



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.720329/2015-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.793 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de maio de 2024
Recorrente FABRÍCIA BOECHAT MUNIZ
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2011

MÚTUO. COMPROVAÇÃO.

A comprovação da existência do mútuo deve ser inequívoca e não comportar interpretações múltiplas.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. PRESUNÇÃO LEGAL. NECESSIDADE DE PROVAR AS ORIGENS DOS RECURSOS.

A variação patrimonial não justificada através de provas inequívocas da existência de rendimentos tributados, não tributáveis, ou tributados exclusivamente na fonte, à disposição do contribuinte dentro do período mensal de apuração está sujeita à tributação. Por força de presunção legal, cabe ao contribuinte o ônus de provar as origens dos recursos que justifiquem o acréscimo patrimonial.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO SONEGAÇÃO. SIMULAÇÃO. FRAUDE. INTUITO DOLOSO. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da Multa Qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a retroação da multa da Lei 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689/2023, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta para, ao final, complementá-lo (e-fls. 1707 e ss).

Pois bem. Em nome da contribuinte acima identificada foi lavrado o Auto de Infração juntado nas fls. 1627 e seguintes, deste processo, com apuração de imposto de renda da pessoa física, suplementar, código 2904, relativo ao ano calendário de 2010, exercício de 2011, no valor de R\$ 142.513,35, que somados os acréscimos legais, juros e multa de mora qualificada, torna a exigência no total de R\$ 413.017,94, a saber:

Imposto	R\$ 142.513,35
Juros de mora até 06/2015	R\$ 56.734,35
Multa	<u>R\$ 213.770,03</u>
Total	R\$ 413.017,94

De acordo o Relatório de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal juntado nas fls. 1628/1629, o fato gerador do imposto é a omissão de rendimento recebido de pessoa jurídica em decorrência do trabalho sem vínculo empregatício nos meses de janeiro a dezembro de 2010 e de rendimento representado por acréscimo patrimonial a descoberto apurado nos meses de novembro e dezembro 2010, a saber:

MÊS DE AQUISIÇÃO AC 2010	REND. RECEBIDO PESSOA JURÍDICA	REND. REPRES. POR ACRÉSCIMO PAT. DESC.
Janeiro	20.348,86	
Fevereiro	26.091,52	
Março	19.464,01	
Abril	28.911,73	
Maio	41.345,68	
Junho	24.292,43	
Julho	29.413,72	
Agosto	38.035,69	
Setembro	23.789,51	

Outubro	21.173,19	10.094,91
Novembro	35.979,22	10.908,36
Dezembro	218.611,90	
Total	527.457,46	21.003,27

O Termo de Constatação e Encerramento da Ação Fiscal – TCEAC -, de fls. 1606 a 1626 traz as informações abaixo resumidas.

A ação fiscal na pessoa da contribuinte, que figura como sócia das empresas Mastervix Serviços Aduaneiros Ltda., CNPJ nº 07.252.107/0001-76 e Masterimp Comércio Exterior Ltda., CNPJ nº 09.559.649/0001-11 se deu em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal nº 07.2.01.-2014-0092-0 abrangendo o período de 01.01.2010 a 31.12.2010.

Houve regular intimação do início e continuação da ação fiscal, com atendimento aos Termos de Intimação e apresentação da documentação solicitada.

Os termos de Intimação feitos à contribuinte estão nas fls. 9, 257 e 1527, destes autos, com discriminativo de todos os documentos solicitados e as respectivas respostas constam das fls. 12 e seguintes e 261 e 266 e 1529 e seguintes, que vieram acompanhadas de documentos.

Por intermédio do Termo de Início de Procedimento Fiscal – fls. 9, e seguintes, destes autos a contribuinte foi intimada a apresentar documentos. Dentre eles a comprovação do efetivo pagamento do empréstimo contraído junto a empresa MASTERVIX SERVIÇOS ADUANEIROS que conforme constou da DIRPF/2010, foi quitado em 2010, com sugestão de que a prova poderia ser feita mediante a apresentação de documento de transferência bancária e/ou cópia do cheque, e/ou do documento de depósito dos respectivos valores. No mesmo documento também foi intimada a comprovar o efetivo recebimento mediante cópia de cheque/documento de transferência bancária e extrato bancário, dos valores auferidos a título de mútuo contraído junto à empresa MASTERIMP COMÉRCIO EXTERIOR LTDA.

O Termo de Intimação – fls. 257, destes autos, intimou-se a contribuinte a apresentar os documentos contábeis relativos às duas empresas, Mastervix e Masterimp, e que também que fosse comprovado mediante documento de transferência bancária e/ou cópia de cheque, com exata correspondência de datas e valores com os lançamentos contábeis realizados, o efetivo recebimento de empréstimos e de lucros e dividendos incorridos em 2010.

Neste mesmo Termo de Intimação também houve intimação para comprovar mediante documento de transferência bancária e/ou cópia do cheque e/ou do documento de depósito, o efetivo pagamento do empréstimo contraído em anos anteriores junto a MASTERVIX SERVIÇOS ADUANEIROS e quitado em 2010, em conformidade com a DIRPF do exercício de 2011 apresentada.

Na intimação de fls. 1527, a contribuinte foi intimada a apresentar os contratos de mútuo firmados no ano de 2010, pela intimada com as empresas Masterimp Comércio Exterior Ltda., e Mastervix Serviços Aduaneiros Ltda. Em relação aos mútuos contraídos em 2010 junto a estas empresas, a intimação foi para que fossem apresentados, também, os comprovantes dos valores efetivamente pagos pela fiscalizada desde aquela data da efetivação dos contratos até a data da intimação.

Foi informado que os comprovantes requeridos deveriam evidenciar a efetiva transferência de recursos da fiscalizada para o mutuante.

Em resposta, conforme documento de fls. 1529, a contribuinte informou que não possuía contratos formalizados com estas empresas, pois à medida que estas faziam pagamentos de suas despesas pessoais, a contabilidade registrava os respectivos valores a seu débito na conta empréstimo para futura quitação. Apresenta quadro discriminativo dos valores de pagamento feito às duas empresas e junta documentos para comprovar o alegado pagamento – fls. 1534 a 1601.

A contribuinte declarou em sua DIRPF do ano calendário de 2010 como dívida e ônus real, um empréstimo feito neste mesmo ano calendário junto à Masterimp Comércio Exterior Ltda., com saldo final de R\$ 527.457,46, além do pagamento anteriormente contraído junto à outra empresa, a Mastervix Serviços Aduaneiros Ltda., no valor de R\$ 568.489,97. Também foi declarado o recebimento de Lucros e Dividendos da Mastervix, no valor de R\$ 466.426,16 e de Masterimp, R\$46.658,69.

Constatou-se da análise da documentação apresentada que grande parte da variação patrimonial da contribuinte teve lastro nos empréstimos tomados junto às pessoas jurídicas acima citadas e nos lucros auferidos em decorrência desta sociedade.

Analizando os empréstimos informados na DIRPF da fiscalizada na ficha Dívidas e Ônus Reais, constatou-se que embora a contribuinte tenha aparentemente pago integralmente o empréstimo feito junto à Mastervix, no valor de R\$466.426,16, em 2010 continuou com um saldo devedor de empréstimo quase no mesmo valor, porém junto à Masterimp, como se vê no quadro abaixo que compõe o TCEAF.

Empréstimo	Situação em 31.12.2009	Situação em 31.12.2010
Contraído com a Mastervix	568.489,97	0,00
Contraído com a Masterimp	0,00	527.457,46

De acordo com os dados constantes na DIRPF, os empréstimos ali informados como feitos em anos anteriores e no próprio ano calendário de 2010 junto à Mastervix foram pagos, e no ano de 2010 a contribuinte também contraiu empréstimo junto à Masterimp, cujo saldo em dezembro de 2010, ultrapassou R\$500.000,00.

Intimada a apresentar os contratos de mútuo firmados com as empresas, alegou que estes não existiam. Não obstante, no curso do procedimento de habilitação para operar no comércio exterior, em data anterior à prestação desta informação no curso da ação a Sra. Fabrícia Boechat Muniz, na qualidade de sócia da empresa Masterimp Comércio Exterior Ltda., apresentou à Alfândega da Receita Federal em Vitória/ES os requeridos contratos de mútuo firmados entre ela e a empresa Masterimp durante o ano calendário de 2010.

Além da contradição verificada com relação à existência dos mútuos, mais relevante é o fato de que ficou estabelecido, de forma clara e precisa nos doze contratos de mútuo apresentados à Alfândega, que o empréstimo tomado no ano de 2010 poderia ser pago até dezembro de 2013, ou seja, num prazo de 03 anos ou mais, dependendo do ano em que os mútuos foram tomados e, ainda, sem incidência de juros ou correção monetária.

Observa a autoridade lançadora que o saldo final da dívida referente aos empréstimos contraídos, considerando as duas empresas juntas, é quase o mesmo para os dois anos calendários. Ver quadro demonstrativo de fls. 1608.

Informa que empréstimo junto à Mastervix foi quase todo tomado em anos anteriores ao de 2010, que não foram abrangidos pela ação fiscal. Por esta razão somente a diferença entre o valor total pago (R\$ 674.346,16) e o saldo da dívida existente em 31.12.2009 (R\$ 568.489,97) corresponde à soma de valores tomados no curso do ano de 2010. O pagamento do mútuo foi efetuado no ano calendário de 2010, que foi objeto de fiscalização.

Diz que o fluxo financeiro das transferências bancárias utilizadas para pagamento do empréstimo à Mastervix assim ocorreu: Masterimp, da qual a contribuinte é sócia efetuou depósitos/transferência bancária para a conta corrente da pessoa física Fabrícia Boechat Muniz sob alegação de empréstimo e depois tais recursos foram transferidos da conta corrente da pessoa física da sócia para a empresa Mastervix sob a alegação de pagamento de empréstimo, com o correspondente lançamento contábil no livro razão de ambas as empresas.

No quadro de fls. 1609, abaixo transcrito, a autoridade lançadora faz um demonstrativo da forma como foi pago o empréstimo contraído junto à empresa Mastervix (R\$ 568.489,97), ou seja, por intermédio de transferências bancárias, no total de R\$ 207.920,00 e utilização de lucros distribuídos, R\$ 466.426,16.

02.12.2010	Pag. Por transf. Bancária	50.000,00
03.12.2010	Pag. Por transf. Bancária	35.520,00
06.12.2010	Pag. Por transf. Bancária	35.000,00
08.12.2010	Pag. Por transf. Bancária	39.000,00
09.12.2013	Pag. Por transf. Bancária	15.000,00
13.12.2010	Pag. Por transf. Bancária	13.000,00
27.12.2010	Pag. Por transf. Bancária	20.400,00
02.01.2011	Valor transf. Para a conta Lucro distribuído	466.426,16
Total pago		674.346,16

Diz que o montante de R\$ 466.426,16 que pagou grande parte do mútuo, corresponde ao lucro distribuído pela própria empresa Mastervix e que em vez da sócia recebê-lo, serviu para quitar o empréstimo feito junto a esta empresa. Esta operação foi contabilizada no Livro Razão apresentado à fiscalização.

Afirma que o empréstimo feito junto à Mastervix (R\$568.489,97) não tem relevância para constatação de infração “neste momento da fiscalização” porque em sua grande maioria não foi feito no ano fiscalizado e integralmente saldado em 2010.

O que a autoridade lançadora entende ser relevante é o fato de no ano de 2010 a sócia ter pagado sua dívida junto à Mastervix e ao mesmo tempo tomar mútuos mensais junto à Masterimp, os quais prevêem prazo de 03 anos para pagamento e ainda a não incidência de juros e correção monetária.

Informa que embora a contribuinte tenha contraído empréstimo no valor de R\$ 527.457,46 junto à Masterimp, empresa da qual é sócia, esta empresa não apresenta capacidade financeira para realizar empréstimos de tal monta, pois em 2010 sua receita bruta foi de menos de R\$ 44.000,00; saldo inicial em bancos de R\$ 110.887,94 e final de R\$ 73.768,28; lucro

acumulado no ano imediatamente anterior de R\$ 23.900,90; prejuízo acumulado de R\$ 23.248,87 e no final do ano, lucro acumulado de R\$ 22.757,45.

Ressalta que diante destes dados que foram extraídos da DIRPJ, fica a dúvida quanto à capacidade da empresa em fazer empréstimo para a sócia no montante de R\$ 527.427,46 a ser pago num prazo de 03 anos e ainda sem juros e nem correção monetária.

Diante dos fatos constatados, os valores recebidos indevidamente a título de mútuo foram enquadrados como salários recebidos em decorrência de trabalho sem vínculo empregatício e não oferecidos à tributação.

Ressalta que o valor de R\$ 46.658,69 informado na DIRPJ da contribuinte como que recebido da empresa Masterimp a título de distribuição de lucros relativa a 2010, foi utilizado como pagamento de parte do empréstimo tomado neste mesmo exercício.

Acresce que os valores lançados a título de empréstimos tomados junto à Masterimp foram contabilizados em conta do Ativo Realizável a Longo Prazo em nome da própria sócia, e que estes valores, na verdade, correspondem a pagamentos de despesas pessoais da sócia, ora fiscalizada, tais como prestação de aquisição de imóvel, pagamento de fatura de cartão de crédito e de transferências bancárias para a conta corrente da pessoa física da sócia e de outras pessoas físicas, sem comprovação da natureza da despesa paga e nem corroborados os pagamentos com documentação hábil e idônea.

A autoridade lançadora juntou ao Auto de Infração cópias dos documentos fornecidos pela contribuinte relativos à aquisição de imóvel da empresa Canal Imóveis, discriminando os pagamentos que foram contabilizados em relação a esta compra, bem como discriminando despesas pagas, lançadas no Livro Razão - conta corrente da sócia e de documentos que evidenciam que suas despesas pessoais foram pagas pela Masterimp – fls. 1613/1615, destes autos.

A autoridade fiscal conclui, relativamente aos valores informados como empréstimos tomados junto à Masterimp, que:

- a. Foram contabilizados em conta em nome da própria sócia, na conta corrente Ativo Realizável a Longo Prazo;
- b. Os valores lançados correspondem a pagamentos de despesas pessoais da sócia, tais como pagamentos de prestação de aquisição de imóvel, faturas de cartão de crédito e de transferências bancárias para a sua conta corrente e de outras pessoas físicas;
- c. Nem todas as despesas/pagamentos foram devidamente comprovados, e a grande maioria dos repasses constituíam-se de créditos na conta bancária da sócia e pagamentos a ela feitos. Outros valores contabilizados na conta corrente da sócia constituíram-se de pagamentos feitos a pessoas físicas diversas, sem comprovação do tipo de despesa paga;
- d. A empresa não tinha capacidade financeira para fazer face a empréstimos e nem tomou empréstimo suficiente para suportar aqueles supostamente

feitos para sua sócia. Acresce que empréstimos registrado no Livro Razão foram tomados junto a bancos com incidência de juros, não havendo, assim, como aceitar que a empresa tomaria empréstimo pagando juros e emprestasse o valor sem cobrar estes mesmos juros.

- e. Os contratos de mútuos cuja existência foi negada perante a fiscalização, de fato existem porque foram entregues pela própria fiscalizada quando de seu interesse para fazer prova documental em processo de habilitação em comércio exterior, prevendo prazo de até 03 anos para pagamento sem incidência de juros e correção monetária sobre o valor emprestado.

Estes fatos comprovam que os valores alegados como tendo origem em empréstimo recebido da Masterimp que foram lançados a débito na conta corrente da pessoa física da sua sócia durante o ano calendário de 2010, se constituem em pagamentos de suas despesas pessoais e que os valores relativos às transferências bancárias feitas para a sua conta são, de fato, salários que não foram declarados ao fisco com o fim de evitar tributação sobre o seu montante, R\$ 527.457,46, que se acha discriminado mês a mês nas fls. 1617, destes autos e já acima apontado.

Referido valor foi considerado como rendimento auferido, caracterizando a infração por omissão de rendimento recebido de pessoa jurídica em decorrência de prestação de serviço sem vínculo empregatício.

Foram juntados ao Termo de Constatação cópia das faturas de cartões de créditos da contribuinte e de extrato de pagamento relativo à aquisição de imóvel.

Com relação à infração por acréscimo patrimonial a descoberto, o TCEAF informa que todos os valores recebidos pela contribuinte, inclusive o montante tributado, R\$ 527.457,46, foram computados como receita para fins de apuração do acréscimo patrimonial e as despesas pessoais como dispêndio.

Nas planilhas de fls. 1618 a 1621 foram discriminados os recursos, origens, dispêndios, aplicações e o resultado da análise feita pela autoridade lançadora para apurar o acréscimo patrimonial incorrido, que também identificou cada um dos valores computados. A identificação dos Recursos e origens está nas fls. 1622/1623 e dos dispêndios e aplicações nas fls. 1623/1624.

No confronto receitas x despesas, apurou-se insuficiência da receita para fazer face aos dispêndios realizados nos meses de outubro e novembro do ano calendário de 2010, nos valores de R\$ 10.094,91 para o mês de outubro, e R\$ 10.908,36 para novembro, o que foi considerado como acréscimo patrimonial a descoberto.

Sobre o valor do imposto apurado foi aplicada multa qualificada, porque segundo a autoridade lançadora houve clara intenção da contribuinte em “ludibriar o fisco”, pois, para fazer face aos seus dispêndios e pagar empréstimos feitos junto à empresa Mastervix, da qual é sócia, fez parecer ter tomado empréstimo junto a Masterimp, empresa da qual também é sócia.

Embora intimada, a contribuinte negou a existência de contratos de mútuo, mas os apresentou à Alfândega em Vitória/ES, no curso de processo de habilitação para operar no

comércio exterior na qualidade de sócia da empresa Masterimp Comércio Exterior Ltda. Neles há previsão de prazo de pagamento em três anos e sem incidência de juros e ou correção monetária.

Ocorre que a Masterimp, suposta empresa mutuante, não tinha à época capacidade financeira para suportar o alegado empréstimo.

Ficou concluído que, de fato, os valores envolvidos no empréstimo são rendimentos da contribuinte auferidos da Masterimp pelos serviços prestados aos quais se quis dar a aparência de empréstimo para fugir à tributação, deixando clara a intenção de “ludibriar o fisco”.

Foi lavrada Representação Fiscal Para Fins Penais, processo nº 15586.720332/2015-32.

As demais informações necessárias ao lançamento estão contidas no Termo de Constatação e Encerramento da Ação Fiscal.

A ciência do lançamento ocorreu 06.07.2015, pela via postal, docs. De fls. 1637/1638. Em 03.08.2015 a contribuinte apresentou sua impugnação – peça de fls. 1645 a 1656. Eis a síntese das alegações:

1. Na peça de defesa foi alegada a tempestividade de sua apresentação e feito um resumo do fato gerador do lançamento, arguindo mais o que segue de forma resumida.
2. Diz que a infração de omissão de rendimento recebido da empresa Masterimp Comércio Exterior Ltda., é incompreensível e não pode ser aceita, pois a autuada é sócia majoritária desta empresa com 98% de participação em seu capital social, considerando ter com ela vínculo total.
3. Assevera que na empresa Mastervix houve distribuição de lucro no valor de R\$ 466.426,16 e na Masterimp R\$ 46.658,69.
4. Informa que apresentou à fiscalização todos os documentos por ela solicitados durante o procedimento fiscal, descreve a situação informada na DIRPF/2011, Ficha Dívidas e Ônus Reais, relativamente aos empréstimos contraídos, como abaixo demonstrado, e que em 31.12.2010 a dívida junto Mastervix já havia sido quitada.

Descrição	Situação em 31.12.2009	Situação em 31.12.2010
Empréstimo Contraído com a Mastervix Ltda	568.489,97	0,00
Empréstimo Contraído com a Masterimp Ltda.	0,00	527.457,46

5. Diz que os contratos de mútuo firmados com a empresa Masterimp apresentados na Alfândega do Porto de Vitória/ES em 19.03.2012, visavam comprovar a capacidade financeira da empresa em processo de habilitação junto à SISCOEX e não foram aceitos, conforme termo de indeferimento que diz juntar à defesa, razão pela qual, quando intimada, não os apresentou à autoridade fiscal, por entender que sua apresentação seria inócua, fato que foi considerado como motivação para a aplicação da multa “agravada”.

6. Sobre a constatação da autoridade lançadora quanto à forma de pagamento dos empréstimos contraídos junto à Mastervix, num total de R\$ 674.346,16, que foi feito por intermédio de transferências bancárias – R\$ 207.920,00 e com utilização de lucros distribuídos pela Mastervix – R\$ 466.426,16, entende nada ter de estranho no procedimento, uma vez que as transferências bancárias foram comprovadas e os fatos devidamente registrados no Livro Diário das pessoas jurídicas envolvidas.
7. Diz que a autoridade lançadora considerou legal que a sócia efetivamente recebesse o lucro e o utilizasse para outros fins, que não quitar sua dívida, quando afirma que *“o montante de R\$ 466.426,16, utilizado para pagamento de grande parte do mútuo contraído junto à Mastervix corresponde ao lucro distribuído pela própria Mastervix. Em vez deste lucro ser efetivamente recebido pela sócia foi utilizado para saldar empréstimos tomados junto à Mastervix”*
8. Entende não haver ilegalidade em se buscar recursos em empresa da qual a contribuinte é sócia para pagar dívida contraída junto à outra empresa onde também tem participação social.
9. Discorda da afirmativa da autoridade fiscal de que os valores lançados a título de empréstimo, na verdade, correspondam a despesas da sócia pagas pela empresa Masterimp, entendendo que seria lógico o lançamento destas despesas como empréstimos da sócia para seu posterior ressarcimento à pessoa jurídica. Acresce que incorreto seria lançar as despesas particulares da sócia como despesas operacionais da empresa, o que reduziria de forma indevida a apuração do resultado da empresa com distribuição disfarçada de lucros para a sócia.
10. Sobre a afirmativa da fiscalização de que a empresa Masterimp não tinha capacidade financeira para fazer empréstimo no valor de R\$ 527.457,46, face sua situação financeira apurada durante o ano calendário de 2010, que foi receita bruta de menos de R\$ 44.000,00, saldo inicial no banco de R\$ 110.887,94 e final de R\$ 73.768,28, e lucro líquido de R\$ 22.757,45, diz que na DIPJ/2011 a receita de serviços declarada foi de R\$ 43.997,45, que de fato é menor que R\$ 44.000,00, mas que a empresa teve outras receitas operacionais no valor de R\$ 364.715,73, que não foi observado pela fiscalização.
11. Portanto, afirma, a receita bruta da empresa Masterimp no ano calendário de 2010 é na ordem de R\$ 1.009.828,95, considerando os empréstimos bancários obtidos e registrados no seu Balanço Patrimonial, que importou em R\$ 601.115,77, que basta a fazer frente aos empréstimos feitos à sócia, com os devidos registros na contabilidade da pessoa jurídica.
12. Aduz que todos os valores registrados na contabilidade da empresa como empréstimo à sócia estão respaldados em extratos bancários, o que afasta quaisquer hipóteses de operações irregulares.
13. Informa datas e valores do pagamento do empréstimo de R\$ 527.457,46 junto à Masterimp, que segundo informa importou em R\$ 540.514,46 e feito mediante transferência bancária, com lucro distribuído e com ganho de capital na alienação de imóvel – ver fls. 1651, destes autos.
14. Diz que a autuada não utilizou despesas pessoais como dedução em sua declaração de ajuste; que consta do Balanço de 31.12.2010 empréstimo a pagar

no valor de R\$ 601.115,77, que se mostra suficiente a que a empresa fizesse empréstimo a seu sócio.

15. Volta a afirmar a razão da não apresentação dos contratos de mútuos quando intimada, acrescentando que foram eles juntados aos autos pela autoridade fiscal, permitindo sua análise “para constatar se há tanta ilegalidade nos mesmos”.
16. Diz que há equívoco da auditoria ao transformar empréstimos em salários, porque afirmou nos autos que os valores recebidos decorriam do recebimento de salários sem vínculo empregatícios quando salário pressupõe vínculo, além de que sócio somente recebe pro labore ou lucro.
17. Sobre a infração por acréscimo patrimonial a descoberto se defende alegando a inexistência deste acréscimo.
18. Acresce que foi considerado como Aplicação o deságio de 90% da aquisição de dívida da pessoa jurídica junto ao BANDES – Banco de Desenvolvimento do Estado do Espírito Santo, cujo valor integral somente será devido no fim do prazo de 20 anos, pela pessoa jurídica Masterimp.
19. Relata como o BANDES realiza leilões de várias dívidas do Fundap, incentivo fiscal do ICMS-ES que tem em carteira, como forma de realimentar o capital de giro para novos financiamentos e diz que desconsiderando o erro de interpretação da autoridade lançadora quanto à operação Fundap, verifica-se que em nenhum dos meses de 2010 foi apurado acréscimo patrimonial. Para provar sua alegação elabora a seguinte planilha:

Planilha comparativa entre VPD da Fiscalização e Superávit da Impugnação

Meses	VPD Auto	Planilha anexa	Superávit Recurso
Outubro/2010	(10.094,91)	311.020,93	300.926,02
Novembro/2010	(10.908,36)	357.827,13	346.917,77

20. Para se defender da multa aplicada, que diz ser na modalidade agravada, cita o artigo 44, inciso I e § parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, afirmando que, para que a multa de 75% possa ter o seu percentual duplicado, é necessário que se dê a ocorrência prevista nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que transcreve.
21. Com fundamento nos dispositivos legais citados, afirma que da leitura do Termo de Constatação e Encerramento Fiscal e de sua análise não se vislumbra a ocorrência de nenhum fato que demonstre a “omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir seu pagamento.”
22. Reafirma que atendeu a todas as solicitações que lhe foram dirigidas durante o procedimento fiscal; que todas as transações financeiras estavam registradas nos livros contábeis da pessoa jurídica, o que foi levado ao conhecimento da fiscalização e que todos os impostos devidos à União no ano de 2010, foram recolhidos.

23. Requer, ao final a procedência da impugnação e improcedência das infrações apuradas no Auto de infração, face aos argumentos e documentos apresentados.
24. Junta documentos à defesa – fls. 1657 a 1701.

Em seguida, foi proferido julgamento pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 1707 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2011

OMISSÃO DE RENDIMENTO RECEBIDO DE PESSOA JURÍDICA. OCORRÊNCIA.

Ausente nos autos as provas de que o rendimento tributado não tem a natureza de tributável, que não fora auferido pelo sujeito passivo, ou que na forma da lei já fora oferecido à tributação, fica mantida a infração por omissão de rendimento e o lançamento do respectivo imposto.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

MULTA AGRAVADA. CABIMENTO.

A multa de 75% do lançamento de ofício é dobrada nos casos de ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 1727 e ss), repisando os argumentos tecidos em sua impugnação, no seguinte sentido:

1. Restou provado nos autos, tanto a efetiva entrega, por parte da pessoa jurídica MASTERIMP, dos valores mutuados, bem como o seu efetivo pagamento;
2. Ficou comprovado a inexistência dos Acréscimos Patrimoniais nos meses de Outubro e Novembro de 2010;
3. Da análise de todos os procedimentos e documentos constantes dos autos, fica mais que evidente que não houve, por parte da contribuinte, nenhum procedimento que pudesse ser caracterizado como crimes previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei no 4.502/1964.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Mérito.

Conforme narrado, o auto de infração é decorrente da apuração de **(i) omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica**, decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício, nos meses de janeiro a dezembro de 2010, bem como **(ii) omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto**, ou seja, excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva, nos meses de novembro e dezembro de 2010.

Ao que se passa a analisar.

2.1. Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

Segundo a fiscalização, os valores recebidos pelo sujeito passivo, junto à Masterimp, no ano-calendário de 2010, seriam rendimentos do contribuinte auferidos pelos serviços prestados, aos quais se pretendeu dar a aparência de empréstimo para fugir à tributação, deixando clara a intenção de “ludibriar o fisco”, sendo assim, tributados como tal.

A autoridade fiscal conclui, relativamente aos valores informados como empréstimos tomados junto à Masterimp, que:

- (a) Foram contabilizados em conta em nome da própria sócia, na conta corrente Ativo Realizável a Longo Prazo;
- (b) Os valores lançados correspondem a pagamentos de despesas pessoais da sócia, tais como pagamentos de prestação de aquisição de imóvel, faturas de cartão de crédito e de transferências bancárias para a sua conta corrente e de outras pessoas físicas;
- (c) Nem todas as despesas/pagamentos foram devidamente comprovados, e a grande maioria dos repasses constituíam-se de créditos na conta bancária da sócia e pagamentos a ela feitos. Outros valores contabilizados na conta corrente da sócia constituíram-se de pagamentos feitos a pessoas físicas diversas, sem comprovação do tipo de despesa paga;
- (d) A empresa não tinha capacidade financeira para fazer face a empréstimos e nem tomou empréstimo suficiente para suportar aqueles supostamente feitos para sua sócia. Acresce que os empréstimos registrados no Livro Razão foram tomados junto a

bancos com incidência de juros, não havendo, assim, como aceitar que a empresa tomaria empréstimo pagando juros e emprestasse o valor sem cobrar estes mesmos juros;

- (e) Os contratos de mútuos cuja existência foi negada perante a fiscalização, de fato existem porque foram entregues pela própria fiscalizada quando de seu interesse para fazer prova documental em processo de habilitação em comércio exterior, prevendo prazo de até 03 anos para pagamento sem incidência de juros e correção monetária sobre o valor emprestado.

De acordo com a fiscalização, tais fatos comprovam que os valores alegados como tendo origem em empréstimo recebido da Masterimp que foram lançados a débito na conta corrente da pessoa física da sua sócia durante o ano calendário de 2010, se constituem em pagamentos de suas despesas pessoais e que os valores relativos às transferências bancárias feitas para a sua conta são, de fato, salários que não foram declarados ao fisco com o fim de evitar tributação sobre o seu montante, R\$ 527.457,46.

Dessa forma, referido valor foi considerado como rendimento auferido, caracterizando a infração por omissão de rendimento recebido de pessoa jurídica em decorrência de prestação de serviço sem vínculo empregatício.

Com relação à infração por omissão de rendimento a contribuinte dele se defendeu alegando que os empréstimos feitos junto à empresa Masterimp foram quitados mediante transferências bancárias, utilização de parcela de lucro distribuído e com ganho de capital na alienação de imóvel, discriminando cada valor, como consta de fls. 1651, destes autos.

Discordou também, da afirmativa da autoridade lançadora, no sentido de que a empresa Masterimp não possuía capacidade financeira para fazer empréstimos para sua sócia no valor declarado, pois a fiscalização não teria levado em conta receitas operacionais da empresa, que importaram em R\$ 364.715,73, bem como os empréstimos bancários por ela realizados, no importe de R\$ 601.115,77. Somados estes valores, afirma, teria a empresa lastro para realizar os empréstimos.

A decisão recorrida rechaçou as alegações de defesa, consignando o entendimento, segundo o qual, não foram carreados aos autos documentos que, de forma incontestes, comprovassem a ocorrência do alegado empréstimo e de seu pagamento, não havendo, por isso, como concluir contrariamente a que o valor dispendido pela empresa para pagamento de despesas pessoais de sua sócia, se constituía de remuneração, e, para fins da legislação tributária, rendimento. Assim, como este rendimento não foi oferecido à tributação, ficou mantida a infração por omissão de rendimento recebido da empresa Masterimp Comércio Exterior Ltda., no valor de R\$ 527.457,46.

Em seu Recurso Voluntário, o sujeito passivo mantém sua linha de argumentação, alegando que os empréstimos feitos pela empresa Masterimp foram quitados através de transferências bancárias, parte do lucro distribuído e ganhos de capital com a venda de um imóvel. Discordou, também, da afirmação de que a empresa não tinha capacidade financeira para conceder os empréstimos, considerando suas receitas operacionais e empréstimos bancários.

Em relação ao mérito, entendo que as razões adotadas pela decisão de piso são suficientemente claras e sólidas, não tendo a parte se desincumbido do ônus de demonstrar a fragilidade da acusação fiscal.

Pois bem. Os valores a título de empréstimo não constituem rendimentos ou acréscimo patrimonial da pessoa física, contudo, deve haver, à vista disso, a clara demonstração da natureza do fato econômico que deu origem aos recebimentos dos valores.

Assim, é essencial, para fins de comprovação do mútuo, que alguns requisitos sejam cumpridos: (i) deve haver a comprovação do efetivo ingresso do numerário no patrimônio do contribuinte; (ii) a informação da dívida deve constar na declaração de rendimentos de ambas as partes, mutuante e mutuário; (iii) deve haver a demonstração de que o mutuário possui recursos suficientes para respaldar o empréstimo; (iv) deve ser comprovado o fluxo financeiro, ou seja, além do efetivo ingresso, a devolução do numerário ao mutuante; (v) a operação deve ser legítima e não simulada, lastreada em provas inequívocas.

Após a análise dos autos, inclusive dos documentos acostados por ocasião do recurso, entendo que agiu com acerto a decisão de piso que enfrentou detalhadamente a questão, não tendo o contribuinte se desincumbido do ônus de refutar as considerações tecidas no acórdão recorrido, e que muito bem explicitaram as razões pelas quais a autoridade julgadora manteve o lançamento. Ressalta-se que o trabalho fiscal, confirmado pela decisão recorrida, destacou várias inconsistências que indicaram a descaracterização do contrato de mútuo, dentre as quais, as que chamaram a atenção deste Relator, são as seguintes:

- (i) A maioria dos repasses constituíram-se de pagamentos de despesas pessoais da sócia fiscalizada, tais como pagamento de prestação de aquisição de imóvel, cartão de crédito e de transferências bancárias para a conta corrente pessoa física e de outras pessoas físicas;
- (ii) A própria contribuinte informa à fiscalização em atendimento a termo de intimação que a empresa Masterimp pagava suas despesas pessoais e contabilizava estes valores a débito da sócia para futuro pagamento;
- (iii) Os empréstimos registrados no Livro Razão e que, segundo a recorrente, justificariam a existência de recursos suficientes para respaldar a operação, foram tomados junto a Bancos e, portanto com incidência de juros bancários, de modo que a empresa tomou empréstimos sujeitos a juros bancários para emprestar sem incidência de juros;
- (iv) Durante o procedimento fiscal a contribuinte apresentou planilha com o objetivo de demonstrar os pagamentos do empréstimo, realizado através de transferências bancárias, lucros distribuído pela Masterimp e recursos da alienação de direitos (créditos contra a empresa), totalizando o valor de R\$ 540.514,46, superior ao empréstimo contraído em 2010 de R\$ 527.457,46, não tendo sido justificada a diferença.

Essa conjuntura autoriza a concluir que o valor registrado como empréstimo na contabilidade, na verdade, representou uma despesa para a empresa autuada e que beneficiou efetivamente a sócia administradora.

A prova dos autos, a meu ver, na verdade, atesta a higidez do lançamento tributário, eis que demonstra a total confusão patrimonial da pessoa jurídica Masterimp com o sujeito passivo. A propósito, o próprio recorrente reconhece a confusão patrimonial, afirmando, inclusive, que:

[...] Todos os valores registrados na contabilidade, como empréstimos concedidos a sócia, estão nos extratos bancários da empresa, comprovando a efetiva transferência dos recursos, através de transferências e pagamentos das despesas pessoais da sócia.

(...)

A contribuinte jamais discordou de que os valores registrados como empréstimo referiam-se a transferências bancárias da conta da empresa para sua conta e a pagamento de despesas particulares dela (Fabricia).

É certo que a lei não exige formalidade especial para o contrato de mútuo, logo válida a forma verbal. Porém, tratando-se de matéria de prova, o ônus de demonstrar de maneira convincente a existência do mútuo pertence a quem alega tal fato, no caso o recorrente.

A propósito, em se tratando de operações de mútuo entre partes relacionadas, especialmente entre pessoa jurídica e respectivos sócios, é de se exigir formalidades mínimas, eis que, havendo interesse comum em ocultar os fatos geradores da obrigação tributária, poder-se-ia facilmente simular negócios jurídicos para ludibriar a ação estatal.

Entendo, portanto, que a partir das evidências carreadas aos autos, não se pode acolher como efetiva a operação de mútuo alegada, devendo se concluir que os valores creditados dizem respeito a rendimentos recebidos a título de remuneração, assim considerados como tributáveis.

Os fundamentos apontados pela fiscalização para descaracterizar a operação de mútuo, juntamente com a ausência de comprovação do fluxo financeiro a demonstrar o efetivo pagamento do empréstimo, evidenciam a simulação. Portanto, os valores recebidos, a título de empréstimo, pelo recorrente junto à empresa da qual é sócio, porque ausentes da prova de que houve a efetiva devolução de numerário à empresa mutuante, correspondem a rendimentos tributáveis em razão da existência de benefício em favor do mutuário.

Assim, não vejo reparos a se fazer na decisão de piso.

2.2. Acréscimo Patrimonial a Descoberto.

De acordo com a fiscalização, todos os valores auferidos pela fiscalizada, inclusive os que foram lançados, foram computados como receita para efeito de apuração de seu acréscimo patrimonial e, do mesmo modo, todas as suas despesas pessoais foram consideradas como dispêndio. E no confronto receitas x despesas, apurou-se insuficiência da receita para fazer face aos dispêndios realizados nos meses de outubro e novembro do ano calendário de 2010, nos valores de R\$ 10.094,91 para o mês de outubro, e R\$ 10.908,36 para novembro, o que foi considerado como acréscimo patrimonial a descoberto.

Acerca da infração por omissão de rendimento representada por acréscimo patrimonial a descoberto, o sujeito passivo alegou a inoccorrência de acréscimo patrimonial porque foi considerado como Aplicação, o deságio de 90% da aquisição de dívida da pessoa

jurídica junto ao BANDES – Banco de Desenvolvimento do Estado do Espírito Santo, cujo valor integral somente será devido no fim do prazo de 20 anos, pela pessoa jurídica Masterimp.

Para provar sua alegação, o sujeito passivo juntou aos autos a planilha de fls. 1677/1678, apontando valores relativos aos “Créditos junto empresa Leilão FUNDAP”, esclarecendo em pé de página que “Foram considerados os recursos e aplicações utilizados pela fiscalização, com exclusão dos valores: MASTERIMP- Leilão Administrativo BANDES, por se tratar de um direito com vencimento em 20 anos.”; cópia de leis relativas ao FUNDAP e da DIPJ da empresa Masterimp Comércio Exterior Ltda.

A decisão recorrida rechaçou as alegações de defesa, consignando o entendimento, segundo o qual, os documentos juntados aos autos não seriam capazes de demonstrar o alegado pelo contribuinte. O balanço patrimonial da empresa veio desacompanhado dos documentos que lhe deram suporte e também não se juntou aos autos cópia dos contratos firmados com o Banco de Desenvolvimento do Estado do Espírito Santo ou outro documento que comprovasse que o direito ao crédito apontado na planilha de fls. 177/1678, se realizaria num prazo de 20 anos, ou que demonstrasse que o valor realizado no ano calendário de 2008, de fato contemplou o alegado deságio de 90%.

Em seu Recurso Voluntário, o sujeito passivo mantém sua linha de argumentação, alegando que a inocorrência de acréscimo patrimonial, em razão do deságio de 90% na aquisição da dívida da pessoa jurídica junto ao BANDES – Banco de Desenvolvimento do Estado do Espírito Santo, e que somente será devido no final do prazo de 20 anos, pela pessoa jurídica Masterimp.

Aqui também entendo que as razões adotadas pela decisão de piso são suficientemente claras e sólidas, não tendo a parte se desincumbindo do ônus de demonstrar a fragilidade da acusação fiscal.

Pois bem. Cumpre pontuar que a legislação tributária define o acréscimo patrimonial a descoberto como fato gerador do imposto de renda, conforme CTN, art. 43, II:

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.

Sobre o tema, o artigo 3º da Lei nº 7.713 de 1988 dispõe que o imposto de renda incide sobre o rendimento bruto constituído, também, pelos acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados, *in verbis*:

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

[...]

§ 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.**

[...]

O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo **Decreto nº 9.580/2018**, reafirma que as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial não justificado são tributáveis:

Art. 47. São também tributáveis (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, **caput**, e alínea “c”, art. 8º, **caput**, e alínea “e”, e art. 10, § 1º, alíneas “a” e “c”; Lei nº 4.506, de 1964, art. 26; Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 43, § 1º; Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 24, § 2º, inciso IV, e art. 70, § 3º, inciso I):

(...)

XIII - as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva;

(...)

§ 1º Na hipótese prevista no inciso XIII do **caput**, o valor apurado será acrescido ao valor dos rendimentos tributáveis na declaração de ajuste anual e será submetido à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual de que trata o art. 79.

Destarte, é cediço que a autoridade fiscal pode exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações. Assim, para que o contribuinte não sofra a tributação do Imposto de Renda após a constatação da variação patrimonial a descoberto, necessário se faz que ele demonstre que os acréscimos patrimoniais levantados são suportados por rendimentos já tributados, isentos ou não tributáveis, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea.

A propósito, cabe destacar que o acréscimo patrimonial é uma das formas colocadas à disposição do Fisco para detectar omissão de rendimentos, edificando-se aí, uma presunção legal do tipo condicional ou relativa (*juris tantum*), que, embora estabelecida em lei, não tem caráter absoluto de verdade, impondo ao contribuinte a comprovação da origem dos rendimentos determinantes do descompasso patrimonial.

O objetivo da análise patrimonial é verificar a situação do contribuinte, pela comparação, em determinado período, dos valores que ingressaram no seu patrimônio (origens de recursos) com aqueles efetivamente saídos (aplicações de recursos); a metodologia permite detectar se houve excesso de aplicações com relação às origens de recursos, situação que somente pode ser explicada pela omissão de rendimentos por parte do contribuinte. Em outras palavras, a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto pressupõe a disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

O levantamento de acréscimo patrimonial não justificado é forma indireta de apuração de rendimentos omitidos. Neste caso, cabe à autoridade lançadora comprovar apenas a existência de rendimentos omitidos, que são revelados pelo acréscimo patrimonial não justificado.

O meio utilizado, no caso, para provar a omissão de rendimentos é a presunção que, segundo Washington de Barros Monteiro (in "Curso de Direito Civil", 6ª Edição, Saraiva, 1º vol., pág. 270), "é a ilação que se extrai de um fato conhecido para chegar à demonstração de outro desconhecido". É o meio de prova admitido em Direito Civil, consoante estabelece o art. 332 do Código de Processo Civil (Lei nº 5.869, de 11/01/1973), e é também reconhecido no Processo Administrativo Fiscal e no Direito Tributário, conforme art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, e art. 148 do CTN.

Trata-se, portanto, de presunção legal, segundo a qual, a partir do momento em que se apura um dispêndio ou uma aquisição de bem sem respaldo em rendimentos declarados ou dívidas contraídas, constata-se um aumento do patrimônio com recursos deixados à margem de tributação, ou seja, apura-se rendimento recebido e não declarado, caracterizando, assim, o acréscimo patrimonial a descoberto, o que se enquadra na previsão do art. 43 do CTN, como aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

Não foi a autoridade fiscal que presumiu a omissão de rendimentos, mas sim a lei, especificamente a Lei nº 7.713/1988, art. 3º, § 1º, tratando-se, portanto, de presunção legal. Tal presunção encontra explicação lógica no fato de que ninguém compra algo ou paga a alguém sem que tenha recursos para isso, ou os tome emprestado de terceiros.

Em se tratando de acréscimo patrimonial a referida comprovação ocorre por meio da elaboração de planilhas (fluxos de caixa), que são alimentadas com todas as origens de recurso constatadas no curso da ação fiscal e de outro lado todas as disponibilidades e dispêndios verificados no referido período. A partir daí, constatando-se que as aplicações superam as origens declaradas sucede a figura do acréscimo patrimonial a descoberto.

Provada pelo Fisco a aquisição de bens e/ou aplicações de recursos, cabe ao contribuinte a prova da origem dos recursos utilizados, uma vez que a legislação define o descompasso patrimonial como fato gerador do imposto, sem impor condições ao sujeito ativo, além da demonstração do referido desequilíbrio.

Como se verifica, a própria lei define que na ocorrência de um acréscimo patrimonial incompatível com os rendimentos declarados, presume-se a existência de aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda.

No caso dos autos, percebo que a decisão recorrida deu o "caminho das pedras" para que o contribuinte pudesse comprovar suas alegações, destacando, inclusive, a necessidade de se juntar a cópia dos contratos firmados com o Banco de Desenvolvimento do Estado do Espírito Santo ou outro documento que comprovasse que o direito ao crédito apontado se realizará num prazo de 20 anos, ou que demonstrasse que o valor realizado no ano-calendário de 2008, de fato teria contemplado o alegado deságio de 90%.

Contudo, o recorrente se limitou a reproduzir suas razões de defesa, não fazendo comprovação do nexo de causalidade entre os documentos acostados aos autos e o que se pretendia comprovar.

A tese recursal do contribuinte repete as alegações de defesa, e não contrapõe as afirmações da decisão de piso que, a meu ver, muito bem esclareceram a questão posta. Nesse

sentido, em que pese a insatisfação do recorrente, a meu ver, a decisão de piso decidiu acertadamente a controvérsia dos autos, tecendo inúmeros comentários e que sequer foram rebatidos em sede de recurso, motivo pelo qual, endosso as razões anteriormente adotadas e que são convergentes com o entendimento deste Relator:

[...] Para provar sua alegação, juntou aos autos a planilha de fls. 1677/1678, apontando valores relativos aos “Créditos junto empresa Leilão FUNDAP”, esclarecendo em pé de página que “Foram considerados os recursos e aplicações utilizados pela fiscalização, com exclusão dos valores: MASTERIMP- Leilão Administrativo BANDES, por se tratar de um direito com vencimento em 20 anos.”; cópia de leis relativas ao FUNDAP e da DIPJ da empresa Masterimp Comércio Exterior Ltda.

Referidos documentos, por si só, não são capazes de demonstrar o alegado pela contribuinte. O balanço patrimonial da empresa veio desacompanhado dos documentos que lhe deram suporte e também não se juntou aos autos cópia do contratos firmados com o Banco de Desenvolvimento do Estado do Espírito Santo ou outro documento que comprove que o direito ao crédito apontado na planilha de fls. 177/1678, se realizará num prazo de 20 anos, ou que demonstre que o valor realizado no ano calendário de 2008, de fato contemplou o alegado deságio de 90%.

Considerando que o ônus da prova cabe a quem alega e na falta de documentação hábil e idônea a comprovar que nos meses de outubro e novembro os recursos auferidos pela contribuinte foram maiores que suas despesas, fica mantida a infração por omissão de rendimento representado por acréscimo patrimonial a descoberto, nos valores apurados pela fiscalização.

As alegações do recorrente acerca da apuração do acréscimo patrimonial devem ser devidamente comprovadas, de modo que, inexistindo provas e elementos que desconstituam a fundamentação fático-jurídica sobre a qual foi efetivado o lançamento de omissão de rendimentos por acréscimo patrimonial a descoberto, deve ser mantida a exigência fiscal. Ora, em nenhum momento o recorrente conseguiu comprovar a origem dos recursos que legitimassem o acréscimo patrimonial, de modo que os valores envolvidos confirmam uma disponibilidade econômica injustificada.

Dessa forma, sem razão ao recorrente.

2.3. Multa de Ofício Qualificada de 150%.

Sobre o valor do imposto apurado foi aplicada multa qualificada, pois segundo a autoridade lançadora, houve clara intenção da contribuinte em “ludibriar o fisco”, pois, para fazer face aos seus dispêndios e pagar empréstimos feitos junto à empresa Mastervix, da qual é sócia, fez parecer ter tomado empréstimo junto a Masterimp, empresa da qual também é sócia.

Para se defender da multa aplicada, que foi no percentual de 150%, o sujeito passivo alegou que somente seria cabível a aplicação da multa prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, quando ficasse constatada a ocorrência dos fatos previstos nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 30.11.1964, independente de outras penalidades administrativas criminais cabíveis, o que não teria ocorrido no presente caso.

A decisão recorrida rechaçou a alegação de defesa, consignando o entendimento, segundo o qual, ficara comprovada a clara a intenção do sujeito passivo de, por vias transversas, deixar de oferecer rendimento tributável à tributação na forma da lei, não tendo em sua defesa

demonstrado com documentação hábil e idônea, que o valor que se pretendeu caracterizar como empréstimo, de fato se constituiria em rendimento auferido.

Em seu Recurso Voluntário, o sujeito passivo mantém sua linha de argumentação, alegando a impossibilidade de se aplicar a multa, no percentual de 150%, estribada no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, posto que não teria ocorrido, no caso, nenhuma das situações previstas nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 30.11.1964.

Aqui também entendo que não assiste razão ao recorrente.

Pois bem. Para a exasperação da multa de ofício é necessária a existência do elemento subjetivo do dolo e a demonstração de emprego de conduta tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Os fatos narrados na acusação fiscal, a meu ver, são motivos suficientes a justificar a exasperação da multa, devendo, portanto, ser mantida no percentual de 150%. Cabe destacar os seguintes excertos:

[...] 5. MULTA QUALIFICADA

A contribuinte fiscalizada para fazer face a seus dispêndios e ainda pagar empréstimos junto a empresa MASTERVIX da qual é sócia fez parecer ter tomado empréstimo junto a empresa MASTERIMP da qual também é sócia. Todavia a suposta empresa mutuante não tinha a época capacidade financeira para fazer face a tais empréstimos que ainda foram pactuados sem juros e/ou correção monetária. Na verdade tem-se que tais valores constituíram rendimentos auferidos pela fiscalizada pelos serviços prestados a empresa e dado a eles aparência de empréstimos com o fito de fugir da tributação de rendimentos auferidos pela pessoa física.

Fica clara a intenção de ludibriar o fisco, quando, mesmo após intimada, a fiscalizada negou a existência dos contratos de mútuo firmados. Tais contratos trazem a estapafúrdia cláusula de prazo de pagamento de 3 anos sem a incidência de juros e/ou correção monetária. Tais contratos só foram obtidos visto que encaminhados a esta Delegacia da Receita Federal do Brasil pela Alfândega em Vitória/ES e obtidos pela última por meio de apresentação pela própria fiscalizada em processo protocolado para habilitação em comércio exterior.

A meu ver, encontram-se presentes os requisitos para a exasperação da multa de ofício, a exigir a necessária existência do elemento subjetivo do dolo e a demonstração de emprego de conduta tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

No caso em questão, o sujeito passivo arquitetou, sem sucesso, a existência simulada de um contrato de empréstimo para ocultar o real ao adimplemento de despesas pessoais pela pessoa jurídica, em completa confusão patrimonial. Cabe observar que as operações foram travadas entre as pessoas jurídicas das quais o sujeito passivo é, inclusive, sócio administrador, possuindo efetivo controle na condução dos negócios.

Assim, entendo que restou caracterizada a situação descrita no § 1º do inciso I, do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 para a imposição da multa qualificada, pois a situação dos autos

revele que o sujeito passivo agiu, de forma intencional, visando a impedir o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador de obrigação tributária principal

Apenas cabe ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da Multa Qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de reduzir a multa de ofício aplicada ao patamar de 100%, em razão da superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da Multa Qualificada, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite