



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>10882.723321/2018-99</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2101-003.190 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	LUIZ FERNANDO DE SOUZA EMEDIATO
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2014, 2015

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA. PRECLUSÃO.

A decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. REQUISITOS DO LANÇAMENTO. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. SÚMULA CARF 162.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITO BANCÁRIO. PRESUNÇÃO. 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.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Caracterizam-se como 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. Tratando-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova ao contribuinte. Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM.

Uma vez transposta a fase do lançamento fiscal, sem a comprovação da origem dos depósitos bancários, a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, somente é elidida com a comprovação, inequívoca, de que os valores depositados não são tributáveis ou que já foram submetidos à tributação do imposto de renda.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Estando comprovado nos autos a prática de omissão deliberada da base de cálculo do tributo, com o objetivo de reduzir o pagamento dos tributos devidos, torna-se cabível a aplicação da multa qualificada.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%.

O inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não julgado definitivamente, conforme o art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer o argumento de nulidade do lançamento em razão do vício na base de cálculo e o pedido de perícia; e na parte conhecida, rejeitar as preliminares e dar-lhe parcial provimento, para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%.

*Assinado Digitalmente*

**Ana Carolina da Silva Barbosa** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Mário Hermes Soares Campos** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ana Carolina da Silva Barbosa, Cleber Ferreira Nunes Leite, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Mario Hermes Soares Campos(Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Heitor de Souza Lima Junior.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 475/511) interposto por LUIZ FERNANDO DE SOUZA EMEDIATO em face do Acórdão nº. 02-93.284 (e-fls. 444/465) que julgou a Impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Em sua origem, o Auto de Infração (e-fls. 286 a 294) foi lavrado para exigência de crédito tributário relativo aos anos-calendário 2013 e 2014, exercícios 2014 e 2015, em razão da **omissão de rendimentos tributáveis oriundos da pessoa jurídica (JBS) e omissão de rendimentos baseada em depósitos bancários com origem não comprovada.**

A decisão de piso expos os fatos que levaram à autuação concluindo o seguinte:

Concluiu a autoridade lançadora baseada na afirmação da JBS de ter pago propina à EMEDIATO, no fato **da empresa não ter comprovado que prestou serviços e/ou entregou produtos a JBS e na falta de comprovação de empréstimo de recursos por parte de EMEDIATO à empresa GERAÇÃO que os supostos serviços prestados pela GERAÇÃO à JBS, teriam sido uma forma de camuflar o recebimento dos recursos financeiros enviados ilicitamente pela JBS**, tendo EMEDIATO como real destinatário, incorrendo, portanto, EMEDIATO na infração de Recebimento de Vantagens Indevidas. Os valores da base de cálculo apurada com base nas informações prestadas pela empresa GERAÇÃO estão especificados no item IV.2 do TVF.

**O contribuinte também não comprovou em sua totalidade a origem dos créditos depositados em suas contas bancárias (e/ ou não os ofereceu à tributação), no que tange os anos calendário de 2013 e 2014, incorrendo, portanto, na infração de omissão de rendimentos, presunção legal baseada em depósitos bancários com origem não comprovada, outra infração, com base de cálculo específica detalhada no Termo de Verificação Fiscal no item IV.1 A multa de ofício aplicável à infração “do recebimento de vantagens indevidas” foi duplicada em razão da**

conduta descrita no Relatório que se caracteriza como sonegação, fraude e conluio.

Foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais pelo fato de a conduta do sujeito passivo caracterizar crime contra a ordem tributária.

Devidamente cientificado do Auto de Infração em 06/11/2018 (e-fl. 307), o recorrente apresentou Impugnação (e-fls. 311/320), assim resumida pela decisão de piso:

Alega o contribuinte que parte dos créditos lançados conforme TED e Notas Fiscais em anexo, são decorrentes de serviços prestados pela empresa GERAÇÃO. A classificação destes rendimentos como rendimentos recebidos por pessoa física gera bitributação e *bis in idem*.

Em relação a estas Notas Fiscais ressalta que foram efetivadas as retenções dos tributos federais.

Alega em relação a qualificação da multa que fica ela prejudicada em função dos recolhimentos já efetuados pela empresa GERAÇÃO.

No tocante a desconsideração da devolução dos empréstimos feitos pela empresa GERAÇÃO, alega que o procedimento não se sustenta visto que apenas houve erro material na declaração de IRPF.

Salienta que estes saldos já foram comprovados com a apresentação dos livros contábeis e extratos bancários da Pessoa Física e da Pessoa Jurídica.

Alega que resta apenas a retificação de ofício das declarações para que seja considerada a informação correta com os saldos supracitados.

Pede o provimento da impugnação e anulação do Auto de Infração; retificação de ofício das declarações de imposto de renda dos dois exercícios para que seja considerada a informação correta com os saldos supracitados; se houver dúvida pede realização de prova pericial para demonstração do todo, visando a menor onerosidade ao contribuinte, garantindo a ampla defesa e o contraditório.

Em 08/05/2019 o contribuinte juntou nova documentação denominada de Parecer Jurídico (380/425).

Em 28/05/2019 o contribuinte fez nova juntada de documento. Trata-se de Petição onde informa ter apresentado Representação contra a autoridade lançadora por abuso de autoridade e eventual crime de exação.

Conforme relatado anteriormente, os autos foram a julgamento, tendo sido proferido o Acórdão nº. 02-93.284 (e-fls. 444/465), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2014, 2015

ADITAMENTO DAS ALEGAÇÕES DE DEFESA ADMINISTRATIVA. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias contados da data em que for feita a intimação da exigência e deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, não sendo admissível qualquer aditamento após esse prazo, exceto nos casos excepcionais previstos na norma.

Apresentada a primeira impugnação tempestivamente, a contribuinte exerceu o seu direito de defesa, não podendo voltar a fazê-lo devido a ocorrência da preclusão consumativa, ou seja, a consumação do ato processual contestatório.

#### DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro 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.

#### DEPÓSITO BANCÁRIO. EMPRÉSTIMO. COMPROVAÇÃO.

A alegação da existência de empréstimo realizado com terceiro, pessoa física ou jurídica, deve vir acompanhada de provas inequívocas da natureza da operação, com a comprovação de que cada depósito corresponde ao pagamento de um valor anteriormente emprestado.

#### OMISSÃO DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS RECEBIDOS POR MEIO DE PESSOAS JURÍDICAS INTERPOSTAS.

Evidenciado que o contribuinte recebeu rendimentos por intermédio de pessoa jurídica interposta e não os ofereceu à tributação nas correspondentes declarações de ajuste anual, resta confirmada a omissão de rendimentos apurada.

#### TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS AUFERIDOS EM DECORRÊNCIA DE ATOS ILÍCITOS. POSSIBILIDADE.

São tributáveis as vantagens obtidas em razão de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. A constatação de conduta dolosa do sujeito passivo autoriza a cominação da multa de ofício em sua forma qualificada.

DECADÊNCIA. Nas hipóteses em que estiver evidenciada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo de que dispõe o Fisco para efetuar o lançamento é disciplinada pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, que fixa como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Impugnação Improcedente

### Crédito Tributário Mantido

O recorrente foi cientificado do resultado do julgamento pela via postal, conforme Aviso de Recebimento (e-fls. 468) e comprovante de rastreamento (e-fl. 469), em 04/07/2019. Em 02/08/2019, foi apresentado o Recurso Voluntário (e-fls. 475/511) com os seguintes argumentos (em tópicos):

I – DA TEMPESTIVIDADE DO RECURSO

II – HISTÓRICO DO CASO

III – PRELIMINARES

III.1 - INEXISTÊNCIA DE PRECLUSÃO CONSUMATIVA – CERCEAMENTO DE DEFESA

III.2 - INEXISTÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL E MOTIVAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO

III. 3 – DA PARCIALIDADE DO AGENTE AUTUANTE E RATIFICADA PELA DECISÃO SINGULAR

IV. – NULIDADE DO LANÇAMENTO

IV. 1 – DOS VÍCIOS NA BASE DE CÁLCULO DO AUTO DE INFRAÇÃO

V – DOS EMPRÉSTIMOS FEITOS PELO RECORRENTE À EMPRESA GERAÇÃO

VI – DA NECESSIDADE DE PERÍCIA

VII – INAPLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA

VIII – CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os autos foram enviados para julgamento pelo CARF.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora.

### 1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende parcialmente aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72. Portanto, o recurso deve ser parcialmente conhecido.

O Recurso Voluntário apresenta argumento de nulidade do lançamento em razão do vício na base de cálculo do Auto de Infração, por meio do qual alega que a autuação não considerou os valores pagos pela pessoa jurídica.

O argumento não foi apresentado em sede de Impugnação, estando, portanto, precluso.

O Recurso ainda traz novamente pedido de perícia que foi analisado pela decisão de piso e indeferido:

Em relação ao pedido do contribuinte para que fosse efetuada perícia, verifica-se que inexistem razões capazes de justificar a realização da mesma.

A realização de prova pericial é necessária quando a análise do seu objeto depende de conhecimentos técnicos especializados que contribuam para a elucidação dos fatos em discussão. A realização da prova pericial não se destina a suprir provas que o contribuinte deixou de apresentar à Fiscalização no momento da ação fiscal ou omitiu quando de sua impugnação.

A prova é destinada ao julgador e objetiva à formação de sua convicção acerca dos fatos alegados pelas partes. Portanto, a perícia deve ser deferida em casos complexos, quando as provas convencionais não forem suficientes ou porque imprescindível o conhecimento de um expert sobre a matéria questionada, o que não se revela no pedido do contribuinte.

Além disso, o pedido de perícia efetuado pelo contribuinte não preenche os requisitos fixados pelo inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, a seguir transcritos:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)IV – as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, endereço e qualificação profissional de seu perito;

§1º. Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.” Então, por não atender os requisitos fixados pelos dispositivos acima citados do Decreto nº 70.235, de 1972, considera-se não formulado o pedido de realização de perícia.

Vê-se, portanto, que o pedido de perícia foi indeferido em decisão fundamentada e o novo pedido reiterado em sede de Recurso Voluntário, agora acompanhado de quesitos e indicação de assistente técnico também não deve ser aceito, porque também deveria ter sido apresentado em sede de Impugnação, encontrando-se precluso.

Sendo assim, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer o argumento de nulidade do lançamento em razão do vício na base de cálculo e o pedido de perícia, em razão da preclusão.

## 2. Preliminares

### 2.1. Preclusão Consumativa e Cerceamento do direito de defesa

Após a apresentação tempestiva da Impugnação, o recorrente apresentou, em 08/05/2019, petição juntando Parecer Jurídico (e-fls. 382/425) e uma petição informando protocolo de Representação Fiscal, dirigida ao Secretário da Receita Federal do Brasil, a fim de apuração de abuso de autoridade e eventual cometimento de crime de exação cometidos pelo fiscal autuante, Sr. Auditor Fiscal Eduardo Pantojo Picino.

A decisão de piso não acolheu o Parecer Jurídico em aditamento à Impugnação em razão da preclusão. Com relação à segunda petição, apenas ressaltou que:

A respeito da petição protocolada em 28/05/2019, saliente-se que apenas foi juntada a capa do protocolo. O requerimento terá tramite próprio.

**Neste processo, não foi demonstrado qualquer cometimento de ato ou procedimento ilegais por parte da autoridade lançadora nem atos que implicassem em cerceamento de defesa ou do contraditório que ocasionassem a nulidade do lançamento.**

O recorrente defende que *a preclusão decorrente da dilação probatória tardia não é absoluta, devendo ser interpretada sistematicamente com as demais normas e princípios norteadores do processo administrativo tributário*. Afirma que a decisão de piso seria nula por considerar a preclusão, em razão do cerceamento do direito de defesa.

A decisão de piso assim analisou a questão:

#### **Do aditamento à impugnação**

Inicialmente deve-se analisar a juntada posterior de petição pelo contribuinte denominado de Parecer Jurídico.

Na análise do teor do documento verifica-se tratar de um aditamento às razões de impugnação visto que contesta aspectos do lançamento e a matéria tributável.

Estabelecem os artigos 15 e 16 do Decreto n.º 70.235/72 que tratam da matéria em exame:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

(...)

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta; IV - as diligências que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem.

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)(...)

Assim, o rito estabelecido na legislação vigente para o processo administrativo-fiscal é:

1. não concordando com a exigência fiscal, o autuado tem direito de apresentar sua inconformidade através da impugnação, dentro do prazo de 30 dias contados da data em que for feita a intimação da exigência, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar (art. 15 do PAF);

2. a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, ou, refira-se a fato ou direito superveniente, ou, destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos (art. 16 e § 4º do PAF);

3. dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão de primeira instância, a contribuinte, não concordando com a mesma, poderá interpor recurso voluntário.

O Processo Administrativo Fiscal expressamente veda a apresentação de impugnação depois de decorridos os trinta dias da ciência do lançamento e a jurisprudência consolidou, pacificamente, no sentido de não aceitar exceção a este prazo, exceto nas hipóteses legalmente citadas.

**No caso em tela, o interessado apresentou tempestivamente impugnação de fls. 311/320, assinada por seu advogado. Decorridos cinco meses, o contribuinte apresentou “aditivo” à sua impugnação, intempestivamente portanto,**

**desacompanhado de novos documentos, sem demonstrar as hipóteses da não apresentação anterior estampada na legislação quais sejam: impedimento por motivo de força maior, fato ou direito superveniente ou contraposição de fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.**

**Além disso, apresentada a primeira impugnação, o contribuinte já exerceu seu direito de defesa, não podendo voltar a exercê-lo. Ocorreu a preclusão consumativa, ou seja, já houve a consumação do ato processual contestatório e o direito fecha esta porta ao interessado.**

O conceito de preclusão consumativa foi bem estabelecido por Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery<sup>1</sup>:

*'Diz-se consumativa a preclusão, quando a perda da faculdade de praticar o ato processual decorre do fato de já haver ocorrido a oportunidade para tanto, isto é, de o ato já haver sido praticado e, portanto, não pode tornar a sê-lo'*

Desta forma, não deve ser dada, portanto, acolhida a pretensão do contribuinte de garantir a análise de quaisquer outras manifestações/impugnações, senão àquela primeira apresentada dentro do prazo legal de 30 (trinta) dias estabelecido pelo Decreto 70.235/72.

Entendo que a decisão de piso analisou a questão corretamente e não há razão ao recorrente. Não há cerceamento do direito de defesa pois não ficou caracterizada qualquer situação prevista para a juntada de documentos ou alegações posteriormente à Impugnação.

Rejeito, portanto, a preliminar.

## **2.2. Inexistência de Fundamentação Legal e Motivação do Ato Administrativo de Lançamento**

O recorrente defende que não teria ficado comprovado o recebimento de propina ou supostas vantagens indevidas, e que o processo tributário administrativo foi, na verdade, um processo de investigação criminal. Sustenta que o fiscal que promoveu o lançamento realizou juízo de valor e sem qualquer fundamentação ou explicitação de conduta promoveu o lançamento, cerceando o direito de defesa do Recorrente, já que este não sabe de qual conduta típica se defender.

Este argumento não foi trazido em sede de Impugnação, mas como envolve os requisitos fundamentais do ato do lançamento, considero que deve ser analisado como matéria de ordem pública.

A começar, é certo que a constituição do crédito tributário, por meio do lançamento de ofício, como atividade administrativa vinculada, exige do Fisco a observância da legislação de regência, a fim de constatar a ocorrência do fato gerador da obrigação

<sup>1</sup> in 'Código de Processo Civil Comentado e Legislação Extravagante', Ed. Revista dos Tribunais, 7ª edição, pág. 578.

correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (art. 142 do CTN). A não observância da legislação que rege o lançamento fiscal ou a falta de seus requisitos, tem como consequência a nulidade do ato administrativo, sob pena de perpetuar indevidamente cerceamento do direito de defesa.

Contudo, ao contrário do que arguido pelo recorrente, entendo que o ato administrativo de lançamento foi motivado pelo conjunto das razões de fato e de direito que carrearam à conclusão contida na acusação fiscal, à luz da legislação tributária compatível com as razões apresentadas no lançamento. O convencimento fiscal está claro, aplicando a legislação que entendeu pertinente ao presente caso e apurando o tributo devido com as demonstrações constantes no Auto de Infração.

A capitulação legal está perfeitamente detalhada no Auto de Infração, senão, vejamos:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RENDIMENTOS (JUROS E OUTROS ACRÉSCIMOS) RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, conforme relatório fiscal em anexo.

Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

Arts. 37, 38, 55, incisos XIV e XVI, 123, § 6º, e 620 do RIR/99.

Arts. 1º, 2º e 3º, § 4º, da Lei nº 7.713/88.

Art. 19, § 3º da Instrução Normativa SRF nº 84/2001.

Art. 1º, inciso VII e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2014 e 31/12/2014:

Arts. 37, 38, 55, incisos XIV e XVI, 123, § 6º, e 620 do RIR/99.

Arts. 1º, 2º e 3º, § 4º, da Lei nº 7.713/88.

Art. 19, § 3º da Instrução Normativa SRF nº 84/2001.

Art. 1º, inciso VIII e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADOS POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta(s) de depósito ou de investimento, mantida(s) em instituição(ões) financeira(s), em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme relatório fiscal em anexo.

(...)

Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

Arts. 37, 38, 83 e 849 do RIR/99 e art. 58 da Lei nº 10.637/02 combinado com o art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172/66 e art. 42 da Lei nº 9.430/96 Art. 1º, inciso VII e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2014 e 31/12/2014:

Arts. 37, 38, 83 e 849 do RIR/99 e art. 58 da Lei nº 10.637/02 combinado com o art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172/66 e art. 42 da Lei nº 9.430/96 Art. 1º, inciso VIII e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

Entendo, pois, que o lançamento em comento seguiu todos os passos para sua correta formação, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam: (a) constatação do fato gerador cominado na lei; (b) caracterização da obrigação; (c) apuração do montante da base de cálculo; (d) fixação da alíquota aplicável à espécie; (e) determinação da exação devida – valor original da obrigação; (f) definição do sujeito passivo da obrigação; e (g) lavratura do termo correspondente, acompanhado de relatório discriminativo das parcelas mensais, tudo conforme a legislação.

Pelo conjunto de documentos pertencentes ao processo e de tabelas contendo a compilação dos dados, é possível compreender perfeitamente todos os motivos, bem como identificar todos os fundamentos legais que a amparam. O lançamento foi realizado de acordo com o que dispôs a lei sobre a matéria, de modo que, se há incompatibilidade e incoerência, estas estão estabelecidas legalmente e devem ser obedecidas pela autoridade administrativa, não podendo por ela ser afastada.

A auditoria esclareceu os procedimentos utilizados, baseando-se em documentos fornecidos pela própria interessada, a partir dos quais foi caracterizada a ocorrência dos fatos geradores, de forma clara e precisa, permitindo ao interessado verificar os valores lançados e, se for o caso, contestá-los fundamentadamente.

Desta sorte, do conjunto documental que instruiu o hostilizado AI, bem como da leitura do Recurso Voluntário, emergem com clareza os motivos fáticos e jurídicos que embasaram o entendimento da Autoridade Fiscal e o ato administrativo do lançamento tributário analisado, donde se depreende que a tese erigida pelo recorrente nessa questão carece de verossimilhança.

Tendo o fiscal atuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Ante o exposto, destaco que não vislumbro qualquer nulidade na hipótese dos autos, seja do lançamento tributário a que se combate ou mesmo da decisão proferida, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa.

Assim, rejeito a preliminar levantada pelo recorrente.

### **2.3. Parcialidade do Auditor Fiscal**

Ainda em sede de preliminar, o recorrente sustenta que o agente fiscal ficou meses realizando diligências e intimando o recorrente sem informar que se tratava de fiscalização decorrente da delação realizada. Por esta razão, teria ocorrido cerceamento do direito de defesa do recorrente, que poderia ter se defendido dos fatos e das acusações desde o início e não pode fazê-lo.

Quando a este tema, entendo que se aplica a Súmula CARF nº. 162:

Súmula CARF nº 162

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Dessa forma, no curso do processo investigatório o agente fiscal pode realizar todas as diligências, buscar todos os documentos, fazer quantas intimações e solicitações achar necessárias para verificar a ocorrência do fato gerador e apurar eventuais infrações.

Rejeito, portanto, a preliminar.

## **3. Mérito**

### **3.1. Do Recebimento de Vantagens Indevidas**

O recorrente defende que não teria recebido vantagens indevidas da JBS. Porém, a fiscalização esclarece que, apesar de ter partido da delação premiada, que foi homologada pelo STF, também foram realizadas diligências para colher informações sobre eventuais serviços prestados em favor da JBS. Não ficou comprovada a prestação dos serviços que justificaria os pagamentos, como defende o recorrente.

Em sede de recurso voluntário o recorrente apenas ataca a fiscalização e tenta inovar seus argumentos, o que, como anteriormente ressaltado, não é admitido pelo Decreto nº. 70.235/72.

Dessa forma, com base no artigo 114<sup>2</sup>, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 2023), abaixo transcrito, confirmo e adoto integralmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos.

<sup>2</sup> “Art. 114. (...) §12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante: I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e”

### **Do recebimento de Vantagens Indevidas**

A respeito da reclassificação de rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física, sustenta o impugnante que há equívoco no lançamento visto que os pagamentos foram feitos a pessoa jurídica conforme TED e NOTAS FISCAIS juntadas. Desta feita, os recolhimentos de tributos já teriam sido feitos não podendo ocorrer nova tributação sob pena de bis in idem e bitributação.

Antes da análise da documentação juntada, importante salientar que o início do procedimento fiscal junto a empresa GERAÇÃO e ao contribuinte **partiu da informação prestada por Ricardo Saud, no Acordos de Colaboração Premiada firmado entre os dirigentes do grupo econômico J&F/JBS e o Ministério Público Federal, homologados pelo Supremo Tribunal Federal no âmbito da operação Lava Jato.**

**Ricardo Saud informou ter efetuado repasses de valores a título de propina, então devidas e pagas pelo referido grupo econômico ao senhor Luiz Fernando de Souza Emediato (EMEDIATO).** Revelou que EMEDIATO, na época assessor especial do **Ministro do Trabalho**, recebeu, a pedido dele próprio, não menos do que R\$ 2.800.000,00, a partir do início do ano de 2013, por meio de sua empresa Geração de Comunicação.

Ante ao indício colhido na investigação criminal e a emissão de Notas Fiscais pela empresa GERAÇÃO à JBS, a empresa GERAÇÃO foi diligenciada para a averiguação quanto a efetiva prestação de serviços.

Verificada a falta de comprovação da prestação de serviços, iniciou-se a fiscalização junto ao contribuinte para que comprovasse a prestação de serviços da empresa GERAÇÃO à JBS, o que também não restou demonstrado.

A demonstração de que a empresa teria prestados serviços à JBS, requer comprovação efetiva do que foi prestado, não bastando simples contratos e emissão de Notas Fiscais, nem mesmo contabilidade regular.

É irrelevante, neste caso, se a pessoa jurídica envolvida no esquema de corrupção, foi constituída anteriormente e foram cumpridas as formalidades legais a que estaria em tese obrigada, uma vez que a emissão de notas fiscais, a contabilização dos rendimentos, o cumprimento de obrigações fiscais acessórias e a tributação na pessoa jurídica ocorrem, em algumas situações, com o objetivo de afastar a correta tributação dos rendimentos recebidos pela pessoa física.

**Do mesmo modo que o contribuinte e a empresa GERAÇÃO foram intimadas a comprovar a prestação de serviços técnicos, a JBS também foi diligenciada e não apresentou qualquer documentação que respaldasse a alegação de que houve prestação de serviços por parte da empresa GERAÇÃO. Ao contrário, a JBS apresentou planilha com relação de fornecedores e prestadores de serviços que não tiveram em contrapartida o efetivo fornecimento ou prestação de serviços.**

**Dentre as empresas encontram-se a Geração de Comunicação Integrada, com a descrição das Nota Fiscais emitidas.**

A empresa GERAÇÃO apresentou cópia do Livro Diário e Razão, notas fiscais, contrato social e alterações e informou que a contratação com a JBS foi verbal. Em atendimento a nova intimação apresentou extratos bancários.

**Já o contribuinte quando intimado a comprovar a efetiva prestação de serviços pela JBS, informou que os documentos já haviam sido apresentados e que estudos, pareceres, memoriais, haviam sido entregues a JBS da qual solicitaria uma cópia. Contudo, cópias destes supostos documentos não foram apresentados.**

Pela descrição dos serviços contratados e valores pagos seria consequente que diversos documentos fossem produzidos durante a execução dos serviços.

Documentos tais como email com marcações de reuniões, questionamentos sobre a execução dos contratos, comprovantes de viagens e hospedagens, atas de reuniões e outros poderiam reforçar a comprovação da prestação de serviços.

**Os links informados pelo impugnante durante procedimento fiscal, como bem concluiu a autoridade fiscal, não permitem conclusão de que foram prestados pela empresa GERAÇÃO ou pelo próprio contribuinte.**

**Também não há qualquer comprovação de assessoramento ao Sr. Joesley Batista como afirmou o contribuinte seja por encontros pessoais ou mesmo acessos via online ou de participação de EMEDIATO na criação e produção de campanhas publicitárias.**

Não é razoável admitir que as receitas da pessoa jurídica sejam oriundas da prestação de serviços sem o detalhamento expresso do que fora prestado, sendo imprescindível a apresentação do contrato com a descrição precisa dos serviços, detalhamento das etapas e procedimentos a serem realizados. A apresentação de contratos com cláusulas genéricas previstas em qualquer contrato não reforçam a prestação de serviços.

**A comprovação da efetividade dos serviços prestados exige a apresentação, a título de exemplo, dos papéis de trabalhos utilizados, pesquisas e levantamentos efetuados, propostas e estudos técnicos realizados, relatórios dos serviços executados, atas de reuniões e avaliação dos resultados alcançados, de forma a que não exista dúvida de que os serviços foram efetivamente prestados e estão de acordo com as condições estipuladas no contrato firmado entre as partes.**

**A empresa GERAÇÃO faturou em serviços prestados à JBS nos anos de 2013 e 2014 o total de R\$2.686.330,56, sendo desarrazoada a alegação de que em todo esse período os serviços prestado pela empresa não tenham gerado os documentos requeridos pela fiscalização.**

A não comprovação da efetiva prestação de serviços aliada a movimentação financeira do contribuinte, transferência de recursos entre a GERAÇÃO e o contribuinte não justificados e aos fatos apontados na investigação criminal convergem para a conclusão de que as receitas de serviços se tratavam, na verdade, de um artifício para encobrir o pagamento de vantagens indevidas ao contribuinte.

Simple alegações de que os serviços técnicos foram prestados pela pessoa jurídica não produzem efeitos ante toda evidência e elementos juntados aos processos.

Da mesma forma que o Decreto nº 70.235, de 1972 estabelece a obrigatoriedade do agente do fisco em provar a ocorrência do ilícito fiscal, caput do art. 9º, também impõe ao sujeito passivo o ônus de provar o que alega, redação contida no inciso III do art. 16, sob pena de, não o fazendo, se sujeitar à infração apurada no lançamento.

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)

[...]

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)O autuante reclassificou as receitas declaradas como auferidas pela empresa GERAÇÃO em decorrência de contratos firmados com JBS, tratando-as como rendimentos auferidos pela pessoa física, diante da constatação de que os contratos foram firmados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do imposto de renda de pessoa física.

É dever do Fisco buscar a realidade material dos fatos economicamente valorados pela norma fiscal, que deverá prevalecer sobre a forma estabelecida entre as partes.

Nesse sentido, o artigo 118 do Código Tributário Nacional, que dispõe que a definição do fato gerador é interpretada abstraíndo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados.

**Compete, pois, à autoridade fiscal, com fundamento nos artigos 121, parágrafo único, inciso I, 142 e 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, afastar a interposta pessoa, identificar o real sujeito passivo, revelar o real fato gerador da obrigação tributária e constituir o crédito tributário dela decorrente, aplicando também a multa qualificada, nos moldes preconizados pela Lei nº**

**9.430, de 1996, em seu artigo 44, inciso I e § 1º, com a redação dada pela Lei n 11.488, de 15 de junho de 2007.**

**A simulação, pela sua própria definição, sempre decorre de conduta fraudulenta, já que sempre é resultado de vontade deliberada do contribuinte que, conhecendo a formalidade correta, opta pela via transversa com o único intuito de não recolher o tributo que seria devido.**

**Desde que fundamentado em elementos de prova, a autoridade lançadora pode afastar as relações jurídicas meramente formais ou artificiais, objetivando identificar o sujeito passivo da obrigação, independente de consentimento judicial para tanto.**

**O interessado não logrou comprovar na impugnação, de forma inequívoca, por meio de apresentação de documentação hábil e idônea, nem durante o curso do procedimento fiscal, a efetividade dos alegados serviços técnicos de intermediação de negócios prestados pela pessoa jurídica da qual era sócio.**

**Como resultado da prática adotada e considerando que o contribuinte não declarou ao fisco na época própria o total da remuneração recebida destas vantagens indevidas pela sua pactuação com terceiros no pagamento de propina para que adotasse, em razão da função que ocupava na época, providencias no sentido de favorecer a JBS, incidiu o contribuinte na infração de omissão de rendimentos conforme lançado.**

**Caracterizou-se, portanto, uma situação concreta no mundo dos fatos, que autoriza a aplicação da hipótese legal do artigo 43, do Código Tributário Nacional, a seguir reproduzida:**

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) Impende ressaltar que o Direito Tributário preocupa-se em saber tão somente sobre a relação econômica relativa a um determinado negócio jurídico. Ainda que a origem seja fruto de uma atividade ilícita, o tributo é devido, visto que é indiferente para a relação jurídica tributária a licitude ou não do recurso

obtido. Ocorrido o fato gerador, suas consequências tributárias se mantêm no tempo e no espaço.

Impera na tributação a regra do Pecunia Non Olet, consubstanciado pelo art. 118, I, do CTN, que ao preceituar sobre a hermenêutica, dispõe que a interpretação a ser dada à definição legal do fato gerador independe da validade jurídica dos atos praticados, inclusive de terceiros.

No mesmo sentido, também disciplinam o artigo 3º da Lei n. 7.713, de 1988 e o artigo 55 do Regulamento do Imposto de Renda, na redação vigente à época :

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

(...);

§ 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.

.....

Art.55. São também tributáveis(...);

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

(...).

Assim, no momento que surge o fato gerador previsto na lei tributária, está nascida a obrigação para com o Fisco, a qual subsiste independentemente da validade ou invalidade do ato. Uma vez ocorrido o fato gerador, no caso o pagamento da vantagem indevida, surge a obrigação tributária.

Com relação à alegação de que já foram recolhidos tributos pela pessoa jurídica, deve ser ressaltado que não cabe realizar de ofício a restituição ou compensação dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica, para fins de apuração do imposto devido e multa apurados no procedimento fiscal. As pessoas jurídicas em questão tem personalidades distintas da pessoa física do sujeito passivo e a restituição do tributo indevido ou maior que o devido, prevista no art. 165 do CTN, bem como as hipóteses de compensação previstas na legislação, seguem ritos próprios, não cabendo, pois, a essa Delegacia de Julgamento efetuar a compensação de tributos entre sujeitos passivos distintos.

Eventuais recolhimentos indevidos de tributos efetivados pela pessoa jurídica, em razão do negócio jurídico que se comprovou simulado, devem ser objeto de postulação específica por parte daquela sociedade e, portanto, não podem ser aproveitados nº processo administrativo ora tratado para compensar tributos

devidos em razão da relação jurídica dissimulada que tem por sujeito passivo o impugnante. (grifos acrescidos)

Como se vê, no presente caso, o sujeito passivo não comprovou as prestações de serviço da empresa Geração à JBS, de modo que os valores pagos pela JBS foram considerados como contabilizados indevidamente na empresa, de maneira simulada e fraudulenta, para mascarar os recebimentos a título de propina pela pessoa física, e que, em verdade, deveriam ser tributados na pessoa física.

### **3.2. Da Omissão de Rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada**

O recorrente apenas reitera os argumentos de que teria realizado empréstimos para a empresa Geração de Comunicação e que dispunha de recursos para realizar os supostos empréstimos. Alega que os recursos teriam sido levantados por meio das seguintes ações:

Domus Cia. Hipotecária – 2013 – R\$ 267.957,53

Citibank – Empréstimo para Pessoa Física – 2013 – R\$ 112.000,00

Banco Votorantim – 2013 – R\$ 21.893,69

Banco do Brasil – 2013 – R\$ 40.000,00

Venda Ações Petrobrás e Vale – 2013 – R\$ 110.857,00

Reserva própria em espécie (declarada à RFB em 2013 e 2014) – R\$ 200.000,00

Parte da distribuição de lucros das empresas em 2012, 2013-2014 – R\$ 300.000,00

Total 1.052.708,22

A infração de omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada encontra fundamento no artigo 42 da Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que dispõe:

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.

Diferentemente da Lei nº. 8.021/90, que considerava como rendimento o depósito sem origem comprovada, desde que demonstrados sinais exteriores de riqueza (comprovação da utilização dos valores depositados como renda consumida), a Lei nº. 9.430/96 exige apenas que os depósitos deixem de ser comprovados por meio de documentos hábeis e idôneos para que estes sejam considerados hipótese de incidência tributária, independentemente da existência de acréscimo patrimonial.

Por meio do referido dispositivo, a existência de depósitos bancários sem comprovação da origem, após a regular intimação do sujeito passivo, passou a constituir hipótese legal de omissão de rendimentos e/ou de receita.

Assim, uma vez intimado o contribuinte para comprovar a origem dos rendimentos, se não forem trazidos para a fiscalização documentos hábeis e idôneos que comprovem a origem dos depósitos, poderá a Fiscalização constituir o Auto de Infração, considerando os rendimentos presumidamente auferidos.

Trata-se de presunção relativa, ou seja, admite-se que o contribuinte apresente provas que demonstrem que tais rendimentos não deveriam ser tributados, invertendo o ônus da prova. Ou seja, a presunção em favor da Fiscalização transfere ao contribuinte o ônus de comprovar que os valores depositados em suas contas bancárias têm uma justificativa e não são decorrentes de receitas ou rendimentos omitidos da tributação. Sobre o dispositivo em questão, transcrevo trechos elucidativos do voto do Conselheiro Matheus Soares Leite, no Acórdão nº. 2401-009.827:

Com efeito, a regra do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, presume a existência de rendimento tributável, invertendo-se, por conseguinte, o ônus da prova para que o contribuinte comprove a origem dos valores depositados a fim de que seja refutada a presunção legalmente estabelecida.

Trata-se, assim, de presunção relativa que admite prova em contrário, cabendo ao sujeito passivo trazer os elementos probatórios inequívocos que permita a identificação da origem dos recursos, a fim de ilidir a presunção de que se trata de renda omitida.

É importante salientar que, quando o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 determina que o depósito bancário não comprovado caracteriza omissão de receita, não se está tributando o depósito bancário, e sim o rendimento presumivelmente auferido, ou seja, a disponibilidade econômica a que se refere o art. 43 do CTN.

Nessa linha de raciocínio, verifica-se que os depósitos bancários são apenas os sinais de exteriorização, pelos quais se manifesta a omissão de rendimentos objeto de tributação.

Os depósitos bancários se apresentam, num primeiro momento, como simples indício da existência de omissão de rendimentos. Entretanto, esse indício se transforma na prova da omissão de rendimentos, quando o (s) titular(es) das contas bancárias, tendo a oportunidade de comprovar a origem dos recursos aplicados em tais depósitos, se nega a fazê-lo, ou não o faz satisfatoriamente.

É importante destacar que não há necessidade de o Fisco comprovar o consumo da renda relativa à referida presunção, conforme entendimento já pacificado no âmbito do CARF, por meio do enunciado da Súmula nº 26:

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.

Assim, por definição legal, a omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à 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 constitui-se em fato gerador do imposto de renda, nos termos do disposto no artigo 43 da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

A propósito, o Supremo Tribunal Federal já definiu a questão em sede de Repercussão Geral no RE nº 855.649, e consolidou a tese no sentido de que o artigo 42, da Lei nº 9.430/96 é constitucional (Tema 842). Dessa forma, foi reconhecida a constitucionalidade da incidência tributária sobre os valores depositados em conta mantida junto a instituição financeira, cuja origem não for comprovada pelo titular — pessoa física ou jurídica —, desde que ele seja intimado para tanto (aspecto observado no caso concreto), em face da previsão contida no art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

No mérito, sustenta, o recorrente, que os depósitos listados tiveram origem em Contratos de Mútuo verbais. Contudo, não foram comprovados sequer o retorno dos valores ou registro contábil pela empresa.

A lei não exige formalidade especial para o contrato de mútuo. Porém, tratando-se de matéria de prova, **os ônus de demonstrar de maneira convincente a existência do mútuo pertence a quem alega tal fato, no caso o recorrente.** É o que dispõe o art. 373 do CPC:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

**I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;**

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. (grifos acrescidos)

Sobre o contrato de mútuo, assim dispõe do Código Civil:

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.

(...)

Art. 590. O mutuante pode exigir garantia da restituição, se antes do vencimento o mutuário sofrer notória mudança em sua situação econômica.

Art. 591. Destinando-se o mútuo a fins econômicos, presumem-se devidos juros, os quais, sob pena de redução, não poderão exceder a taxa a que se refere o art. 406, permitida a capitalização anual.

Conforme a jurisprudência do CARF<sup>3</sup>, para a comprovação dos empréstimos é imprescindível que alguns requisitos sejam cumpridos:

<sup>3</sup> ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DINHEIRO EM ESPÉCIE. (...) IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. COMPROVAÇÃO DE ORIGEM EMPRÉSTIMOS. A comprovação de empréstimo exige provas específicas, não bastando apenas a juntada de contratos particulares. Para essa comprovação é imprescindível que: **(1) seja apresentado o contrato de mútuo assinado pelas partes; (2) o empréstimo**

- (i) Comprovante do efetivo ingresso do numerário no patrimônio do contribuinte;
- (ii) A informação da dívida deve constar na declaração de rendimentos;
- (iii) Demonstração de que o mutuário possui recursos suficientes para respaldar o empréstimo;
- (iv) A devolução dos valores envolvidos;
- (v) Registro público para que o contrato seja oposto a terceiros (mormente quando este terceiro é a Fazenda Pública e a finalidade é a comprovação de operação sobre a qual não incide tributo).

O último requisito – o registro público do contrato – é extraído da redação do art. 221 do Código Civil, que assim dispõe:

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor, mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

A jurisprudência do CARF flexibiliza a necessidade de registro público do contrato de mútuo, quando por outros meios é possível verificar a verossimilhança das informações.

Não basta, para comprovar a origem dos valores depositados, declinar a pessoa do depositante e/ou apresentar justificativas desacompanhadas de documentação comprobatória dos fatos, eis que a comprovação a que se refere a lei deve ser entendida como a explicitação do negócio jurídico ou do fato que motivou o depósito, além, obviamente, da pessoa do depositante.

**Por comprovação de origem, aqui, há de se entender a apresentação de documentação hábil e idônea que possa identificar não só a fonte (procedência) do crédito, mas também a natureza do recebimento, a que título o beneficiário recebeu aquele valor, de modo a poder ser identificada a natureza da transação, se tributável ou não.**

---

**tenha sido informado tempestivamente na declaração do ajuste; (3) o mutuante tenha disponibilidade financeira; e (4) esteja evidenciada a transferência do numerário entre credor e devedor (tomada do empréstimo), com indicação de valor e data coincidentes como previsto no contrato firmado e o pagamento do mutuário para mutuante no vencimento do contrato.** (Acórdão nº 2401-007.231, Relator Conselheiro Cleberson Alex Friess, Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, Data da Sessão 3/12/2019) (grifos acrescidos)

CONTRATO DE MÚTUO. CONDIÇÕES DE VALIDADE. Para que seja comprovada a relação obrigacional estabelecida em um contrato de mútuo é necessário que esse contrato esteja amparado em determinadas condições que atestem a sua efetividade, dentre elas a existência de contrato escrito com definição do valor mutuado e da data da sua disponibilidade, previsão de cobrança de juros e de prazo de vencimento do mútuo e prova do pagamento dos juros e da quitação do valor do empréstimo, pelo mutuário, ao final do contrato. **Contratos meramente verbais desprovidos de elementos probatórios não possuem validade frente à administração tributária.** (...) (Acórdão nº 2202-004.891, Relator Conselheiro Cleberson Alex Friess, Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, Data da Sessão 3/12/2019) (grifos acrescidos)

Logo, ainda que não seja exigido um contrato formal de mútuo, com regras pré-estabelecidas, o registro público é requisito essencial para que o contrato seja oposto ao Fisco, **sobretudo quando as partes contratantes estão relacionadas, como no caso.**

A jurisprudência do CARF não destoa desse raciocínio:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. CONTRATOS DE MÚTUO. FORMALIDADES CONTRATUAIS. REGISTRO DO CONTRATO.

As operações de mútuo, para serem opostas ao Fisco, requerem o registro do instrumento de manifestação de vontades. **Operações de mútuo entre partes relacionadas, especialmente entre pessoa jurídica e respectivos sócios, requerem formalidades mínimas.** A ausência de cláusula de devolução do valor mutuado e a falta de comprovação do pagamento do empréstimo descaracterizam a operação de mútuo.

(...)(Acórdão nº 2301-006.006, Relator Conselheiro João Maurício Vital, Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção, Data da Sessão 11/04/2019.)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)Ano-calendário: 2013 OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CONTRATO DE MÚTUO.

As operações de mútuo, para serem opostas ao Fisco, requerem o registro do instrumento de manifestação de vontades. **Operações de mútuo entre partes relacionadas, especialmente entre pessoa jurídica e respectivos sócios, requerem formalidades mínimas.** A ausência de cláusula de devolução do valor mutuado e a falta de comprovação do pagamento do empréstimo descaracterizam a operação de mútuo.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. SIMULAÇÃO. CONTRATOS DE MÚTUO.

Ausentes os requisitos para a validade dos contratos de mútuo e evidenciada a fraude e a simulação por parte do Contribuinte e de sua empresa, **os valores podem ser considerados como rendimentos definitivos e estão sujeitos à tributação, sob pena de omissão de rendimentos.**

(...)(Acórdão nº 2402-008.256, Relatora Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira, Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, Data da Sessão 05/03/2020.)

Portanto, ao contrário do que sustenta o recorrente, operações de mútuo entre partes relacionadas, **especialmente entre pessoa jurídica e respectivos sócios**, requerem formalidades mínimas, uma vez que, havendo interesse comum em ocultar os fatos geradores da obrigação tributária, poder-se-ia facilmente simular negócios jurídicos para ludibriar a ação estatal.

Sem razão o recorrente.

#### 4. Multa Qualificada

No que diz respeito à multa de ofício, como se viu, foi aplicada na forma qualificada (150%), com fulcro no artigo 44, I da Lei n.º 9.430/1996, e o recorrente alega que não teria ficado comprovada sua conduta dolosa a ensejar a sua aplicação.

Da leitura do Relatório Fiscal, vê-se que a fiscalização indicou que o contribuinte teria, de forma deliberada, sonegado tributos. A leitura do trecho abaixo esclarece:

Qualificamos, nos termos do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14, da Lei nº 11.488/07, o percentual da multa de ofício aplicável ao tributo apurado em decorrência específica da infração “DO RECEBIMENTO DE VANTAGENS INDEVIDAS” descrita neste Relatório Fiscal, uma vez que, para a referida infração, constatamos a ocorrência da conduta prevista nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, os quais dispõem sobre o tema.

**Os fatos já fartamente descritos neste Relatório Fiscal evidenciam a tentativa de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária de fatos geradores de obrigações tributárias.** Desta forma, o sujeito passivo praticou atos que deliberada e sistematicamente demonstram a presença do DOLO, no sentido de ter a consciência e querer a conduta de sonegação, além de agir em conluio com outros contribuintes. Atentando-nos ao artigo 72 da Lei nº 4.502/64, que por si só, justifica a aplicação da multa qualificada de 150%, temos que:

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

De acordo com De Plácido e Silva, em “Vocabulário Jurídico”, Editora Forense, o vocábulo “fraudar”, derivado do latim fraudare (fazer agravo, prejudicar com fraude), além de significar usar de fraude, o que é genérico, e exprime toda a ação de falsear ou ocultar a verdade com a intenção de prejudicar ou de enganar. Possui, na técnica fiscal, o sentido de adulterar, usar de ardis para fugir ao pagamento de uma tributação.

Ao longo desta fiscalização, ficou evidente, conforme apresentado anteriormente neste documento, a ação dolosa por parte do fiscalizado EMEDIATO (e de sua empresa GERAÇÃO) na tentativa de omitir o fato gerador do tributo em questão da autoridade fazendária.

**Por meio de toda a documentação enviada a este fisco, bem como, por meio das respostas dos contribuintes, ficou evidente a tentativa, intencional, de gerar o entendimento de que a empresa GERAÇÃO era fornecedora e teria prestado serviços à JBS.**

**Ocorre que, conforme demonstrado, em nenhum momento, ficou cabalmente comprovada uma suposta prestação de serviços por parte da empresa GERAÇÃO. E que o recebimento dos recursos financeiros enviados pela JBS à**

**GERAÇÃO tratar-se-iam, em realidade, do recebimento de propina paga pela JBS à GERAÇÃO, tendo em verdade EMEDIATO como o real beneficiário.**

Diferentemente da sonegação, tem-se, segundo a doutrina, que FRAUDE é uma ação (ou omissão) que tenta mascarar um fato gerador. No caso concreto, o sujeito passivo, agindo de forma maliciosa e, mediante o uso de um ardil, conforme relatado, criou fatos supostamente concretos, os quais descaracterizariam o fato gerador, tornando-o um fato sem relevância fiscal.

De acordo com o art. 18, inc. I, do Código Penal, temos que uma conduta é dolosa "quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo".

Fica evidente para este fisco uma tentativa de EMEDIATO, viabilizada pela empresa GERAÇÃO, em modificar as características essenciais, daquilo que, em realidade, ocorreu, de modo a evitar o pagamento de tributo.

Tal intento enquadra o caso concreto no artigo 72 da Lei nº 4.502/64, motivo pelo qual, qualificamos a multa de ofício.

A decisão de piso apenas corroborou o entendimento da fiscalização:

A multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento) encontra fundamento no art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/1.996, com as alterações introduzidas pela Lei 11.488/2007, abaixo reproduzido:

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

I- de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual da multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1.964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.” Por sua vez, os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1.964, supracitados, dispõem que:

Lei nº 4.502/1.964 “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.” Para que a multa de ofício qualificada no percentual de 150% possa ser aplicada é necessário que haja descrição e incontestada comprovação da ação ou omissão dolosa, na qual fique evidente o intuito de sonegação, fraude ou conluio.

A fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença de comportamento intencional de causar dano ao Erário Público, em que a utilização de subterfúgios escamoteie a ocorrência do fato gerador ou retarde o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

No caso em exame, a multa qualificada não decorreu de simples inexatidão da Declaração de Ajuste Anual, mas sim de uma série de fatos e provas relacionados no Termo de Verificação Fiscal, que teve como fundamento também a investigação criminal.

Foi constatado pela fiscalização que EMEDIATO se valeu de uma série de artifícios ao utilizar pessoa jurídica da qual era sócio para simular prestação de serviços.

O impugnante, aproveitando-se das facilidades da condição de sócio da empresa GERAÇÃO, deu aparência de que firmou contratos para tratar de serviços de publicidade, quando os rendimentos eram a eles destinados por corresponderem a vantagens indevidas que conseguiu obter em decorrência do período em que exerceu a função de assessor do Ministro do Trabalho.

Tudo que foi acima tratado evidencia a existência de claro descompasso entre a vontade interna dos agentes e a vontade manifestada pelas operações efetivadas, o que confirma, também, o conluio no caráter simulatório dos atos adotados.

Restou caracterizado um comportamento intencional de causar dano à fazenda pública, mascarando a ocorrência do fato gerador e retardando o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária ao fazer parecer que as empresas das quais eram sócios prestavam serviços. A informalidade dos negócios entre as partes não pode eximir o contribuinte de apresentar prova da efetividade das transações. A informalidade diz respeito apenas a garantias mútuas que

deixam de ser exigidas em razão da confiança entre as partes -um empréstimo sem nota promissória, ou entre familiares, por exemplo -, mas não se pode querer aplicar a mesma informalidade ou vínculo de confiança na relação do contribuinte com a Fazenda Pública. A relação entre Fisco e contribuinte é de outra natureza: é formal e vinculada à lei.

Deve, portanto, ser mantida a qualificação das multa na infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

No tocante à multa qualificada, a redação atual, determina a aplicação desse percentual “nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 1964” Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

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 majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Para a configuração as condutas dos art. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, exige-se sempre o dolo, elemento subjetivo do tipo. **É dizer, para haver dolo não basta o agente querer o resultado, é indispensável à vontade consciente de se praticar a conduta prevista no tipo.**

No caso concreto, vejo que a qualificação está devidamente justificada pela fiscalização e reforçada pela decisão de piso. A conduta do sujeito passivo que, em conluio com a

empresa JBS e a empresa Geração levaram ao recebimento de valores destinados à pessoa física, ficou demonstrado. Ficou comprovado que a empresa Geração simulava prestação de serviços à JBS, o que nunca existiu, recebia os valores como pagamentos pelas prestações de serviço e os contabilizava, dificultando a identificação das infrações cometidas. Portanto, comprovada a simulação, atitude dolosa e o conluio que justificaram a qualificação da multa.

Contudo, cabe ajuste no valor da multa qualificada, pois, ela foi reduzida de 150% para 100%, nos casos de não verificada a reincidência do sujeito passivo.

**Nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN, a lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.**

Portanto, deve-se aplicar a retroação disposta na Lei n. 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, reduzindo o percentual da multa de ofício qualificada para 100%.

## 5. Conclusão

Ante o exposto, conheço parcialmente o Recurso Voluntário, deixando de conhecer o argumento de nulidade do lançamento em razão do vício na base de cálculo e o pedido de perícia, em razão da preclusão, e na parte conhecida, rejeito as preliminares e no mérito, dou-lhe parcial provimento, apenas para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Ana Carolina da Silva Barbosa**