poderia dispor, com amparo em uma nova intepretação jurídica dentre as diversas que a norma permite, que os contratos firmados posteriormente pelas mesmas partes não apresentam a natureza jurídica de mútuo, justamente porque os fatos geradores aqui discutidos ocorreram posteriormente àqueles verificados em 2008.

Afinal, se a autoridade lançadora identifica como correta uma determinada interpretação da norma e, depois, verifica que tal interpretação não é a mais adequada, tem o poder-dever de, em nome de sua vinculação com a juridicidade e com a legalidade – e até mesmo porque o ato de lançamento é vinculado e obrigatório –, promover a alteração de seu posicionamento, sendo que, em nome da proteção da confiança legítima, o direito do contribuinte deve ser resguardado em relação aos lançamentos já realizados[30]. A nova interpretação não poderá ser introduzida em relação a lançamentos inteiros, perfeitos e acabados,

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

Documento nato-digital

mas, ao revés, poderá encampar a motivação dos lançamentos que compreendam fatos ocorridos posteriormente.

Em relação à alegação de que os artigos 23 e 24, parágrafo único da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB impõem um regime de transição e a própria impossibilidade de retroação de uma nova interpretação e, por isso mesmo, devem ser aplicado ao caso concreto, já que, em primeiro lugar, trata-se de Lei de sobredireito e, em segundo lugar, tratando-se de norma tal, é irrelevante se o veículo normativo que a introduz no sistema é de natureza ordinária ou complementar, vejamos, antes, o que dispõem os referidos dispositivos legais, cujas redações seguem transcritas abaixo:

> "**Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942**
>
> Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro.
>
> [...]
>
> **Art. 23**. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais.
>
> [...]
>
> **Art. 24**. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018) (Regulamento)
>
> **Parágrafo único**. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)."

Ora, por não se vislumbrar qualquer ato retroativo a reivindicar a aplicação do artigo 146 do Código Tributário Nacional, decerto que a aplicação dos artigos 23 e 24, parágrafo único da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB também se revela um tanto equivocada. Aliás, destaque-se que, em 06/08/2012, este Tribunal acabou aprovando a Súmula CARF nº 169, vigente a partir de 16/08/2021, a qual dispõe o seguinte:

> "**Súmula CARF nº 169**
>
> O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal."

O que se tem no caso é que não houve mudança de critério jurídico retroativamente a ensejar tanto a aplicação do artigo 146 do Código Tributário Nacional quanto os artigos 23 e 24 da LINDB, não havendo se cogitar, portanto, em qualquer nulidade do auto de infração em razão da indevida aplicação retroativa de modificação de critério Jurídico pela Fiscalização.

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

Documento nato-digital

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

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

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

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

> "**Lei nº 5.172/66**
>
> **SEÇÃO III - Normas Complementares**
>
> **Art. 100**. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
>
> [...]
>
> **III** - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas.
>
> **[**...]
>
> **Parágrafo único**. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo."

Documento nato-digital

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

Decerto artigo 100, parágrafo único do CTN refere-se à situação em que não há a substituição de uma interpretação juridicamente possível por outra, tal como é prescrito no artigo 146, analisado no tópico anterior, mas, sim, à existência de uma norma complementar contrária à lei que é posteriormente corrigida pela Administração, ou cujo erro é posteriormente por ela percebido[31].

Nesse contexto, observe-se que as *práticas reiteradas* das autoridades administrativas representam uma posição sedimentada do Fisco na aplicação da legislação tributária e devem ser acatadas como boa interpretação da lei. Ora, se as autoridades fiscais interpretam a lei em determinado sentido, e assim a aplicam reiteradamente, essa prática constitui norma complementar da Lei. De certo modo isto representa a aceitação do costume como fonte do Direito. O Código Tributário Nacional não estabelece qualquer critério para se determinar quando uma prática deve ser considerada como adotada *reiteradamente* pela autoridade administrativa, devendo-se, todavia, entender como tal uma prática repetida, renovada, bastando que tenha sido adotada duas vezes, pelo menos, para que se considere reiterada[32].

Em comentários ao artigo 100 do Código Tributário Nacional, Hugo de Brito Machado[33] assevera que

> "Como regras jurídicas de categoria inferior, as normas complementares evidentemente não podem modificar as leis, nem os decretos e regulamentos. Por isso não asseguram ao contribuinte o direito de não pagar um tributo que seja efetivamente devido, nos termos da lei. Mas se o não-pagamento se deveu à observância de uma norma complementar, o contribuinte fica a salvo de penalidades, bem como da cobrança de juros moratórios e correção monetária. O parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional assim o determina. Não seria justo punir o contribuinte que se conduzir de acordo com norma, embora ilegal, editada pela própria Administração Tributária.
>
> Ressalte-se, outrossim, a necessidade de compatibilizar-se o parágrafo único do art. 100, com o art. 146, do Código Tributário Nacional. Assim, se a modificação da norma complementar representa simples *mudança de critério jurídico*, só vale para o futuro. Não se presta como fundamento para a revisão do lançamento."

É nesse mesmo sentido que Gabriel Lacerda Troianelli[34] também tem sustentado:

[31] TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Interpretação da Lei Tributária: Lei Interpretativa, Observância de Normas Complementares e Mudança de Critério Jurídico. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 176, mai./2010, p. 82.
[32] MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol. II. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 68.
[33] MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol. II. 2. ed. São Paulo, Atlas, 2008, p. 69.

Documento nato-digital

> "Pelo menos é isso que sugerem as consequências jurídicas do parágrafo único do artigo 100: a norma complementar ilegal jamais poderá fazer desaparecer a obrigação tributária, razão pela qual o contribuinte que a observou deve pagar o tributo; por outro lado, o contribuinte não pode ser punido por ter observado a norma complementar ilegal, razão pela qual não lhe pode ser exigido o pagamento de multa, de juros de mora e nem mesmo da atualização monetária, havendo quanto a esta última, certo exagero por parte da norma por gerar enriquecimento sem causa do sujeito passivo.
>
> Em resumo, enquanto o parágrafo único do artigo 100 aplica-se quando houver correção de ilegalidade, o artigo 146 refere-se à simples mudança de critério jurídico, sem que o critério substituído se revele ilegal."

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

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

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

(i) Da Nulidade absoluta quanto aos depósitos nas contas correntes do recorrente pela falta de instrução probatória (2ª Infração), bem como quanto à 1ª Infração, pois esta é fulcrada em depósitos e esses não foram juntados

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

> - Que os extratos bancários ou quaisquer outros documentos que supostamente foram fornecidos pelas instituições e que, portanto, lastreiam o presente lançamento por presunção, não foram juntados aos autos, sendo que, nos lançamentos fundados em presunção de omissão de receitas, ao menos os indícios hão de ser produzidos pela autoridade fiscalizadora, de modo que a juntada dos depósitos aos autos era indispensável à legitimidade do lançamento, especialmente no que diz

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

Documento nato-digital

respeito aos valores depositados em contas correntes de pessoas jurídicas cujo acesso não é franqueado ao recorrente por razões de sigilo bancário;

- Que no que tange à segunda infração, foram juntados apenas os extratos bancários da conta corrente nº 2001-1, Banco Bradesco, correspondentes ao período de janeiro a dezembro de 2014 (fls. 1672, 1684-1686), sendo que no que diz com os extratos relativos às demais instituições financeiras e aos demais períodos, a autoridade autuante limitou-se a relatar que "*de posse dos extratos bancários, em decorrência da decisão do Ministro do Supremo Tribunal Federal Teori Zavascki na ação cautelar nº 3.870, procedeu-se à sua análise*", do que se deve concluir, portanto, que não há qualquer extrato bancário anexado aos autos em relação aos anos de 2012 e 2013, e que, além disso, ainda que a primeira infração tenha por objeto depósitos bancários, decerto que também aqui não existe nenhum extrato bancário juntado aos autos;

- 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 ao princípio 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, restando-se afirmar que, ao menos aparentemente, o acórdão recorrido se utilizou de presunção da presunção ao aplicar a presunção na ausência do elemento indiciário e que a manutenção do lançamento foi realizada sem a análise adequada da documentação; e

- Que o lançamento carece de instrução probatória e que a autuação caracteriza-se, portanto, como verdadeira afronta ao disposto no artigo 142 do CTN, uma vez que para constituir o crédito tributário o sujeito ativo da relação tributária deve identificar a matéria tributável e tipificá-la corretamente, sem contar que a ausência de elementos probatórios suficientes também enseja o cancelamento do lançamento por afronta ao artigo 10 do Decreto nº 70.235/72.

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

Documento nato-digital

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 Sliwka[35],

> "[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 López[36] 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, vale transcrever, aqui, e de logo, os trechos do TVF constantes do item VI, subitem 1 acerca dos arquivos com dados que foram compartilhados com a Receita Federal do Brasil. Veja-se:

> "Cabe destacar que os arquivos com os dados bancários foram compartilhados com a Receita Federal acompanhados de Relatório de Informação da Secretaria de Pesquisa e Análise do Gabinete do Procurador-Geral da República - SPEA/PGR que trata da disponibilização (download) dos arquivos originais transmitidos para o Simba/Spea/PGR. No referido relatório, anexado ao presente processo, consta, em relação aos procedimentos de transferência e armazenamento de arquivos:

[35] 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.

[36] 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.

Documento nato-digital

> Ao transmitir para a SPEA/PGR os arquivos bancários em cumprimento de ordens judiciais, a instituição financeira recebe do Simba um Recibo de Transmissão numerado, com a especificação acerca dos tipos dos arquivos transmitidos, tamanho, data de geração e um código de integridade denominado hash (algoritmo de verificação de integridade de conteúdo).
>
> Os departamentos jurídicos dos bancos têm peticionado aos magistrado informando o cumprimento da ordem judicial e requerendo a juntada aos auto do Recibo de Transmissão acompanhados dos respectivos códigos de hash Dessa forma, o Juiz, o membro do MP, os investigadores ou a própria Defesa podem verificar se os arquivos juntados ao processo são os mesmos originais transmitidos pelas instituições financeiras.
>
> Assim, qualquer tipo de alteração nos arquivos ou a substituição de um arquiv em meio magnético poroutro podem ser facilmente detectados.(grifamos)
>
> Para verificar o número de hash de um arquivo questionado, baixe da interne qualquer um dos programas especializados para o cálculo do algoritmo, tai como o MD5, SHA-256, Checksum, CRC, etc, que são programas simple comumente utilizados no mercado para verificação de integridade de arquivos.
>
> Todos os arquivos bancários transferidos pela internet das instituições financeiras ou do Banco Central do Brasil para o Simba foram cuidadosamente armazenados nos computadores centrais desta SPEA/PGR, que administra e controla a política de privacidade e de restrição de acesso (cadeia de custódia) aos Casos no Ministério Público Federal.
>
> O referido relatório lista todos os Recibos de Transmissão do Caso, especificando os conteúdos e respectivos números de controle (hashs) dos arquivos disponibilizados para download. Para cada transmissão realizada por uma instituição financeira são apresentados os arquivos txt: Agências, Contas, Titulares, Extrato e Origem_Destino, com respectivo código hash para cada arquivo.
>
> Os arquivos recebidos pela Receita Federal tiveram sua integridade verificada, conforme orientação da SPEA/PGR, utilizando-se o Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos – SVA, para verificação do número *hash* dos arquivos.
>
> Conforme decisão do Ministro Relator Teori Zavascki na Ação Cautelar 3.870 Distrito Federal, foi afastado o sigilo bancário de diversas pessoas físicas e jurídicas suspeitas de participação em "operações de repasse de vantagem pecuniária indevida" e "operações de lavagem de dinheiro". Em cumprimento de ordem judicial as instituições transmitiram para a SPEA/PGR arquivo contendo informações de todas as pessoas físicas e jurídicas que tiveram afastado o sigilo bancário."

Constata-se que os dados bancários compartilhados retratam as informações contidas nos extratos bancários, de modo que as informações se mostram um tanto fidedignas. Além disso, note-se que, de acordo com as fls. 9.553, e nos termos do TVF, o compartilhamento dos dados bancários com a Receita Federal foi autorizado pelo Supremo Tribunal Federal, sendo que a autoridade fiscal teria analisado os dados bancários compartilhados referentes ao período de 01.01.2012 a 01.04.2014. Além das listagens fornecidas pela Receita Federal do Brasil às fls. 9.388/9.552, o Ministério Público Federal reproduziu, em tabela, relatório tipo 4 do SIMBA (Sistema de Investigação de Movimentações Bancárias) indicando os depósitos bancários realizados em favor do ora recorrente. Não obstante, a relação de depósitos bancários em favor do contribuinte também foi juntada ao processo como arquivo no formato .xlsx.

No momento da notificação do lançamento também foi entregue ao ora recorrente o demonstrativo referente aos depósitos que remanesceram sem comprovação, conforme se pode observar da Planilha I (fls. 170/177) na qual foram identificados os bancos, números de contas e agências, tipo de operação, descrição do lançamento, data do lançamento e valor da transação.

Documento nato-digital

Com efeito, 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.

Passo, agora, à análise das alegações meritórias.

2. Do Mérito

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

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

> - Que toda e qualquer referência a fatos diversos dos aqui apurados – inclusive relativamente a anos-calendário diversos – deve ser absolutamente desconsiderada, porquanto a deficiência de motivação prejudica não apenas a defesa do contribuinte, mas, também, ofende princípios do processo administrativo e a própria legislação vigente a qual, de acordo com os artigos 2º e 40 da Lei nº 9.784/99, exige que a motivação dos atos da administração tributária sejam explícitos, claros e congruentes, sem contar que a inobservância à Lei nº 9.784/99 por inadequação da motivação acaba ofendendo tanto a própria legalidade estrita que a autoridade fiscal deve submeter-se quanto constitui vício material que evidencia a nulidade do lançamento;
>
> - Que nos termos do artigo 62, § 2º do RICARF, as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF e STJ, julgadas sob a sistemática dos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869/73 ou dos artigos 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105/2015, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros do CARF, podendo-se observar, pois, que nos autos do REsp nº 1.130.545/RJ, o STJ fixou a tese de que nas hipóteses de erro de direito - como ocorre nos casos de fundamentação jurídica deficiente – o ato administrativo de lançamento revela-se imodificável, insuscetível de ser sanado no curso do processo administrativo ou judicial e, por isso mesmo, deve ser declarado nulo;
>
> - 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;

Documento nato-digital

- 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 em retribuição a favores recebidos no passado, Pedro Paulo Leoni Ramos concedeu ao Recorrente empréstimo da ordem de cerca de 1 milhão de reais, na forma de linha de crédito, tal como expressamente relatado, sendo que, de acordo com Pedro Paulo, "*não houve formalização contratual do referido empréstimo, muito menos o ajuste de incidência de juros ou correção monetária*", e que, à época da concessão do empréstimo, a respectiva movimentação financeira ocorreu por meio de estrutura informal mantida por Alberto Youssef sem que o recorrente tivesse conhecimento de tal fato;

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

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

- Que parte dos valores decorre de doações recebidas de Ana Luísa Collor de Mello, sendo que a decisão recorrida, nesse ponto, limita-se a afirmar que "*a fiscalização não acatou essas alegações*", todavia, conforme já havia sido esclarecido, o recorrente possuía com sua irmã um estreito relacionamento pessoal e, por isso mesmo, era comum que ela efetuasse depósitos em suas contas correntes a título de doações muitas vezes sem sequer comunicá-lo, podendo-se destacar, ainda, que a origem das doações realizadas pela Sra. Ana Luísa cingia-se, fundamentalmente, ao produto da alienação de bens herdados de sua mãe.

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

Documento nato-digital

Pois bem. A partir da promulgação do artigo 42 da Lei n° 9.430/96, o legislador acabou estabelecendo uma presunção de rendimentos tributáveis pelo imposto de renda sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em conta bancária de depósito ou de investimento. Confira-se:

> "**Lei nº 9.430/96**
>
> **Art. 42**. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.
>
> **§ 1º** O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.
>
> **§ 2º** Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.
>
> **§ 3º** Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:
>
> **I -** os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;
>
> **II** - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Medida Provisória nº 1.563-7, de 1997) (Vide Lei nº 9.481, de 1997)
>
> **§ 4º** Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.
>
> **§ 5º** Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)
>
> **§ 6º** Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)."

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

Documento nato-digital

intimada, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos – esse o fato conhecido.

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

De acordo com os ensinamentos de José Souto Maior Borges[37],

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

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

É nesse mesmo sentido que Emerson Catureli[38] tem sustentado:

> "Considerando o distanciamento da Administração relativamente à vida econômica do contribuinte no momento da ocorrência do fato gerador, a regulação da prova no

[37] BORGES, José Souto Maior. Lançamento Tributário. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 121-122.
[38] CATURELI, Emerson. Aplicação de multa qualificada nas hipóteses de presunção de omissão de receitas fundada em depósitos bancários de origem não comprovada. In: Revista Dialética de Direito Tributário 143, ago/2007, p. 30-32.

Documento nato-digital

> procedimento administrativo assume contornos específicos, de modo a tornar mais equilibrada a relação Fisco-contribuinte. As presunções são uma das técnicas jurídicas fundamentais para atingir esse fim. Essa é a razão pela qual se observa nos ordenamentos jurídicos modernos a utilização cada vez mais frequente desse instrumento para facilitar à Administração a prova dos fatos geradores, de modo a dar efetividade à norma de Direito Tributário material.
>
> [...]
>
> Com base nesses pressupostos teóricos, conclui-se que o legislador, ao elaborar a presunção de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, prevista no art. 42 da Lei 9.430/96,8 julgou que a autoridade administrativa nessas hipóteses encontraria especiais dificuldades para demonstrar, por outros meios, a ocorrência do fato gerador. Daí a necessidade de dotá-la de um instrumento hábil à consecução do lançamento. Há, portanto, inegável juízo deontológico que precedeu a elaboração da norma".

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

Fixadas essas premissas, observe-se, inicialmente, que, de acordo com a Planilha I – Depósitos em Contas Correntes Bancárias do Sr. Fernando Collor de Origem não Comprovada nos anos-calendários de 2012 a 2014 (fls. 170/177), a autoridade lançadora apurou, em cada ano-calendário, o total dos depósitos cuja origem não restou comprovada mediante documentação hábil e idônea: (i) ano-calendário de 2012: R$ 967.832,1; (ii) ano-calendário de 2013: R$ 681.824,75; e (iii) ano-calendário de 2014: R$ 84.575,00.

A partir da leitura do item VI – Análise dos Fatos Apurados nos anos-calendários de 2012 a 2014, subitem 1 – Recursos financeiros creditados em contas bancárias do Sr. Fernando Collor nos anos-calendário de 2012 a 2014 do TVF, é possível constatar que, após analisar os extratos bancários compartilhados pela autoridade judicial, a autoridade fiscal entendeu por intimar o ora recorrente, por diversas vezes, para que pudesse comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem, individualizada, dos respectivos depósitos bancários tais quais discriminados oportunamente, conforme se verifica dos trechos abaixo transcritos:

> "**VI – ANÁLISE DOS FATOS APURADOS NOS ANOS-CALENDÁRIO DE 2012 A 2014**
>
> **1 – Recursos financeiros creditados em contas correntes bancárias do Sr. Fernando Collor nos anos-calendário de 2012 a 2014**
>
> **[...]**
>
> Na análise dos extratos bancários realizada por esta fiscalização, foram excluídos os depósitos/créditos decorrentes, sem restar dúvida, de estornos, cheques devolvidos, empréstimos bancários juros de aplicações financeiras e aqueles referentes a transferências de outras contas bancárias do próprio

Documento nato-digital

contribuinte.

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

Em resposta datada de 01/08/2016, foram apresentados documentos relativos a 72 (setenta e dois) créditos, referentes ao período de 2011 a 2013.

Uma vez que os extratos bancários compartilhados com a Receita Federal, em decorrência de decisão do Ministro do Supremo Tribunal Federal Teori Zavaski, compreendiam o período até 1º de abril de 2014, em 18/07/2016 foi lavrado Termo de Intimação Fiscal solicitando ao Sr. Fernando Collor apresentar extratos de suas contas bancárias no período de 01/01/2014 a 31/12/2014.

Em atendimento ao referido Termo de Intimação, conforme correspondência datada de 10/08/2016, o Sr. Fernando Collor apresentou extratos das contas correntes nº 00020-1 da agência 4454 do Itaú Unibanco e nº 116750 da agência 5977 do Banco do Brasil.

Em 01/09/2016 foi lavrado Termo de Constatação e Reintimação, solicitando ao Sr. Fernando Collor apresentar os extratos bancários ainda não apresentados e a comprovar a origem dos valores creditados em contas bancárias no período de 2011 a 2013 discriminados em planilha anexada ao Termo de Intimação Fiscal lavrado em 24/06/2016.

Em resposta datada de 15/09/2016 foram apresentados documentos relativos a 9 (nove) créditos em suas contas bancárias.

Novamente, mediante Termo de Constatação e Reintimação Fiscal lavrado em 14/10/2016, o Sr. Fernando Collor foi reintimado a apresentar documentação já solicitada em termos anteriores, ainda não atendidos integralmente.

Em resposta datada de 03/11/2016, o Sr. Fernando Collor, no que se refere à comprovação da origem dos valores creditados em suas contas bancárias, registra que recebeu ao longo dos anos doações realizadas por sua irmã, a Sra. Ana Luiza, e que parte dos recursos decorrem de linha de crédito aberta pelo Sr. Pedro Paulo em seu favor.

Em 17/01/2017, o Sr. Fernando Collor foi mais uma vez, reintimado a apresentar extratos das contas correntes no Banco Bradesco no ano-calendário de 2014 e a comprovar a origem dos valores creditados em contas bancárias no período de 2012 a 2013, discriminados em planilha anexa e já constantes de planilhas anexadas a termos anteriores.

Em atendimento, conforme correspondência datada de 30/01/2017, o Sr. Fernando Collor, com relação à comprovação da origem dos valores creditados em suas contas bancárias, informou que "*não foi possível finalizar levantamento, motivo pelo qual se requer dilação*" e apresentou extrato da conta corrente nº 2.000-1 da agência 2842-8 do Banco Bradesco.

Novamente, em 17/02/2017, o Sr. Fernando Collor foi reintimado a apresentar a documentação ainda não apresentada.

Em atendimento, o Sr. Fernando Collor informou que *"a despeito de todos os esforços empreendidos, não foi possível ao intimado finalizar o levantamento das informações solicitadas, dado que se reportam a operações ocorridas há muitos anos, motivo pelo qual requer dilação"* e apresentou extrato da conta bancária nº 2.000-1 da agência 1688-8 do Banco Bradesco.

Mais uma vez, em 31/03/2017, o Sr. Fernando Collor foi reintimado a apresentar os documentos já solicitados em termos lavrados anteriormente e ainda não apresentados à fiscalização.

Documento nato-digital

De posse dos extratos bancários do período de 01/01/2014 a 31/12/2014, apresentados pelo Sr. Fernando Collor em atendimentos à intimação fiscal, a fiscalização precedeu à análise dos mesmos.

Da mesma forma que efetuado com os extratos do período 2011 a 2013, foram excluídos os depósitos/créditos decorrentes, sem restar dúvida, de estornos, cheques devolvidos, empréstimos bancários, juros de aplicações financeiras e aqueles referentes a transferências de outras contas bancárias do próprio contribuinte.

Em 12/05/2017, conforme Termo de Intimação Fiscal, o Sr. Fernando Collor foi intimado a comprovar, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, compatível em data e valor, a origem dos valores creditados em contas bancárias discriminados em planilha anexa, referentes ao ano de 2014, e reintimado a comprovar a origem dos valores creditados em contas bancárias discriminados em outra planilha anexa, referentes aos anos de 2012 e 2013.

Em resposta datada de 25/05/2017, o Sr. Fernando Collor apresentou comprovantes de transferências realizadas pela TV Gazeta de Alagoas Ltda realizadas ao longo do ano-calendário de 2014 e registrou: *"Quanto ao levantamento relativo aos valores apontados nas tabelas 1 e 2, como é de conhecimento, o intimado sempre no intuito de colaborar integralmente com o trabalho fiscalizatório, apresentou até o presente momento extensa documentação à medida em que obtida e permanece empreendendo todos os esforços necessários na localização da documentação que se reporta a diversas operações ocorridas há muitos anos. Nesse sentido, requer seja concedida dilação para apresentação da documentação complementar."*

Em 22/06/2017 o Sr. Fernando Collor foi reintimado a comprovar, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, compatível em data e valor, a origem dos valores creditados em contas bancárias discriminados em planilha anexa, referentes ao período de 2012 a 2014.

Em resposta datada de 07/07/2017 o contribuinte apresentou cópia de cheque e de TED, comprovando 2 (dois) valores creditados em suas contas bancárias e voltou a registrar: *o intimado sempre no intuito de colaborar integralmente com o trabalho fiscalizatório, apresentou até o presente momento extensa documentação à medida em que obtida e permanece empreendendo todos os esforços necessários na localização da documentação que se reporta a diversas operações ocorridas há muitos anos. Nesse sentido, requer seja concedida dilação para apresentação da documentação complementar."*

Novamente, em resposta datada de 21/08/2017, o Sr. Fernando Collor, em atenção ao Termo de Continuidade de 10/08/2017, registrou: "*como é de conhecimento, sempre com o objetivo de colaborar integralmente com a presente fiscalização, o intimado vem apresentando todos os documentos à medida em que obtidos, o que é confirmado pelo extenso volume já apresentado no curso deste procedimento, mas apesar de todos os esforços, tendo em vista a extensão do levantamento e considerando que as operações ocorreram há muitos anos, não foi possível finalizar o levantamento. Nesse sentido, requer seja concedida dilação para apresentação da documentação complementar."*

Mais uma vez, em resposta datada de 17/10/2017, o Sr. Fernando Collor, em atenção ao Termo de Continuidade de 02/10/2017, repetiu: "*o intimado vem atendendo às solicitações desta d. fiscalização à medida em que localiza os documentos, conforme é possível se verificar do grande volume de informações e documentos acostados ao presente procedimento fiscalizatório. Contudo, a despeito dos esforços empreendidos, considerando a extensão do levantamento e que as operações se reportam a períodos antigos, não foi possível finalizar o levantamento requerido. Diante desse cenário, e sempre no intuito de colaborar de forma plena com esta fiscalização, requer seja concedida dilação para apresentação da documentação complementar."*

Cabe salientar que o Sr. Fernando Collor foi intimado a comprovar a origem dos valores creditados em contas bancárias referentes ao período de 2012 a 2013 em 01/07/2016, quanto teve ciência do Termo de Intimação Fiscal lavrado em 24/06/2016. De

Documento nato-digital

01/07/2016 até a data da última resposta apresentada pelo Sr. Fernando Collor, 17/10/2017, já havia transcorrido o período de mais de um ano e três meses. Nesse período o Sr. Fernando Collor foi reintimado, a apresentar a comprovação, por 9 (nove) vezes, conforme termos lavrados em 01/09/2016, 14/10/2016, 17/01/2017, 17/02/2017, 31/03/2017, 12/05/2017, 22/06/2017, 21/08/2017 e 02/10/2017.

Com relação à comprovação da origem dos valores creditados em contas bancárias referentes ao período de 2014, o Sr. Fernando Collor foi intimado em 18/05/2017, quanto teve ciência do Termo de Intimação Fiscal lavrado em 12/05/2017. De 18/05/2016 até a data da última resposta apresentada por Fernando Collor, 17/10/2017, já havia transcorrido o período de cinco meses. Nesse período o Sr. Fernando Collor foi reintimado a apresentar a comprovação, por 3 (três) vezes, conforme termos lavrados em 22/06/2017, 21/08/2017 e 02/10/2017.

Portanto, não são razoáveis as alegações reiteradas do Sr. Fernando Collor, ao longo do período transcorrido, no sentido de que apesar dos esforços não teria sido possível finalizar o levantamento, tendo em vista sua extensão e o fato de terem ocorrida há muitos anos. Observe-se, ainda, que o Sr. Fernando Collor em suas respostas solicitava dilação de prazo, e, inquestionavelmente, pode contar com prazo mais do que suficiente.

Por outro lado, o Sr. Fernando Collor argumentou que teria apresentado extenso volume de documentos, mas, de fato, os documentos apresentados referem-se, exclusivamente, a: transferências efetivadas pela TV Gazeta, pela Gazeta de Alagoas e pela Sra. Caroline Serejo Medeiros Collor de Mello, crédito decorrente de empréstimo bancário e transferências de contas bancárias do próprio contribuinte. Com relação ao período de 2012 a 2013 foi solicitada a comprovação da origem de 472 (quatrocentos e setenta e dois) depósitos em contas bancárias e foi apresentada documentação comprobatória em relação a apenas 50 (cinquenta) depósitos. Ou seja, apesar de todo prazo concedido ao Sr. Fernando Collor, para 422 (quatrocentos e vinte e dois) depósitos não foi apresentado nenhum documento que pudesse comprovar sua origem.

Outros argumentos apresentados pelo Sr. Fernando Collor são que teria recebido ao longo dos anos doações realizadas por sua irmã, a Sra. Ana Luiza, e que parte dos valores depositados em suas contas bancárias decorreriam de linha de crédito aberta pelo Sr. Pedro Paulo em seu favor.

Conforme já registrado anteriormente, o Sr. Fernando Collor, intimado a esclarecer as referidas doações, limitou-se a apresentar cópia do testamento da Sra. Ana Luiza Collor de Mello, constando como único herdeiro Fernando Affonso Collor de Mello, "avaliação de joias trabalhadas e pedras preciosas", "relação de bens móveis pertencentes ao espólio de Leda Collor de Mello", com indicação de valor, e cópia do inventário da Sra. Ana Luiza Collor de Mello. Com relação ao empréstimo com o Sr. Pedro Paulo Bergamaschi de Leoni Ramos, limitou-se a apresentar cópia da declaração do Sr. Pedro Paulo Bergamaschi de Leoni Ramos nos autos do Inquérito nº 3.883, no qual o declarante alega que por volta de 2011 o Sr. Fernando Collor solicitou um empréstimo de 1 milhão de reais e que, como não possuía conta bancária naquela época, utilizou os serviços de Alberto Youssef, abrindo um crédito de 1 milhão para que o Sr. Fernando Collor resgatasse à medida de sua necessidade.

Na verdade, não foi apresentado nenhum documento que comprovasse as alegadas doações recebidas da Sra. Ana Luiza Collor de Mello, tal como comprovante de transferência bancária ou de depósito bancário. O Sr. Fernando Collor não informa nem mesmo as datas e os valores recebidos. Limita-se a apresentar relação de joias e móveis que teriam sido vendidos, mas sequer comprova a venda de tais objetos, não havendo nenhuma indicação de que os valores eventualmente resultantes da venda desses objetos tenham sido depositados em contas correntes bancárias do Sr. Fernando Collor.

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

Documento nato-digital

> Bergamaschi de Leoni Ramos, que apenas faz referência a suposto empréstimo, sem apresentar informações mais concretas e precisas sobre datas e valores.
>
> [...]
>
> Ressalte-se que para nenhum dos vários depósitos em dinheiro efetuados no mesmo dia o Sr. Fernando Collor apresentou documento ou esclarecimento para comprovar sua origem. Não foi apresentado nenhum esclarecimento em relação aos depósitos em dinheiro efetuados nos dias 02 e 03/05/2013, que conforme já registrado no item IV – 1 – a deste Termo de Verificação Fiscal (Análises Preliminares – Em relação aos fatos relatados nos processos judiciais), referem-se a comprovantes de depósitos bancários apreendidos na GFD, empresa de Alberto Youssef.
>
> Após analisar os documentos apresentados pelo Sr. Fernando Collor em relação a alguns dos valores creditados em suas contas correntes bancárias, a fiscalização elaborou a Planilha I – Depósitos em Contas Correntes Bancárias do Sr. Fernando Collor de Origem Não Comprovada nos anos-calendário de 2012 a 2014, relacionando todos os créditos no período para os quais não foi apresentado nenhum documento ou esclarecimento.
>
> Cabe observar que, na elaboração da referida Planilha I, foram excluídos os valores referentes a transferências bancárias que tiveram como origem a TV Gazeta e que foram contabilizadas pela empresa como "Mútuos/Sócios".
>
> De acordo com a Planilha I – Depósitos em Contas Correntes Bancárias do Sr. Fernando Collor de Origem Não Comprovada nos anos-calendário de 2012 a 2014, anexa ao presente Termo de Verificação Fiscal, o valor total dos depósitos, cuja origem não foi comprovada, em cada ano-calendário é a seguinte:
>
> - Em 2012: R$ 967.832,15 (novecentos e sessenta e sete mil, oitocentos e trinta e dois reais e quinze centavos);
>
> - Em 2013: R$ 681.824,75 (seiscentos e oitenta e um mil, oitocentos e vinte e quatro reais e setenta e cinco centavos);
>
> - Em 2014: R$ 84.575,00 (oitenta e quatro mil e quinhentos e setenta e cinco reais)." (grifei).

Pelo que se pode observar, a fiscalização, após analisar os extratos bancários compartilhados pela autoridade judicial e exclusão de depósitos/créditos decorrentes de estornos, cheques devolvidos, empréstimos bancários, juros de aplicações bancárias e aqueles referentes a transferências de outras contas bancárias do próprio contribuinte, entendeu por intimar o ora recorrente, através do Termo de intimação Fiscal lavrado em 24/06/2016, a comprovar a origem dos valores, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, compatível em data e valor. Em resposta, o ora recorrente apresentou documentos relativos a 72 créditos referentes ao período de 2011 a 2013.

Registre-se, nesse contexto, que, em atendimento ao referido Termo de Verificação Fiscal, o contribuinte apresentou, em 10/08/2016, extratos das contas correntes nº 00020-1, agência 4454 do Itaú Unibanco e nº 116750, agência 5977 do Banco do Brasil. Aliás, o contribuinte foi intimado várias vezes a apresentar extratos bancários de contas correntes no Banco Bradesco referente ao ano calendário de 2014, bem como a comprovar a origem dos créditos bancários ocorridos em suas contas bancárias em relação aos anos de 2012 e 2013 e, em sus respectivas respostas, solicitava dilação de prazo, pois, segundo ele, a despeito de todos os esforços empreendidos, não era possível finalizar o levantamento das informações solicitadas, um vez que se reportavam a operações ocorridas há muitos anos. De fato, em atendido à intimação o contribuinte apresentou o extrato bancário da conta bancária nº 2.000-1 da agência nº 1688-8 do Banco Bradesco.

Documento nato-digital

Sob a posse dos extratos bancários do período de 01/01/2014 a 31/12/2014, a autoridade fiscal, após proceder a exclusão de depósitos como estornos e cheques devolvidos, solicitou ao contribuinte que comprovasse, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, coincidentes com as datas e valores, a origem dos depósitos creditados em contas bancárias discriminados na planilha relativos ao ano de 2014, tendo sido o intimado a comprovar, também, a origem dos créditos elencados referentes ao período de 2012 a 2013. Em resposta, o contribuinte apresentou poucos documentos e, mais uma vez, voltou a solicitar dilação de prazo.

A fiscalização registrou, ainda, que o ora recorrente teria argumentado que apresentou extenso volume de documentos, mas, de fato, os documentos colacionados aos autos referem-se às transferências efetivadas pela TV Gazeta, Gazeta de Alagoas e, também, pela sua cônjuge, sendo que, de um total de 472 créditos os quais a autoridade solicitou que o contribuinte comprovasse o origem, foi apresentada documentação comprobatória apenas em relação a 50 créditos.

Dando continuidade ao exame das alegações meritórias lançadas no recurso, registre-se que o recorrente alega, também, que, no tocante aos depósitos mencionados na planilha, sua maior parte diz respeito "*a empréstimos tomados de pessoas físicas - geralmente companheiros e amigos de longa data, ocasionalmente admiradores e apoiadores, no mais das vezes lastreados na confiança recíproca das partes, de forma tal que, ocasionalmente, não têm materialização física em documento escrito e cuja contabilização - na medida em que isenta de tributação - fica a critério do emprestador*".

E, nessa parte, o recorrente destaca que foi com este espírito que Pedro Paulo Bergamaschi Leoni Ramos disponibilizou para seu uso linha de crédito em valores significativos, cujos montantes eram sacados conforme a necessidade e geralmente eram entregues em espécie, bem assim que parte desses recursos decorre de doações recebidas de sua irmã, falecida em 2013, tendo destacado, ainda, que sua irmã, em razão do estreito relacionamento pessoal mantido com ele, tinha por hábito efetuar depósitos em suas contas correntes a título de doações, muitas vezes sem sequer comunicá-lo de tal fato, do montante e da data.

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

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

Outrossim, registre-se que o recorrente também não demonstrou, seja durante o procedimento fiscal, seja quando do protocolo da impugnação ou quando da interposição do

Documento nato-digital

presente recurso, que parte dos créditos depositados em sua conta corrente seriam decorrentes de empréstimo tomado de Pedro Paulo Bergamaschi Leoni Ramos. Aliás, note-se que o recorrente limitou-se a apresentar apenas uma declaração do Sr. Pedro Paulo, a qual faz referência ao suposto empréstimo e, nesse ponto, continua sustentando, em síntese, que o Sr. Pedro Paulo teria emprestado R$ 1.000.000,00 em 2011 que seria disponibilizado na medida de suas necessidades.

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

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

> "**Lei nº 10.406/2002**
>
> **Art. 219**. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.
>
> ***
>
> **Lei nº 13.105/2015**
>
> **Art. 408**. As declarações constantes do documento particular escrito e assinado ou somente assinado presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.
>
> **Parágrafo único**. Quando, todavia, contiver declaração de ciência de determinado fato, o documento particular prova a ciência, mas não o fato em si, incumbindo o ônus de prová-lo ao interessado em sua veracidade."

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

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

Documento nato-digital

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

> "**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF**
>
> Ano-calendário: 2005
>
> [...]
>
> ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS COMPROVAÇÃO INDIVIDUALIZADA ART. 42, § 3º, LEI Nº 9.430/96.
>
> Deve o contribuinte comprovar individualizadamente a origem dos depósitos bancários feitos na em sua conta corrente, identificando-os como decorrentes de renda já oferecida à tributação ou como rendimentos isentos/não tributáveis, conforme previsão do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430/96.
>
> (Processo nº 13116.001743/2008-15. Acórdão nº 2201-002.609, Conselheiro Relator German Alejandro San Martín Fernández. Sessão de 06.11.2014. Publicado em 11.03.2015).
>
> ***
>
> **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF**
>
> Ano-calendário: 1998
>
> IMPOSTO DE RENDA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. ÔNUS PROBATÓRIO DO SUJEITO PASSIVO.
>
> 1. O art. 42 da Lei 9.430/1996 cria um ônus em face do contribuinte, ônus este consistente em demonstrar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira. Por outro lado, o consequente normativo resultante do descumprimento desse dever é a presunção de que tais recursos não foram oferecidos à tributação, tratando-se, pois, de receita ou rendimento omitido.
>
> 2. Tal disposição legal é de cunho eminentemente probatório e afasta a possibilidade de se acatar afirmações genéricas e imprecisas. A comprovação da origem, portanto, deve ser feita de forma minimamente individualizada, a fim de permitir a mensuração e a análise da coincidência entre as origens e os valores creditados em conta bancária.
>
> (Processo nº 10865.000889/2003-60. Acórdão nº 2402-005.630, Conselheiro Relator João Victor Ribeiro Aldinucci. Sessão de 07.02.2017. Publicado em 16.03.2017)." (grifei).

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

Considerando, portanto, que o recorrente não logrou êxito em comprovar, através de documentação hábil e idônea, e muito menos de forma minimamente individualizada, a origem dos valores creditados em conta de depósito e investimento tais quais discriminados Planilha I - Depósitos em Contas Correntes Bancárias do Sr. Fernando Collor de Origem Não Comprovada nos anos-calendário de 2012 a 2014 (fls. 170/177), decerto que as alegações tais quais formuladas pelo recorrente não devem ser aqui acolhidas.

Documento nato-digital

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

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

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

> - Que a própria Receita Federal do Brasil já reconheceu, expressamente, e conforme se verifica dos processos administrativos nº 10410.723763/2011-15 e 14751.720237/2018-60 os quais, a propósito, tiverem por objeto crédito tributário de IOF, que os empréstimos tomados junto à TV Gazeta de Alagoas se tratavam de mútuos, 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, conforme expressamente reconheceu a própria decisão da DRJ;
>
> - Que a DRJ entendeu que os mútuos não devem ser aceitos porque, em resumo, a situação financeira da TV Gazeta de Alagoas não era favorável, o percentual de capital pertencente ao recorrente seria baixo e não houve infortúnio que justificassem a realização dos empréstimos, sendo que não há, no ordenamento, norma que exige, para caracterização, uma situação financeira favorável, um infortúnio do mutuário ou um capital social mínimo, restando-se concluir, pois, que tais critérios se tratam de meras ilações jurídicas e são fruto de juízos subjetivos e, como tal, não têm o condão de caracterizar se uma relação jurídica é ou não de mútuo;
>
> - Que de acordo com os artigos 107 e 108 do Código Civil, salvo nas avenças que envolvam direitos reais sobre imóveis de valor superior a trinta vezes o maior salário mínimo vigente no País, nos quais são exigidos escritura pública, o instrumento de contrato particular, na ordem jurídica vigente, é válido e apto para lastrear obrigações pactuadas de qualquer valor;
>
> - Que nos termos do artigo 586 do Código Civil, não se exige determinada formalidade para que o contrato de mútuo seja tido como válido, de modo que tal contrato consubstancia-se, pois, em espécie contratual não solene, e que, de acordo com a COSIT nº 50/2015, o que importa mesmo é a disponibilização do numerário independente da forma, já que se as características do mútuo estão presentes, os aspectos formais tornam-se irrelevantes, do que se deve concluir que a formalização do contrato de mútuo é irrelevante, especialmente em se tratando de operações realizadas com empresa da qual o mutuário é sócio;

Documento nato-digital

- Que a jurisprudência administrativa é inequívoca no sentido de que a comprovação do mútuo pactuado entre pessoas vinculadas ou relacionadas deve ser realizado, basicamente, a partir da demonstração do registro contábil do mútuo pela mutuante, bem como a partir das informações prestadas nas respectivas Declarações e, principalmente, a partir da efetiva transferência dos recursos da mutuante ao mutuário;

- Que cumpre esclarecer, ainda, que a fiscalização não pode considerar que todo o volume movimentado nas AP's seja imputável ao recorrente como rendimentos recebidos de pessoa jurídica, ignorando-se, pois, o montante devidamente reconhecido na contabilidade da TV Gazeta e na DIPF do recorrente, do que resulta concluir que se trata de metodologia equivocada, uma vez que não há nada que desabone o mútuo registrado na contabilidade da empresa e na DIPF do recorrente, sem contar que nas respectivas AP's referenciadas pela fiscalização como base de cálculo para lançamento estavam incluídos, também, lançamentos relativos à irmão do Recorrente;

- Que, segundo a fiscalização, a TV Gazeta de Alagoas teria servido apenas como intermediária no recebimento de recursos em nome do recorrente, sendo que a autoridade acaba desconsiderando, sem qualquer fundamento ou prova cabal, o expressivo faturamento da empresa, bem como o vultoso número de empregados e colaboradores, de modo que, ao final, é a própria fiscalização que reconhece que os pagamentos em favor do recorrente originaram-se do faturamento operacional da empresa; e

- Que, por fim, há que se afastar, ainda, as ilações trazidas dos autos do Inquérito Policial que acabaram servindo de fundamento para a descaracterização dos empréstimos de mútuo, porque as referências ali realizadas não têm qualquer efeito concreto no âmbito da presente autuação.

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

"**Lei nº 5.172/66**

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

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

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

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

Documento nato-digital

> **§ 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-acréscimo patrimonial*, tendo admitido, antes, que qualquer delas seja suficiente para permitir a renda tributável.

É como pensam Luís Eduardo Schoueri e Roberto Quiroga Mosquera[39]:

> "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 3.000/99[40], 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.

[39] SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. Manual da Tributação Direta da Renda. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT, 2020, p. 14-15.
[40] 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".

Documento nato-digital

§ 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).

[...]

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):

Documento nato-digital

> **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 iniciou o procedimento fiscalizatório contra o ora recorrente em 20/05/2015, tendo o intimado várias vezes a apresentar documentos e prestar esclarecimentos e, além disso, em observância à verdade material que rege o processo administrativo, entendeu por realizar várias diligências relacionadas tanto à aquisição do imóvel localizado em Campos do Jordão – SP, de propriedade de Léo Krakowiak, bem assim no que diz com a aquisição de veículos de luxo cujas diligências foram realizadas perante a Autostar Comercial e Importadora Ltda e Auto Rosso Comércio de Veículos Ltda, British Cars do Brasil Ltda, e, ainda, no que se refere à aquisição de obras de arte, de modo que as diligências aí foram efetuadas em face da Villa Antica Espaço de Artes Ltda, Mitsuuchi Com. e Serv. de Restaurações Ltda, Roberto Kazuto Mitsuuchi, Emerson Jamil Osternack Curi, Cassino Atlântico Escritório de Arte Ltda, Estúdio de Arte Delson Uchoa Ltda, as quais, todas elas, tinham por beneficiário o próprio recorrente, sem contar que também foram realizadas diligências em face das empresas Água Branca Participações Ltda. Gazeta de Alagoas e TV Gazeta de Alagoas Ltda.

E, aí, a partir da análise dos documentos e esclarecimentos que foram prestados, a autoridade fiscal acabou concluindo que não houve, no caso, empréstimo de valores da empresa TV Gazeta ao recorrente a título de mútuo, a qual, aliás, o contribuinte é sócio, conforme restará demonstrado ao longo deste tópico.

De acordo com o Quadro 38 – Pagamentos efetuados pela TV Gazeta em benefício do Sr. Fernando Collor, a seguir reproduzido, os valores objeto de pagamentos que foram realizados pela TV Gazeta em benefício do recorrente tendo por base os lançamentos contábeis registrados pela empresa a débito da conta 2.1.1.01.0001 - AP´s a Pagar e a crédito da conta 1.1.1.02.0001 - Bancos C/C vinculados ao contribuinte, cuja contrapartida é o lançamento a débito da conta 1.3.4.01.0001 - contratos de mútuos/sócios, foram discriminados da seguinte forma:

Quadro 38 – Pagamentos efetuados pela TV Gazeta em benefício do Sr. Fernando Collor - 2012 a 2014

ANO	MÊS	VALOR
2012	Janeiro	R$ 728.469,47
2012	Fevereiro	R$ 543.658,21
2012	Março	R$ 416.299,50

Documento nato-digital

2012	Abril	R$ 358.607,62
2012	Maio	R$ 470.157,61
2012	Junho	R$ 485.371,28
2012	Julho	R$ 389.899,21
2012	Agosto	R$ 505.327,38
2012	Setembro	R$ 271.197,49
2012	Outubro	R$ 492.099,82
2012	Novembro	R$ 628.104,50
2012	Dezembro	R$ 658.982,98
TOTAL NO ANO		**R$ 5.948.175,07**
2013	Janeiro	R$ 603.905,32
2013	Fevereiro	R$ 305.141,20
2013	Março	R$ 583.721,65
2013	Abril	R$ 466.618,18
2013	Maio	R$ 628.982,54
2013	Junho	R$ 1.216.732,58
2013	Julho	R$ 1.063.710,83
2013	Agosto	R$ 1.587.143,91
2013	Setembro	R$ 526.868,38
2013	Outubro	R$ 546.333,37
2013	Novembro	R$ 666.695,15
2013	Dezembro	R$ 1.108.463,40
TOTAL NO ANO		**R$ 9.304.316,51**
2014	Janeiro	R$ 1.328.824,26
2014	Fevereiro	R$ 1.246.377,16
2014	Março	R$ 762.434,97
2014	Abril	R$ 712.252,04
2014	Maio	R$ 683.937,36
2014	Junho	R$ 818.233,99
2014	Julho	R$ 710.530,06
2014	Agosto	R$ 530.518,19
2014	Setembro	R$ 1.466.177,98
2014	Outubro	R$ 609.241,95
2014	Novembro	R$ 670.425,00
2014	Dezembro	R$ 586.507,94
TOTAL NO ANO		**R$ 10.125.460,90**

Fonte: Planilha II, elaborada com base na escrituração contábil da TV Gazeta

A fiscalização também apontou no TVF que a TV Gazeta efetuava o pagamento de praticamente todas as despesas do contribuinte que correspondiam a vultosos valores referentes à aquisição de imóvel, até valores menos expressivos referentes a pequenos consertos domésticos, passando, ainda, pelo pagamento de parcelas de financiamento de veículos de luxo, faturas de cartões de crédito, pensão alimentícia, parcelamento de tributos, funcionários (piloto

Documento nato-digital

de lancha, caseiro, vigilante), serviços eventuais (pedreiro, marceneiro), condomínio, IPTU, contas de telefone, despesas de manutenção residencial, seguro saúde, seguro de veículos, combustível, compras de supermercado, remédios, transferências para a Sra. Caroline Medeiros Collor de Mello e para o Sr. Fernando James Braz Collor de Mello e outras transferências.

Além dos valores contabilizados nas contas 2.1.1.01.0001 – AP's a Pagar e 1.3.4.01.0001 – Contratos de Mútuos/Sócios, a fiscalização verificou que foram efetuadas transferências da TV Gazeta para a Água Branca Participações Ltda e que, nas mesmas datas, a Água Branca efetuava pagamentos em benefício do contribuinte, conforme se verifica da análise do Quadro 39 – Transferências de Valores da TV Gazeta para a Água Branca e Pagamentos efetuados em benefício do Sr. Fernando Collor, a seguir reproduzido, os quais perfizeram os montantes de R$ 228.450, no ano de 2013, e R$ 560.100, referente ao ano de 2014:

Quadro 39 - Transferências de Valores da TV Gazeta para a Água Branca e Pagamentos efetuados em benefício do Sr. Fernando Collor

DATA	DESCRIÇÃO_LANÇAMENTO	NOME_PESSOA_OD	VALOR	D/C
10/09/2013	TRANSF CC PARA CC PJ	TV GAZETA DE ALAGOAS LTDA	R$ 128.450,00	C
10/09/2013	TED-TRANSF ELET DISPON	MARIO VITTORIO RENZO PISCETTA	R$ 100.000,00	D
10/09/2013	PAGTO ELETRONICO TRIBUTO	SEFAZ ESTADUAL (SP)	R$ 28.424,85	D
19/11/2013	TRANSF CC PARA CC PJ	TV GAZETA DE ALAGOAS LTDA	R$ 100.000,00	C
19/11/2013	TED-TRANSF ELET DISPON	MARIO VITTORIO RENZO PISCETTA	R$ 100.000,00	D
26/03/2014	TRANSF CC PARA CC PJ	TV GAZETA DE ALAGOAS LTDA	R$ 120.100,00	C
26/03/2014	TRANSF CC PARA CC PJ	AUTOSTAR COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA	R$ 120.000,00	D
27/03/2014	TRANSF CC PARA CC PJ	TV GAZETA DE ALAGOAS LTDA	R$ 110.000,00	C
27/03/2014	TRANSF CC PARA CC PJ	AUTOSTAR COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA	R$ 110.000,00	D
28/03/2014	TRANSF CC PARA CC PJ	TV GAZETA DE ALAGOAS LTDA	R$ 130.000,00	C
28/03/2014	TRANSF CC PARA CC PJ	AUTOSTAR COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA	R$ 130.000,00	D
31/03/2014	TRANSF CC PARA CC PJ	TV GAZETA DE ALAGOAS LTDA	R$ 100.000,00	C
31/03/2014	TRANSF CC PARA CC PJ	AUTOSTAR COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA	R$ 100.000,00	D
01/04/2014	TRANSF CC PARA CC PJ	TV GAZETA DE ALAGOAS LTDA	R$ 100.000,00	C
01/04/2014	TRANSF CC PARA CC PJ	AUTOSTAR COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA	R$ 100.000,00	D

Fonte: Extratos bancários da Água Branca

No subitem 2 - Análise da situação econômica-fiscal do Sr. Fernando Collor - do item IV do TVF, a fiscalização expôs, a partir da análise das respectivas declarações, a situação econômica do contribuinte ao longo dos anos de 2010 a 2014. Em relação aos anos de 2012, 2013 e 2014, os rendimentos totais informados perfizeram os montantes de, respectivamente, R$ 1.006.471,29, R$ 902.681,49 e R$ 1.808.573,12.

Documento nato-digital

A autoridade fiscal destacou, ainda, que, apesar de se tratar de rendimentos expressivos, analisando-os de forma isolada, eram insuficientes para suportar os gastos que se tinha conhecimento do contribuinte. No citado subitem, a fiscalização enumerou alguns gastos com cartão de crédito que, a rigor, perfizeram, nos anos de 2012, 2013 e 2014, os montantes de, respectivamente, R$ 1.042.169,65, R$ 1.344.036,25 e R$ 921.244,40, referentes às aquisições de carros (Lamborghini Avent Road adquirida em 2013 por R$ 3.200.000,00, Bentley Continental adquirida em 2013 por R$ 975.000,00, Ranger Rover Vogue adquirida em 2014 por R$ 570.000,00) e, ainda, às aquisições de obras de arte no montante de R$ 444.332,00, gastos em 2014.

A fiscalização também salientou que, embora o contribuinte detivesse quotas em diversas empresas, não houve, nos anos-calendário de 2011 a 2014, o recebimento de lucros e/ou dividendos em relação a nenhuma delas.

No quadro 7 do citado subitem, a fiscalização expôs a saúde financeira das empresas ligadas ao contribuinte durante os anos de 2011 a 2013, demonstrando que o grupo acumulava prejuízo ano após ano, o qual, em 2013, girava em torno do montante de R$ 61.958.588,21. Especificadamente em relação às empresas TV Gazeta, Gazeta de Alagoas e Água Branca Participações, a fiscalização apurou, em relação aos anos de 2012 e 2013, os seguintes valores a título de prejuízos acumulados:

Ano	Empresa	Prejuízo Acumulado
2012	TV Gazeta	7.807.248,53
	Gazeta de Alagoas	36.443.288,20
	Água Branca	1.609.254,30
2013	TV Gazeta	8.278.790,97
	Gazeta de Alagoas	39.274.035,70
	Água Branca	2.969.095,55

Já no quadro 8 do mencionado subitem, a fiscalização discriminou as informações contidas nas declarações do contribuinte indicadas nos campos relativos às "Dívidas e Ônus Reais", conforme se verifica a partir da planilha abaixo, referentes ao mútuo que o recorrente alega que tem junto à TV Gazeta:

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

Documento nato-digital

A autoridade também 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, uma vez que, em 23/12/2014, o total de bens e direitos declarados 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:

	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

Por oportuno, observe-se que o percentual de capital em nome do contribuinte informado pela TV Gazeta na DIPJ 2014/2013 foi de apenas 12,28% e, além disso, não foi pactuado nenhuma forma de reposição financeira a título de juros entre a TV Gazeta e o recorrente. Aliás, perceba-se, ainda, que os supostos empréstimos alcançam valores milionários provenientes de uma empresa com prejuízo há anos acumulado que chegou a cifra de 26 milhões em 2014, do que se conclui, por ora, que, de acordo com o histórico de prejuízos acumulados apresentado pela fiscalização, resta claro que a capacidade financeira da TV Gazeta e do grupo da qual faz parte encontrava-se combalida à época dos fatos aqui discutidos, sem contar que, ao longo de TVF, a fiscalização registrou um tanto de inconsistências na contabilidade da TV Gazeta a respeito do mútuo.

Nesse sentido, frise-se que a autoridade lançadora salientou que a conta sócios era, na verdade, utilizada para registrar e controlar as obrigações a pagar do contribuinte e não para controlar os valores efetivamente mutuados pela TV Gazeta, havendo, por parte da citada empresa, preocupação em controlar as obrigações pessoais do contribuinte e não em controlar os valores efetivamente pagos em benefício do contribuinte. E, além do mais, a partir da análise dos extratos bancários, a fiscalização verificou que não há registro de transferência de valores das contas bancárias do contribuinte para contas bancárias da TV Gazeta, tampouco registro de outros débitos que possam ser relacionados a repasses para a TV Gazeta.

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

Documento nato-digital

> "63. Desta feita, ainda que se considere, por absurdo, que a competência tributária da União abrangesse a instituição de IOF/Crédito num âmbito alheio ao mercado financeiro, observa-se que a Lei n. 9.779/1999, ao dispor sobre a incidência do IOF/Crédito no âmbito não financeiro, limitou-a, exclusiva e estritamente, sobre contratos de mútuo, ou seja, as operações realizadas no caso em comento estão fora da hipótese de incidência do IOF, por não se tratar, em sua essência, de operações de mútuo.
>
> 64. Assim, uma vez demonstrado de que a operação autuada não se trata de um contrato de mútuo e tampouco se insere no âmbito do mercado financeiro, é inquestionável que a inexigibilidade do crédito lançado, razão pela qual é de rigor o acolhimento da presente impugnação." (grifei).

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

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 Amaro[41],

> "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

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

Documento nato-digital

> 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 acaciana – 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 Baleeiro[42] a propósito do artigo 109 do CTN ao dispor que caberá ao legislador, e não ao intérprete, redefinir, para fins tributários, os institutos, conceitos e formas de direito privado:

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

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

E, aí, considerando, pois, que o empréstimo de mútuo é instituto do direito privado, faz-se necessário que investiguemos o que dispõe a própria legislação civil ao seu respeito, podendo-se afirmar, de logo, que, conceitualmente, o mútuo consiste em um "empréstimo de consumo", ou seja, trata-se de um negócio jurídico unilateral por meio do qual o mutuante transfere a propriedade de um objeto móvel fungível ao mutuário, que se obriga à devolução, em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade[43].

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**

[42] BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributárioa Brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 685.
[43] 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.

Documento nato-digital

> **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 inexiste 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 Gonçalves[44] afirma que o mutuante é obrigado a entregar a coisa, enquanto o mutuário tem o dever de restituí-la. Confira-se:

> "Sendo o mútuo contrato *real e unilateral*, que se perfaz com a entrega da coisa emprestada, uma vez efetuada a tradição nada mais cabe ao mutuante, recaindo as obrigações somente sobre o mutuário.
>
> [...]
>
> As obrigações do mutuário, pode-se dizer, resumem-se numa só: *restituir*, no prazo convencionado, a mesma quantidade e qualidade de coisas recebidas e, na sua falta, pagar o seu *valor*, tendo em vista o tempo e o lugar em que, segundo a estipulação, se devia fazer a restituição, quando o contrato não tiver dinheiro por objeto. Se a coisa, ao tempo do pagamento, estiver desvalorizada, deve ser restituído o valor que tinha na data do empréstimo, pelo qual ingressou no patrimônio do mutuário."

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

> "**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**
>
> Ano-calendário: 2011, 2012, 2013
>
> OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

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

Documento nato-digital

> 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).

***

Documento nato-digital

> **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

Documento nato-digital

mundo dos fatos, sendo irrelevante a produção, ou não, de efeitos jurídicos no plano da abstração[45].

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

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

(c) Da ilegalidade da qualificação da multa de ofício

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

> - Que se a qualificação da multa teve por motivo a metodologia de fracionamento dos depósitos a qual, de acordo com a autoridade autuante, foi utilizada com a intenção de ocultar o nome do depositante, a real origem dos recursos e de evitar a comunicação das operações com o COAF, uma vez que as movimentações financeiras inferiores a R$ 10.000,00 estariam dispensadas do reporte ao COAF, nos termos do artigo 13, inciso I da Circular Bacen nº 3.461/2009, decerto que a multa deve ser desqualificada com relação a quase metade dos depósitos bancários, os quais, aliás, foram realizados em valores superiores a R$ 10.000,00, totalizando, pois, R$ 664.135,45;
>
> - Que esse fracionamento atende aos interesses de anonimato apenas de quem realiza os depósitos e não de quem os recebe e que, além disso, não são apenas as movimentações acima de R$ 10.000,00 que devem ser reportadas ao COAF, porque, nos termos dos artigos 10, § 3º e 11, inciso I da Lei nº 9.613/1998, o limite de R$ 10.000,00 pode ser considerado como um conjunto de operações no mesmo mês e, por outro lado, as instituições financeiras devem comunicar ao COAF qualquer operação suspeita independentemente do valor envolvido;
>
> - Que o artigo 6º, § 2º da Circular Bacen nº 3.461/2009 reforça a obrigação de reporte "*das operações que, por sua habitualidade, valor ou forma, configuram artifício que objetive burlar os mecanismos de*

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

Documento nato-digital

> *identificação, controle e registro*", do que se conclui que não apenas as operações que superam o limite de R$ 10.000,00 devem ser reportadas, tal como faz entender a autoridade autuante e o acórdão recorrido;
>
> - Que de acordo com as Súmulas CARF nº 14 e 26, a mera acusação de omissão de rendimentos não justifica a aplicação da multa de ofício qualificada, de modo que, no caso concreto, não há comprovação de nenhum dos elementos que a jurisprudência tipicamente costuma reputar como necessários para justificar a qualificação da multa de ofício;
>
> - Que em relação aos empréstimos obtidos junto à TV Gazeta de Alagoas, os quais, aliás, não foram objeto de presunção legal, mas, sim, são objeto de omissão de rendimentos de pessoa jurídica, decerto que a qualificação da multa não faz qualquer sentido, e que, além disso, a decisão recorrida não apreciou segregadamente as infrações, tendo fundamentado a manutenção da multa como se se tratasse de apenas uma infração, de modo que tal aspecto, por si só, já é suficiente para o cancelamento da multa qualificada em relação à omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, especialmente com relação aos empréstimos realizados com a TV Gazeta; e
>
> - Que, segundo a autoridade autuante, a qualificação da multa estaria justificada pela confusão de recursos próprios junto com os recursos da TV Gazeta de Alagoas, Gazeta de Alagoas e Água Branca, bem assim em razão da prática simulada de mútuo, sendo que como presumir dolo ou fraude se ambas as partes, recorrente e a TV Gazeta de Alagoas, sempre declararam as respectivas operações ao Fisco.

De início, reconheça-se que o artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96 dispõe sobre a multa qualificada no percentual de 150%, a qual deve ser aplicada nas hipóteses em que há ação dolosa na forma contemplada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.5020/1964. 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 no4.502, 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

Documento nato-digital

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 Troianelli[46]:

> "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.

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

Documento nato-digital

> [...]
>
> Como se percebe pela simples leitura do inciso II do artigo 1º da Lei nº 8.137/1990, fraudar a fiscalização tributária significa inserir elementos inexatos ou omitir operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal. Da mesma forma, o inciso I do artigo 2º desta lei deixa bem claro que o núcleo do tipo correspondente à fraude fiscal é a falsidade. Assim, também a fraude tem por essência a tentativa de ocultar do conhecimento da autoridade fiscal a ocorrência do fato gerador ou de algum de seus elementos, mediante a apresentação de elementos falsos.
>
> Quanto ao artigo 73, por dizer apenas que "conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72", nada contribui quanto à busca da essência da conduta punível mediante a aplicação da multa qualificada já que meramente se refere às condutas típicas da sonegação ou fraude.
>
> Dessa análise pode-se concluir que a essência comum à fraude e à sonegação é a tentativa de ocultar o fato gerador ou seus elementos, de impedir que a autoridade fiscal tome conhecimento dos fatos relevantes para permitir a correta exigência do tributo 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 Junior[47] 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

[47] 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.

Documento nato-digital

do agente, quer dizer, no saber que se encontrava por realizar uma conduta vedada – eis aí a própria consciência do ilícito.

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

A partir da leitura do item VIII – Infrações Apuradas, subitem 6 – Multa qualifica do TVF (fls. 165/167), verifica-se que os motivos que ensejaram a aplicação da multa qualificada restaram devidamente apurados e comprovados, de modo que, no final, a autoridade fiscal enquadrou, com perfeição, as condutas do ora recorrente nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. É ver-se:

> "1. Quanto à infração 1, Depósitos em Contas Correntes Bancárias do Sr. Fernando Collor de Origem Não Comprovada nos anos-calendário de 2012 a 2014:
>
> Utilizou reiteradamente o expediente de fracionamento de operações (distribuição, das quantias recebidas, em diversos depósitos bancários de valores frequentemente inferiores a R$ 10.000,00), na tentativa de, dentre outros motivos, evitar a identificação dos depositantes e da ocorrência do fato gerador, sua natureza e circunstâncias materiais. Para esse desiderato, agiu em conluio com, pelo menos, os depositantes dos mencionados valores;
>
> 2. Quanto às infrações 2, 3 e 5, Omissão de Rendimentos Recebidos nos anos-calendário de 2012 a 2014 – valores que transitaram pelas contas correntes bancárias da TV Gazeta, da Gazeta de Alagoas e da Água Branca:
>
> Utilizou o expediente de mesclar, na TV Gazeta, na Gazeta de Alagoas e na Água Branca, 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 e da Gazeta de Alagoas;
>
> 3. Quanto à infração 4, Omissão de Rendimentos Recebidos no anos-calendários de 2012 a 2014:
>
> Em conluio com, pelo menos, os administradores da TV Gazeta, fraudou a Fazenda Nacional, simulando operações de mútuo, na tentativa de ocultar o fato gerador da obrigação tributária. De se ver, portanto, que, nesse sentido, esta fiscalização apurou fatos semelhantes aos apurados pelo Ministério Público Federal no Inquérito nº 3.883/DF, que culminou com oferecimento de Denúncia em face do Sr. Fernando Collor."

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 impedir o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, da ocorrência dos fatos geradores aqui discutidos, em conluio com outras pessoas, físicas e jurídicas, enquadra-se, com perfeição, nas hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Documento nato-digital

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

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

Nesse contexto, acrescente-se, ainda, que a Circular nº 3.461 de 2009, emitida pelo Banco Central, a qual consolida as regras sobre os procedimentos a serem adotados na prevenção e combate às atividades relacionadas com os crimes previstos na Lei nº 9.613, de 03/03/1998, é clara ao dispor que o sistema de registro deve permitir a identificação de depósito em espécie, saque em espécie, saque em espécie por meio de cartão pré-pago ou pedido de provisionamento para saque de valor igual ou superior a R$ 100.000,00 e que as instituições devem comunicar ao COAF as operações realizadas ou serviços prestados cujo valor seja igual ou superior a R$ 10.000,00, considerando as partes envolvidas, os valores, as formas de realização, os instrumentos utilizados ou a falta de fundamento econômico ou legal possam configurar a existência de indícios dos crimes previstos na Lei nº 9.613, de 1998, dentre outras determinações.

O sistema de registro bancário tem de identificar perfeitamente os depósitos em valor igual ou superior a R$ 100.000,00 em espécie. Por sua vez, os depósitos no valor igual ou superior a R$ 10.0000,00 também podem ser monitorados em determinadas circunstâncias. O fracionamento de depósitos revela a intenção de burlar o sistema de monitoramento e, portanto, deve ser considerado como uma prática adotada para ocultar o nome do depositante, a real origem do recursos e para evitar a comunicação da operação ao Coaf. Como se verifica do Quadro 25 constante do TVF, ocorreram reiteradamente depósitos de valores inferiores a R$ 10.000,00 em espécie no mesmo dia na conta corrente do contribuinte, o que não tem justificativa, a não ser burlar o sistema de controle financeiro estabelecido pela legislação.

No caso em tela, observe-se que o recorrente sustenta a desqualificação da multa em relação aos depósitos bancários em valores superiores a R$ 10.000,00, os quais totalizam o montante de R$ 664.135,45, conforme se verifica da planilha acostada às fls. 10.351. A partir da análise da referida planilha, verifica-se que ocorreram 11 depósitos em dinheiro em valores inferiores a R$ 100.000,00 no dia 05/12/2012, o que demonstra que, no caso, foi utilizada a mesma metodologia de fracionamento de depósitos.

De todo modo, o que deve restar claro é que, além do fato de a autoridade fiscal ter exposto sintética e minunciosamente, ao longo do TVF, as razões pelas quais entendera pela aplicação da multa qualificada, decerto que a forma de agir do contribuinte revelou a intenção de ocultar o recebimento de rendimentos tributáveis e, além do mais, ao fracionar os depósitos em

Documento nato-digital

dinheiro em valores inferiores a R$ 100.000,00, o contribuinte também buscou burlar o próprio sistema de controle financeiro.

O recorrente também alega que é equivocada a premissa de que o fracionamento dos depósitos tenha se dado a mando ou com o seu conhecimento e que este comportamento atende aos interesses de anonimato apenas de quem os faz, e não de quem os recebe. Ora, com tantos depósitos ocorrendo em sua conta corrente, muitos de forma fracionada no mesmo dia, caberia ao contribuinte um comportamento vigilante e diligente em relação a esses depósitos, identificando os autores dos créditos, bem como as razões, por meio de provas, inclusive para se munir em razão de uma eventual ação fiscal.

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

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

Documento nato-digital

> **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 ressalvar, 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

Documento nato-digital

crédito dela decorrente, nos termos do artigo 113, § 1º do Código Tributário Nacional[48]. Por outro lado, o artigo 139 do Código Tributário Nacional dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e apresenta mesma natureza[49].

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 palavra, 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.

---

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

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

Documento nato-digital

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

Documento nato-digital