

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais****PROCESSO** 15746.722249/2021-66**ACÓRDÃO** 2102-003.425 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA**SESSÃO DE** 10 de julho de 2024**RECURSO** VOLUNTÁRIO**RECORRENTE** RENATO AUGUSTO NEVES**RECORRIDA** FAZENDA NACIONAL**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Exercício: 2017, 2018, 2019, 2020, 2021

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO PROCESSUAL DA SUA APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO.

A legislação determina a juntada da prova documental no início da fase litigiosa, considerado o momento processual oportuno, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo, admitindo-se, excepcionalmente, a sua relativização em hipóteses que justifiquem a apresentação posterior.

PROVA EXTEMPORÂNEA. APRECIÇÃO EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. POSSIBILIDADE.

É cabível a apreciação da prova documental em sede de recurso voluntário, juntada antes do acórdão de primeira instância, quando a apresentação a destempo não demonstra desprezo ao limite temporal à produção probatória, tampouco significa prejuízo para o curso normal e a duração razoável do processo, tendo os documentos a aparência de atestar a veracidade das alegações, de forma definitiva.

PROVA. APRECIÇÃO.

Na apreciação das provas, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. TRANSFERÊNCIA ENTRE CONTAS DE MESMA TITULARIDADE. EXCLUSÃO.

Para efeito de omissão de rendimentos fundada em depósitos bancários de origem não comprovada, devem ser desprezados os créditos decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física submetida ao procedimento de fiscalização.

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. FALTA DE RECOLHIMENTO MENSAL OBRIGATÓRIO.

É devida a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal 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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Restando comprovada a ocorrência de dolo por parte do contribuinte, cabível a aplicação da multa de ofício qualificada. Contudo, em função da alteração legislativa trazida pelo Art. 14 da Lei 14.689/2023, o montante desta multa restringe-se ao montante de 100% do crédito tributário apurado.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, acolher a preliminar para admitir as provas juntadas aos autos após a impugnação, não apreciadas pelo acórdão de primeira instância. Vencidos o Conselheiro José Márcio Bittes (relator) e o Conselheiro Carlos Eduardo Fagundes de Paula, que rejeitaram a preliminar. No mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário: (i) por unanimidade de votos, para reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%; e (ii) por maioria de votos, para excluir da base de cálculo do lançamento, relativamente ao ano-calendário de 2020, os depósitos bancários no montante de R\$ 2.194.226,41, nos termos do voto vencedor. Vencido o Conselheiro José Márcio Bittes (relator) que deu provimento apenas para limitar o percentual da multa. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

*Assinado Digitalmente*

José Márcio Bittes – Relator

*Assinado Digitalmente*

Cleberson Alex Friess – Presidente e Redator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: José Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, Carlos

Eduardo Avila Cabral (suplente convocado) e Cleberson Alex Friess (Presidente). Ausente o conselheiro Yendis Rodrigues Costa, substituído pelo conselheiro Carlos Eduardo Avila Cabral.

## RELATÓRIO

Trata-se de RECURSO VOLUNTÁRIO interposto em face do Acórdão 101-022.997 – 6ª TURMA/DRJ01 de 20 de março de 2020 que, por unanimidade, considerou improcedente a impugnação apresentada.

### Relatório Fiscal (fls 42/107)

Em 08/11/2021 foi lavrado auto de infração em face do contribuinte, ora RECORRENTE, depois de constatada a omissão de rendimentos e outras infrações fiscais apuradas entre 2016 e 2020.

O RECORRENTE, possui diversas clínicas especializadas em visão, importadoras, investimentos em bolsas de valores no Brasil e nos Estados Unidos, propriedades nos Estados Unidos, recursos financeiros em offshore nas Ilhas Virgens Britânicas e outros negócios. Durante o período de fiscalização, ele apresentou um crescimento patrimonial significativo, mas deixou de declarar corretamente os rendimentos recebidos, resultando em insuficiência de recolhimento de imposto de renda.

A fiscalização revelou várias infrações, incluindo omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, rendimentos de fontes no exterior, e depósitos bancários de origem não comprovada, COMO TRANSCRITO:

1. OMISSÃO DE RENDIMENTOS – ALUGUÉIS NO EXTERIOR – foram identificados valores recebidos em conta bancária nos Estados Unidos, a título de pagamento de aluguéis, não oferecidos a tributação.
2. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS (PF3) – foram identificados valores recebidos em conta corrente e não oferecidos à tributação, com origem identificada em pessoas físicas.
3. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE PESSOAS JURÍDICAS VINCULADAS (PJ4) – foram identificados valores recebidos em conta corrente e não oferecidos à tributação, com origem em empresas de propriedade do contribuinte.
4. OMISSÃO DE RENDIMENTOS – SIMULAÇÃO DE CONTRATOS DE MÚTUOS – o contribuinte realizava expressivas retiradas da empresa SAHA SERVICOS, escrituradas na contabilidade da empresa como empréstimos de mútuos. Por meio de manobras contábeis fraudulentas, os contratos de mútuos eram baixados da contabilidade sem que ocorresse a devolução do capital retirado, desfigurando a essência dos contratos de mútuos. Tal *modus operandi* repetiu-se por 5 anos, e, por via de consequência, gerou expressivos rendimentos não oferecidos à tributação, e não declarados em DIRPF.

5. DEPÓSITOS BANCÁRIO (*sic*) – foram identificados depósitos bancários lançados a crédito na conta corrente do contribuinte que, ao ser intimado, não esclareceu a natureza tributária de tais recebimentos. O crédito tributário foi constituído com base na presunção relativa constante no art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

6. MULTA 50% - insuficiência de recolhimento mensal obrigatório de IRPF (carnê - leão).

A Receita Federal identificou e expurgou lançamentos contábeis considerados fraudulentos, simulando contratos de mútuos para reduzir a tributação de seus rendimentos e aplicou, em relação a estes, multa qualificada de 150%.

As principais infrações e os valores omitidos foram detalhados mês a mês, CONFORME LEVANTAMENTOS ABAIXO, e o total do crédito tributário devido, incluindo multas, qualificada, de ofício de 75% e isolada de 50%, mais juros de mora.

### **Empréstimos**

Durante o procedimento fiscal, foi dada ao contribuinte a oportunidade de demonstrar que os empréstimos alegados junto à sua empresa, SAHA SERVIÇOS, eram legítimos. No entanto, as provas indicam fraude contábil para evitar tributação sobre os recursos financeiros recebidos.

- O contribuinte, Renato Augusto Neves, não declarou os valores devidos à SAHA SERVIÇOS nas suas DIRPF, não recolheu IOF, não devolveu os recursos há mais de 5 anos, não pagou juros e apresentou contratos fraudulentos com prazos fantasiosos.

- A empresa tinha reservas de lucros nos cinco anos auditados, indicando que os empréstimos não eram necessários.

- A resposta do contribuinte à fiscalização revelou uma compreensão equivocada das obrigações legais, alegando que, por ser sócio-administrador, não havia necessidade de cobrar juros de si mesmo, ignorando a separação entre pessoa física e jurídica.

- Contratos de mútuo entre sócios e empresas são comuns, mas geralmente envolvem pagamento de juros e recolhimento de imposto sobre esses juros, o que não ocorreu neste caso.

- A fraude fiscal foi comprovada, com rendimentos não declarados de R\$ 17.865.372,77 recebidos por Renato sem pagamento de impostos, evidenciando a gravidade da conduta.

Diante de tais circunstâncias, não se concebe que outra tenha sido a intenção do sujeito passivo que não a de ocultar do fisco a ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária principal mediante SONEGAÇÃO, FRAUDE e CONLUÍO, de modo a evitar seu pagamento, o que obriga a qualificação da penalidade.

A multa qualificada de 150% incide apenas sobre os rendimentos recebidos a título de contratos de mútuos simulados.

**Rendimentos Recebidos de Pessoas Jurídicas Vinculadas**

Renato Augusto Neves recebeu rendimentos de pessoas jurídicas vinculadas que não foram declarados para tributação. Esses rendimentos foram analisados em dois itens:

1. Recebimentos de PJ Vinculadas (Item 5.4.2 do Rel. Fiscal): multa de 75%.
2. Simulações de Contratos de Mútuos (Item 6 do Rel Fiscal): multa de 150% (multa qualificada).

Tabela de Rendimentos Recebidos (Item 5.4.2 do Rel Fiscal): Apurados mensalmente de 2016 a 2020.

Tabela de Rendimentos Recebidos (Item 6 do Rel Fiscal): - Apurados mensalmente de 2016 a 2020.

Base Legal: 1. \*\*Art. 43 da Lei Complementar nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional, Art. 51 da Lei 7.450/1985, Art. 3º da Lei 7.713/1988, Art. 36 do RIR/18 (Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018).

- Não há duplicidade ou bitributação nos recebimentos oriundos da empresa SAHA SERVIÇOS.

- Identificado um valor total de R\$ 22.228.368,76 em rendimentos não tributados recebidos por Renato Augusto Neves.

- O contribuinte não esclareceu a natureza tributária dos recebimentos nem apresentou documentos comprobatórios.

Conclusão Renato Augusto Neves recebeu rendimentos significativos de pessoas jurídicas vinculadas e simulações de contratos de mútuos que não foram oferecidos à tributação, resultando em multas e uma apuração detalhada desses valores.

**Resumo: Rendimentos Recebidos de Pessoa Física**

Foi identificado que Renato Augusto Neves recebeu valores em sua conta bancária provenientes de pessoas físicas, conforme ANEXOS 123 a 127 que divergem substancialmente dos valores: declarados na ficha "Rendimentos Recebidos de Pessoa Física/Exterior" nas DIRPF de 2016 a 2020, tais diferenças foram consideradas como . valores não oferecidos à tributação e identificados como recebidos de pessoa física, após ajustes nos saldos negativos dos meses de setembro a dezembro de 2016 e foram considerados para fins de tributação conforme o artigo 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

**RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR**

No item "4. DAS OPERAÇÕES REALIZADAS NO EXTERIOR (ANO-CALENDÁRIO 2018)" do presente TVF, apurou-se valores, recebidos em 2018, em conta bancária no exterior e não oferecidos à tributação, abrangendo o ano de 2018, e que foram considerados como RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR, conforme art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

**Resumo do Item 5.4.3: Dos Demais Recebimentos de Depósitos Bancários**

No presente item do Termo de Verificação Fiscal (TVF), foram analisados depósitos bancários não comprovados quanto à origem e natureza jurídica, abrangendo os anos de 2016 a 2020.

Os depósitos bancários cuja origem não foi comprovada pelo titular são presumidos como omissão de receita, conforme estabelecido pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96 e sua alteração pela Lei nº 9.481/97, que define limites de valores individuais e anuais para exclusão da análise.

A fiscalização aplicou expurgos sobre valores considerados irrelevantes. Considerando rendimentos declarados de pessoa física superiores aos depósitos bancários identificados em 2016, foram feitas deduções na base de cálculo.

A jurisprudência administrativa do CARF reafirma a presunção de omissão de rendimentos nos casos de depósitos não comprovados quanto à origem e natureza tributária.

O contribuinte não apresentou documentação suficiente para comprovar a origem e a natureza dos valores recebidos, totalizando R\$ 15.246.099,83 em cinco anos, que serão considerados como rendimentos tributáveis.

**Resumo da Seção 7.5 - Falta de Recolhimento do IRPF a Título de Carnê-Leão**

Esta seção trata do cálculo da insuficiência de recolhimento mensal do Imposto de Renda (IR) devido sob o regime de carnê-leão. A multa isolada por falta de recolhimento é de 50% do valor não recolhido, conforme os artigos 43 e 44, inciso II, alínea “a” da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Componentes dos Demonstrativos:

1. **\*\*Base de Cálculo Declarada:\*\*** Valores declarados na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) na ficha “Rendimentos Tributáveis Recebidos de Pessoa Física e do Exterior pelo Titular” (ANEXOS 002 a 006).
2. **\*\*Infrações:\*\*** Valores mensais totais referentes às infrações apuradas nos itens “7.2 Rendimentos Recebidos de Pessoa Física” e “7.3 Rendimentos Recebidos de Fontes no Exterior”.
3. **\*\*Deduções de Ofício:\*\*** Valor total das deduções declaradas na DIRPF.
4. **\*\*Imposto Apurado:\*\*** Valor do IR mensal obrigatório (carnê-leão) apurado no curso do procedimento fiscal:
5. **\*\*Imposto Pago:\*\*** Valores efetivamente pagos no código 0190 (IRPF - carnê-leão), conforme constatado nos sistemas informatizados da Receita Federal (ANEXO 247).

Cálculo da Multa:

- **\*\*Base de Cálculo da Multa:\*\*** Imposto Apurado–Imposto Pago

- **\*\*Valor da Multa:\*\*** Base de Cálculo da Multa × percentual de Multa (50%)

Os demonstrativos que acompanham o auto de infração calculam os valores da multa de 50% pela insuficiência de recolhimento do IRPF mensal obrigatório a título de carnê-leão.

**Impugnação (fls. 3388/3404)**

Inconformado o Sujeito Passivo apresentou impugnação em 03/12/2021, na qual em síntese alega que:

Todos os documentos foram fornecidos e que as omissões apontadas pela fiscalização são infundadas.

Muitos dos lançamentos considerados irregulares pela Receita Federal são, na verdade, distribuições de lucros, que são isentos de tributação.

Contesta a duplicidade nos lançamentos de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF).

Defende a validade dos contratos de mútuo apresentados, argumentando que são operações regulares conforme a legislação brasileira.

Contesta a multa aplicada, argumentando que é desproporcional e confiscatória, violando os princípios da razoabilidade e proporcionalidade estabelecidos pela Constituição Federal.

Finaliza pedindo pela improcedência total do Auto de Infração e, em caráter subsidiário, pede a redução das penalidades aplicadas e a exclusão dos lançamentos baseados em notas fiscais e contratos de mútuo devidamente comprovados.

**Acórdão (fls.3517/3550)**

No Acórdão recorrido consta decisão cuja ementa é transcrita a seguir:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2017, 2018, 2019, 2020, 2021

IMPUGNAÇÃO. PRAZO. DOCUMENTAÇÃO.

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.

DOCUMENTOS APRESENTADOS APÓS A IMPUGNAÇÃO. HIPÓTESES PREVISTAS.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).

OMISSÃO DE RENDIMENTOS, DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM ORIGEM COMPROVADA.

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.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS, DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM COMPROVADA SEM OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO.

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

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES PAGADORAS SITUADAS NO EXTERIOR.

Constatado que o contribuinte recebeu valores oriundos de fontes pagadoras situadas no exterior que não foram oferecidos à tributação, correto o lançamento por omissão de rendimentos.

PROVA. APRECIAÇÃO.

Na apreciação das provas, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção.

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. FALTA DE RECOLHIMENTO MENSAL OBRIGATÓRIO.

É devida a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal 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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Restando comprovada a ocorrência de dolo por parte do contribuinte, cabível a aplicação da multa de ofício qualificada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

**Recurso Voluntário (fls.3579/3608)**

Irresignado o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 28/04/2023 destacando-se os seguintes pontos:

1. Contexto e Acusações:



O recorrente é um médico oftalmologista com diversas clínicas e envolvido em várias operações financeiras, incluindo contratos de mútuo com a empresa SAHA, da qual é sócio.

A fiscalização alegou que o recorrente simulou operações de mútuo para omitir rendimentos e não conseguiu comprovar a origem de todos os depósitos em sua conta bancária.

## 2. Defesa e Argumentos:

O recorrente alega que a documentação apresentada foi suficiente para comprovar a origem dos depósitos e a legalidade das operações de mútuo.

Apresenta uma série de documentos adicionais após a impugnação inicial, que não foram considerados pela decisão recorrida.

Argumenta que a interpretação legal feita pela DRJ (Delegacia da Receita Federal de Julgamento) foi excessivamente formalista e não considerou a verdade material dos fatos.

## 3. Documentação e Provas:

O recorrente juntou documentos que comprovam a origem dos depósitos, incluindo reembolsos de despesas familiares, transferências entre contas de sua titularidade e devoluções de valores emprestados a terceiros.

Incluiu também provas da existência e operações da empresa estrangeira SETTTE, LLC, desconsiderada pela fiscalização como entidade autônoma.

## 4. Contratos de Mútuo:

Alega que os contratos de mútuo entre ele e a SAHA são legítimos, amparados por lançamentos contábeis e parcialmente cumpridos com devoluções de valores.

Refuta a acusação de que os prazos dos mútuos foram estabelecidos para burlar a fiscalização, destacando que a legislação não limita o prazo de tais contratos.

## 5. Requalificação das Operações:

Questiona a requalificação das operações como distribuição disfarçada de lucros, afirmando que a empresa possuía reservas de lucros e que a distribuição de dividendos é isenta de IRPF.

## 6. Solicitação de Revisão:

O recurso argumenta que houve erros na interpretação dos fatos e na aplicação da legislação pela DRJ, e que as provas apresentadas demonstram a legalidade e a legitimidade das operações financeiras do recorrente.

## Finaliza pedindo:

Diante do exposto, requer seja conhecido e provido o presente recurso voluntário, a fim de reformar o acórdão proferido pela DRJ, determinado o retorno dos autos à Turma a quo para exame dos documentos e argumentos a

eles relacionados que deixaram de ser considerados na decisão recorrida ou, alternativamente, com fundamento no art. 59, § 3º do Decreto 70.235/1972, para o efeito de cancelar integralmente as autuações, bem como todos os consectários legais. Quando menos, caso não se entenda pelo cancelamento total do lançamento, o que se faz para argumentar, de rigor ao menos o cancelamento parcial relativo principalmente em relação:

- (i) aos depósitos de origem comprovada;
- (ii) aos valores recebidos a título de mútuo, o que se dá tanto em caso de reconhecida a natureza de empréstimo, como em caso de sua desconsideração, já que não há rendimento tributável na situação concreta;
- (iii) à desqualificação da multa; e
- (iv) à multa isolada cuja aplicação não se pode dar concomitantemente à multa de ofício, nem após o encerramento do período de apuração.

Não houve contrarrazões da PGFN.

Eis o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **José Márcio Bittes**, Relator.

### Conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

### Preliminar

Em sede de preliminar a RECORRENTE pede a admissão das provas juntadas após a impugnação que não foram apreciadas pela DRJ em homenagem ao princípio da verdade material e ao exercício da ampla defesa.

Para a adequada avaliação desta solicitação deve-se inicialmente analisar o fundamento utilizado pela 1ª instância julgadora para rejeitar tais provas, para tanto, transcreve-se trecho do Acórdão recorrido (fls. 3533 e ss):

Em relação à petição de fls. 3.426 a 3.447, protocolada em 16/08/2022, denominada pelo Contribuinte como de “manifestação complementar à impugnação”, não será apreciada por falta de previsão legal, haja vista que a legislação determina que a impugnação deverá ser apresentada no prazo de 30 dias, contados da ciência do lançamento, conforme disposto no art. 15 do Decreto nº 70.235 de 1972:

*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.*

Acerca da apreciação de documentos apresentados intempestivamente, confira-se o disposto no art. 16 do mesmo diploma legal:

*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, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*VI - a síntese dos motivos de fato e de direito em que se fundamenta o pedido. (Vide Medida Provisória nº 75, de 2002) Rejeitada*

*§ 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. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído 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: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*

*§ 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. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*

*§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*

Assim, não tendo o Impugnante comprovado a ocorrência de uma das hipóteses previstas nas alíneas do § 4º acima reproduzido, incabível a apreciação dos documentos juntados à petição de fls. 3.426 a 3.447, posto que ocorrida após o prazo legal de 30 dias, contados da ciência do lançamento.

Contudo, a referida petição (Fl. 3426/3447) limitou-se a reforçar os argumentos já apresentados na peça impugnatória não havendo nenhum pedido expresso de apreciação de provas, muito menos quaisquer justificativa para eventual admissão extemporânea.

De fato, revisando os autos, vê-se que houve a juntada de alguns extratos bancários (fls. 3454/3516) após a impugnação, porém, não é possível admiti-los diante da ausência de pedido e justificativa expressa, além de não ser possível, nem a título de mera análise perfunctória identificar qualquer relação do juntado com os fatos alegados.

Logo, correta a decisão da DRJ em não apreciar referida manifestação, pois além de intempestiva não apresentou qualquer justificativa para a sua admissão. Acrescenta-se que no Recurso Voluntário não consta nenhum pedido expresso de admissão de novas provas, limitando-se a questionar a recusa da DRJ em apreciar o mencionado documento, juntado vários meses após a impugnação e que se revela apenas como um complemento àquela.

Portanto, nega-se a admissão de eventuais novas provas, nos mesmos termos fundamentados pela DRJ.

### **No Mérito**

Quando não há inovações por parte das partes em relação ao que foi julgado quando da apreciação da impugnação, e há concordância do relator com os fundamentos da decisão recorrida, este tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão nos termos do Art. 114, §12, I da PORTARIA MF Nº 1.634, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2023, novo regimento do CARF, o que passo a fazer:

#### **DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

No que diz respeito à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, confira-se o disposto no art. 151 do Código Tributário Nacional:

**Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:**

*I - moratória;*

*II - o depósito do seu montante integral;*

***III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;***

*IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.*

*V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)*

*VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.*

(destaquei)

Por conseguinte, o crédito tributário em questão já se encontra com sua exigibilidade suspensa, tendo em vista a apresentação da impugnação pelo Contribuinte.

#### **DA ALEGAÇÃO DE BITRIBUTAÇÃO**

O Impugnante afirma que o valor lançado no auto de infração a título de IRRF está, de fato, duplicado, tendo em vista que não conseguimos visualizar no lançamento a diferença dos valores lançados como IRRF no processo administrativo nº 15746.722.320/2021-19 em face de SAHA SERVIÇOS, bem como os mesmos lançamentos e as mesmas bases foram utilizadas para a autuação do IRRF do presente caso.

Porém, como perfeitamente esclarecido e demonstrado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 42 a 107, isso não ocorreu. Confira-se, abaixo, trecho daquele Termo que trata desse tema:

*“Prevendo eventual alegação de bitributação de Imposto de Renda, registramos que a presente fiscalização abrangeu as transferências financeiras realizadas da SAHA SERVIÇOS para RENATO AUGUSTO NEVES, a título de supostos empréstimos de mútuos, enquanto aquela fiscalização de IRRF, em desfavor de SAHA SERVIÇOS, abrangeu as transferências financeiras realizadas da empresa SAHA SERVIÇOS para os sócios e empresas dos sócios, a título de pagamento por supostas prestações de serviço. Não há transferência bancária que esteja tributada simultaneamente pelo IRPF de RENATO AUGUSTO NEVES e pelo IRRF de SAHA SERVIÇOS.”*

(destaque e grifo no original)

Como pode ser constatado pelo texto acima, os fatos apurados em ambas as fiscalizações são distintos, o que afasta qualquer hipótese de tributação em duplicidade.

**DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR**

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 42 a 107, restou comprovado pelo Fisco que o Contribuinte recebeu rendimentos de fontes situadas no exterior provenientes de aluguéis, sujeitos à tributação do IRPF, que não foram oferecidos à tributação.

O Impugnante também não comprovou que houve o recolhimento do tributo devido no exterior para que pudesse ser apreciada a possibilidade da compensação do valor recolhido com aquele devido.

Também não foram apresentadas provas ou argumentos de que tais valores não deveriam ser tributados.

Assim, nos termos do disposto no art. 53 da Instrução Normativa nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, com redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.756, de 2017, tais valores são tributáveis.

*Art. 53. Está sujeita ao pagamento mensal do imposto a pessoa física residente no País que recebe:*

*(...)*

*II - rendimentos ou quaisquer outros valores de fontes do exterior, tais como trabalho assalariado ou não assalariado, uso, exploração ou ocupação de bens móveis ou imóveis, transferidos ou não para o Brasil, lucros e dividendos;*

Diante do exposto, deve ser mantida a omissão de rendimentos apurada.

**DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA**

A omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada possui fundamento legal no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996:

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

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

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

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

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

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

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

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

*§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)*

No caso em pauta, foram lançados nessa rubrica os depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, cabendo ressaltar que todos os procedimentos legais acima reproduzidos foram observados pela autoridade lançadora, inclusive as exclusões previstas no § 3º.

Cumpra assinalar que para os depósitos que tiveram sua origem comprovada, mas que se tratam de valores sujeitos à tributação, o lançamento foi fundamentado em outros dispositivos legais, como nos casos de recebimentos de pessoas físicas e jurídicas, simulações de contratos de mútuos, nos termos do que dispõe o § 2º.

Nesse sentido, oportuno reproduzir trechos do Termo de Verificação Fiscal de fls. 42 a 107:

*“Em relação aos valores efetivamente analisados, segregamos os recebimentos financeiros em três títulos:*

- Recebimentos de pessoas físicas (PF) – R\$ 13.266.373,37;*
- Recebimentos de pessoas jurídicas (PJ) vinculadas – R\$ 61.929.595,45; e*
- Demais depósitos bancários – R\$ 16.264.927,76.*

*(...)*



*Do valor total de R\$ 16.264.927,76, que RENATO recebeu em conta corrente em lançamentos a crédito sem origem da natureza tributária identificada, expurgados todos os depósitos bancários tratados nos demais itens do presente TVF, relacionamos INDIVIDUALMENTE R\$ 16.011.831,97 nas intimações encaminhadas. Considerando o expressivo volume de lançamentos a crédito, realizamos um corte e expurgamos das intimações os recursos de menores valores.*

Para o montante de R\$ 16.011.831,97, cujos valores forem relacionados individualizadamente, o Contribuinte não logrou comprovar sua origem, razão pela qual foram objeto de lançamento.

Em sua impugnação, o Interessado também não comprovou, de forma individualizada, a origem de nenhum dos depósitos bancários que compuseram o lançamento. Limitou-se a alegar, de forma genérica, que teria efetuado tal comprovação, como trechos da impugnação abaixo reproduzidos:

*“Importante destacar que, nos documentos apresentados, está listado e identificado, o comprovante do que não foi localizado, essa identificação está como “Falta”, porém, isso não significa que o pagamento ou a transferência não existiu, mas apenas não foi localizado, visto que todos os pagamentos lançados realmente existiram.*

*A falta de localização documental se dá pelo tempo transcorrido, ou seja, dificulta a localização do comprovante em meios a todos os pagamentos lançados.*

*Nesses casos a maioria é decorrente de notas fiscais de prestação de serviço com empresas terceiras, inclusive com empresas de renome e amplamente conhecida no mercado nacional. Assim, não estando “em aberta” a nota fiscal e não existindo processo de execução com base nessa Nota é certo que a mesma foi quitada regularmente.”*

É importante destacar, que conforme esclarecido no Termo de Verificação de fls. 02 a 47, toda a documentação apresentada pelo Impugnante para fins da comprovação da origem dos depósitos bancários devidamente individualizados, sendo expurgados aqueles devidamente comprovados.

E, na impugnação, o Contribuinte não especificou quais os depósitos bancários lançados teriam sido comprovados e, mesmo assim, não teriam sido excluídos pela autoridade fiscal.

Assim, considerando que a análise realizada pela autoridade lançadora acatou a comprovação daqueles depósitos para os quais o Contribuinte efetivamente comprovou sua origem e que para os demais, que fizeram parte do lançamento, não foram apresentadas provas, ou aquelas apresentadas não foram suficientes para excluí-los da tributação.



E, tendo em vista que o Impugnante não carrearou aos autos novos documentos que pudessem alterar a análise feita pela autoridade tributária, deve ser mantida integralmente a infração.

#### **DAS OMISSÕES DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS**

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 42 a 107, foram identificados valores recebidos em conta corrente e não oferecidos à tributação, com origem identificada em pessoas físicas.

Dessa forma, em obediência ao disposto no § 2º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, tais valores foram tributados como recebidos de pessoas físicas.

Vale ressaltar que, em sua impugnação, o Contribuinte não apresentou provas de que tais verbas já teriam sido tributadas ou que não estariam alcançadas pela tributação.

Diante do exposto, deve ser mantida a omissão de rendimentos apurada.

#### **DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS**

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 42 a 107, foram identificados valores efetivamente recebidos em conta corrente de empresas de propriedade do Contribuinte e que não estão acobertados por qualquer documento instrutivo que demonstre a natureza tributária de tais recebimentos, e que não foram declarados nas DIRPF.

Foram excluídos dessa rubrica os valores recebidos e que o contribuinte tentou justificar com supostos contratos de mútuos com a empresa SAHA SERVIÇOS.

Assim, em obediência ao disposto no § 2º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, tais valores foram tributados como recebidos de pessoas jurídicas.

Insta salientar que, em sua impugnação, o Contribuinte não apresentou provas de que tais verbas já teriam sido tributadas ou que não estariam alcançadas pela tributação.

Por conseguinte, deve ser mantida a omissão de rendimentos apurada.

#### **DOS CONTRATOS DE MÚTUO**

Cabe ressaltar, inicialmente, que, ao contrário do que afirma o Impugnante, não há previsão legal para não incidência de IOF nos contratos de mútuo realizados entre pessoas físicas e jurídicas.

Embora não exista obrigatoriedade do pagamento de juros e atualização monetária sobre o dinheiro emprestado para controlada, coligada ou pessoa física que seja sócia da empresa, esse procedimento não é usual, pois acarreta prejuízo à pessoa jurídica e, por conseguinte, aos demais sócios que não foram abrangidos pela operação.

Insta salientar que o contrato de mútuo em espécie, como no presente caso, representa uma obrigação para o mutuado em devolver o dinheiro quando decorrido o prazo contratado.

Nesse sentido, para praticamente todos os contratos que a fiscalização considerou como simulados, essa devolução não ocorreu, cabendo ressaltar que, como bem observou a autoridade lançadora, a estipulação do prazo de sessenta meses para a expiração dos contratos “teve como intenção ocultar do Fisco a concretização das operações”, tendo em vista que o prazo decadencial para o lançamento ser de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador.

E, não tendo o Impugnante comprovado que os contratos foram adimplidos, correto o procedimento do Fisco em tributar os valores recebidos como “empréstimos” como rendimentos recebidos de pessoa jurídica e, portanto, sujeitos à tributação, pois não se enquadram em nenhuma hipótese de isenção ou não tributação.

É importante destacar que a infração não foi descrita como distribuição disfarçada de lucros, mas sim como rendimentos recebidos de pessoa jurídica. Ainda que a descrição da infração fosse aquela, ainda assim não se poderia alegar isenção ou não tributação, haja vista que esses benefícios fiscais somente alcançam as distribuições de lucros legalmente contabilizadas e realizadas.

Cabe transcrever trecho do Termo de Verificação Fiscal de fls. 42 a 107, que demonstra a prática reiterada e dolosa da simulação dos contratos de mútuo realizada pelo Contribuinte e pela empresa da qual era sócio, Saha Serviços.

*“Ao analisar os documentos apresentados, verifica-se que RENATO AUGUSTO NEVES não recebia apenas vantagens financeiras diretas em sua conta corrente, mas também recebeu vantagens indiretas, por exemplo, “Pagto ref. Aero Portas”, que segundo o contribuinte, teria sido “CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA”.*

*Os lançamentos a débito seriam as vantagens recebidas por RENATO AUGUSTO NEVES, e os lançamentos a crédito seriam os valores pagos por RENATO AUGUSTO NEVES referente aos empréstimos tomados. Entretanto, ao ser questionado sobre a procedência dos pagamentos dos contratos de mútuos, o contribuinte alegou ter ocorrido uma “CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA”. De certa forma, o contribuinte admite prática contábil equivocada, ao realizar a redução fraudulenta das contas contábeis que controlam os valores supostamente emprestados da empresa SAHA SERVICOS ao seu sócio administrador RENATO AUGUSTO NEVES.”*

Vale dizer que o Fisco analisou minuciosamente toda a documentação apresentada pelo Interessado, relacionada a tais contratos, sendo que não restou comprovada a realização dos mútuos, mas sim a simulação de tais operações com vista ao não pagamento do tributo devido.

Confira-se a seguir as constatações da autoridade tributária diante da apreciação da aludida documentação:

*“Em relação aos lançamentos a débito (anos de 2016, 2017, 2019 e 2020), o contribuinte apresentou diversos comprovantes de pagamentos, demonstrando que os recursos financeiros foram efetivamente emprestados ao sócio administrador RENATO AUGUTOS NEVES. Também constatamos vantagens indiretas, por exemplo, devoluções financeiras realizadas a pacientes, escrituradas como lançamentos a débito nos mútuos. O contribuinte não apresentou maiores esclarecimentos, mas sendo débitos aos contratos de mútuos apresentados por RENATO AUGUSTO NEVES, seriam valores pagos aos pacientes de RENATO pagos pela empresa SAHA SERVICOS.*

*Em relação aos lançamentos a crédito (anos de 2016, 2017, 2019 e 2020), o contribuinte apresentou diversos documentos sem qualquer relação com os contratos de mútuos, ficando evidente que os lançamentos contábeis visavam fraudar a contabilidade, reduzindo o saldo devedor das contas contábeis. O contribuinte não apresentou qualquer esclarecimento ou documentos adicionais. As únicas exceções que consideraremos como efetivas devoluções das retiradas (supostos mútuos) realizadas foram:*

- Pró-labore RENATO AUGUTO NEVES;
- Distribuição de lucros;
- Valores financeiros remetidos por RENATO AUGUSTO NEVES;

*Buscando obter um mínimo de materialidade dos supostos contratos de mútuos, por meio dos itens 25 e 26 do TIF 10 (ANEXO 204), o contribuinte foi intimado a apresentar os comprovantes de recolhimentos de IOF e os respectivos memoriais de cálculo. Em resposta (ANEXO 205), o contribuinte se resumiu a informar “Não temos documentos a acrescentar”.*

*Insistindo em relação aos supostos pagamentos indiretos realizados por RENATO para liquidar seus empréstimos junto à SAHA SERVICOS, intimamos o contribuinte SAHA SERVICOS por meio do TIF 11 (ANEXO 206), a esclarecer as inconsistências entre os contratos de mútuos apresentados em nome de RENATO AUGUSTO NEVES e as transferências financeiras relacionadas no ANEXO III do TIF 11 (ANEXO 206). O contribuinte esclareceu que “O sócio majoritário assumiu esses valores como dívida em seu nome acordado entre eles, foram valores pontuais não sendo praticado com habitualidade”. Logo, o contribuinte confirma que RENATO efetivamente assume tais vantagens em seu nome. Tais transferências, em valores de R\$ 100.000,00 (14/04/2016), R\$ 15.000,00 (19/12/2016) e R\$ 60.000,00 (19/12/2016) não são objeto da autuação por pagamento sem causa constante do processo administrativo fiscal nº 15746.722320/2021-19. Há uma harmonia entre aquele processo e a presente autuação.*

*No mesmo TIF 11 (ANEXO 206), intimamos o contribuinte a esclarecer os inúmeros lançamentos a crédito escriturados como pagamentos dos contratos de mútuos e que na intimação foram identificados como “OUTROS”. Em resposta, o contribuinte informou: “Valores lançados a crédito por terem sido pagos por conta e ordem pelo sócio Renato Augusto.”, sem apresentar qualquer documento comprobatório.*

*Assim, no âmbito do presente procedimento fiscal, solicitamos os esclarecimentos de RENATO em relação aos contratos de mútuos. Por meio do TIF 10 (ANEXO 042), encaminhamos os contratos de mútuos assinados por RENATO e que foram apresentados no âmbito da fiscalização da SAHA SERVICOS, e realizamos questionamentos sobre os comprovantes de recebimentos, comprovantes de pagamentos, e principalmente do fluxo financeiro dos contratos de mútuos, encaminhando uma planilha para que o contribuinte indicasse os RECEBIMENTOS EM EMPRÉSTIMO, os PAGAMENTOS DO PRINCIPAL e os JUROS PAGOS.*

*Em resposta (ANEXOS 049 a 059), o contribuinte não apresentou esclarecimentos ou documentação comprobatória em relação aos recebimentos/pagamentos indiretos dos contratos de mútuos, mas preencheu a planilha com o fluxo financeiro dos contratos de mútuos, e apresentou apenas dois comprovantes de pagamentos que serão considerados como efetivo pagamento dos contratos de mútuos: 1) Pagamento de R\$ 100.000,00, ocorrido em 30/10/2017; e 2) Pagamento de R\$ 1.350.000,00, ocorrido em 19/09/2018.”*

A fiscalização constatou, ainda, vícios na formalização dos citados contratos tendo em vista o Contribuinte se contradizer em respostas às intimações fiscais para apresentá-los, conforme esclarecimentos contidos no Termo de Verificação Fiscal de fls. 42 a 107, a seguir reproduzidos:

*“Assim, por meio dos itens 2 a 5 do TIF 10 (ANEXO 042), solicitamos que o contribuinte informasse as datas de assinaturas dos contratos de mútuos, os procedimentos realizados para tais assinaturas digitais, a autoridade certificadora de tais assinaturas, e os procedimentos que poderiam ser realizados para verificar a autenticidade e a integralidade de tais assinaturas em formato digital.*

*Em resposta (ANEXO 049), o contribuinte informou que “Os contratos de mútuos referentes aos anos de 2016 e 2017 foram extraviados e ajustados neste, por conta da troca de contabilidade nos períodos, ficando somente o ano de 2018 original e com assinatura física. Os anos de 2019 e 2020 tiveram sua assinatura ajustada com certificado digital em 15/07/2019”.*

*Tais esclarecimentos merecem análise detalhada, pois demonstram claramente a ação do contribuinte em tentar burlar o Fisco no curso de procedimento fiscal. Vejamos.*

*O contribuinte apresentou contratos de mútuos datados de 2016, 2017, 2019 e 2020 como se tivessem sido assinados em tais períodos com assinatura em formato digital, sem qualquer esclarecimento adicional sobre o extravio de tais documentos em 2016 e 2017. Ao ser questionado sobre a validação de tais assinaturas, o contribuinte afirmou que tais documentos foram extraviados. Ora, se os documentos foram extraviados, o contribuinte elaborou novos documentos no curso do procedimento fiscal e os apresentou como se tivessem sido assinados naquela época. Por que o contribuinte não informou na primeira intimação que tais documentos foram extraviados? Respondemos, o contribuinte possui conduta atípica de prática reiterada de sonegação fiscal.*

*Ademais, para dar maior lastro às suas afirmações, conforme todo o desenvolvimento do procedimento fiscal, sem qualquer lastro documental, o contribuinte ainda afirmou que o extravio teria ocorrido por "...conta da troca de contabilidade...". Novamente o contribuinte equivoca-se, frise-se, de forma dolosa. Durante todo o período de 2016 a 2020, a contabilidade da empresa SAHA SERVICO foi entregue pelos contadores LEONARDO NASCIMENTO ROCHA, CPF 212.881.276-34, e MARIA INES COGO DA SILVA, CPF 007.042.758-56, sócios da empresa REALIX ASSESSORIA CONTABIL E FISCAL SS, CNPJ 11.573.528/0001-76."*

Diante do exposto, não restam dúvidas de que houve simulação dos contratos de mútuo com o intuito de deixar de oferecer à tributação do IRPF os valores recebidos que nada mais são que rendimentos recebidos da pessoa jurídica SAHA sujeitos à tributação.

Cumpre assinalar que o Contribuinte não declarou em suas DIRPF os "empréstimos" supostamente contraídos junto à empresa SAHA, o que constitui mais um indício de que se tratam de operações simuladas.

O Impugnante alega que a existência de um empréstimo em que o Contribuinte é avalista no valor de 7 milhões junto ao Banco Bradesco e que, equivocadamente, a contabilidade registrou como mútuo.

De acordo com o documento anexado às fls. 3.411 a 3.418, consta a existência de uma cédula de crédito bancário no valor de R\$ 7.200.000,00 junto ao Banco Bradesco pela empresa SAHA com liberação do numerário em 27/04/2018 para ser pago em 48 parcelas com vencimento inicial em 28/05/2018 e final em 27/04/2022, sendo avalista o Contribuinte.

Sustenta que esse valor foi direcionado à empresa Saha, para compor seu fluxo de caixa e realizar suas atividades operacionais e quitação dos valores em débito. Após o equilíbrio financeiro/econômico, a empresa SAHA apenas devolveu o valor ao Dr. Renato, pois este foi quem arcou efetivamente com a operação e que pagou financeiramente as parcelas.

Ocorre que esse argumento em nada justifica a simulação do contrato de mútuo desse valor entre a empresa SAHA e o Interessado, haja vista que, embora conste a pessoa jurídica como beneficiária do crédito bancário, constam pagamentos no total de R\$ 7.000.288,52 ao Impugnante como mútuos na contabilidade da aludida empresa, que foram considerados como simulados pelo Fisco, como esclarecido anteriormente.

E o Impugnante não comprovou que devolveu esse numerário para que pudesse restar comprovada a ocorrência do mútuo ou mesmo que tenha aportado esse dinheiro ao Banco Bradesco tendo em vista sua condição de avalista da operação envolvendo a empresa SAHA.

O fato de o Contribuinte constar como avalista da operação por ele mencionada não justifica, tampouco comprova que ocorreu o mútuo, apenas atesta que a pessoa jurídica SAHA foi beneficiária de cédula de crédito bancário no valor de R\$ 7.200.000,00.

Por tais razões, não há qualquer reparo a ser feito no procedimento fiscal que considerou que os contratos de mútuos discriminados no Termo de Verificação Fiscal de fls. 42 a 107 não ocorreram, mas que houve sim recebimento dos respectivos valores pelo Contribuinte da pessoa jurídica SAHA sujeitos à tributação do IRPF.

#### **DOS VALORES DE PRO-LABORE E DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS**

O Impugnante sustenta que o pagamento do pró-labore não foi efetuado mensalmente, e o líquido a pagar a título de pró-labore foi se amortizando do valor que o sócio devia para a empresa.

Alega, ainda, que a autoridade lançadora deixou de observar que houve distribuição de lucros, comprovados em DIRPF, mas simplesmente se atentou as movimentações bancárias, e não considerou as distribuições de lucros, que deveriam ser deduzidas no cálculo da presente autuação.

Sobre as matérias, constam os seguintes esclarecimentos no Termo de Verificação Fiscal de fls. 02 a 47:

*“Em relação às liquidações de contratos de mútuos por meio dos lançamentos relativos à distribuição de lucros e pagamentos de pró-labore de RENATO, o contribuinte não indicou e nem associou tais lançamentos de pagamento aos valores e datas dos empréstimos obtidos. Desta forma, procederemos à lógica de que os valores utilizados para liquidar os contratos de mútuos pendentes serão utilizados por antiguidade. Assim, valores liquidados em um determinado mês serão alocados no mês mas antigo que tenha contratos de mútuos pendentes, preenchendo lacuna deixada pelo contribuinte ao não associar tais liquidações aos respectivos mútuos.*



Nos ANEXOS 227 a 231, elaboramos o memorial de cálculo para obter os valores efetivamente recebidos por RENATO como mútuos, mas que na realidade seriam RENDIMENTOS recebidos da pessoa jurídica SAHA SERVICOS:

2016 - ANEXO 227 – o contribuinte transferiu saldo de R\$ 548.506,69, conforme ANEXO 222, relativo ao saldo pendente de contratos de mútuos assinados em anos anteriores, que somados aos demais contratos de mútuos realizados em janeiro/16, obtém-se um valor total de R\$ 1.138.506,29 (ANEXO 227) de saldo pendente dos contratos de mútuo em 31/01/2016. Destacamos o mês de janeiro/16, pois este saldo pendente acabará absorvendo todos os lançamentos considerados por esta fiscalização para liquidação dos contratos de mútuos dos 5 anos. Vejamos. No ano de 2016 (ANEXO 218), constatamos que entre pró-labore de RENATO e lucros distribuídos, há um valor de R\$ 732.508,14 a ser alocado em 2016. No ano de 2017 (ANEXO 219), e em linha com a indicação do contribuinte em resposta ao TIF 10, o valor de R\$ 100.000,00 será alocado no mês de outubro/17, ou seja, não será alocado em janeiro/16. No ano de 2018 (ANEXO 220), e em linha com a indicação do contribuinte em resposta ao TIF 10, o valor de R\$ 1.350.000,00 será alocado no mês de agosto/18, ou seja, não será alocado em janeiro/16. Ainda no ano de 2018, constatamos um lançamento de pró-labore de R\$ 10.790,36 em janeiro/18 e valores mensais de R\$ 849,06 realizados de fev/18 a dez/18. Assim, excluindo o valor de R\$ 1.350.000,00, temos um valor total de R\$ 20.130,02 (R\$ 10.790,36 + 11 x 849,06) a ser alocado em janeiro/16. No ano de 2019 (ANEXO 221), temos um valor de R\$ 10.619,48 a título de pró-labore de RENATO a ser alocado em janeiro/16. Portanto, alocaremos em janeiro/16 um valor total de R\$ 763.257,64 para liquidar os contratos de mútuos pendentes.

2017 – ANEXO 228 – como explicado anteriormente, o valor de R\$ 100.000,00 foi alocado para liquidar contrato de mútuo de outubro/17, por indicação do contribuinte na resposta (ANEXO 058) ao TIF 10.

2018 – ANEXO 229 - como explicado anteriormente, o valor de R\$ 1.350.000,00 foi alocado para liquidar contrato de mútuo de agosto/18, por indicação do contribuinte na resposta (ANEXO 058) ao TIF 10. Os demais lançamentos foram alocados em janeiro/16.

2019 – ANEXO 230 – não houve liquidação dos contratos de mútuos – o valor de R\$ 10.619,48 realizado a título de pró-labore em dezembro/2019 foi alocado para liquidar contratos de mútuo de janeiro/2016.

2020 – ANEXO 231 - não houve liquidação dos contratos de mútuos.”

Pelo exposto, constata-se que, ao contrário do que argumenta o Contribuinte, os valores recebidos de pró-labore e distribuição de lucros, devidamente

escriturados e comprovados os recebimentos por meio de indicações nos extratos bancários, foram considerados pelo Fisco no lançamento.

#### **DA MULTA DE OFÍCIO**

A multa de ofício, qualificada ou não, foi aplicada com fundamento no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que assim dispõe:

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

*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;*

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

*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;*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*(...)*

*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.*

A autoridade fiscal, por exercer atividade vinculada, não pode deixar de aplicação a legislação tributária por estrito dever legal. Logo, no caso de lançamento de ofício, cabível a aplicação das penalidades descritas no dispositivo legal acima reproduzido, como ocorreu nesse caso.

Acerca da alegação de que as penalidades aplicadas afrontam princípios constitucionais, cumpre informar que as Delegacias da Receita Federal de Julgamento não possuem competência para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de leis, o que abrange a ofensa a princípios da Carta Magna, razão pela qual não serão apreciados.

#### **DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO**

O fundamento para a majoração da penalidade é o art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430 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)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

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

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*(...)*

*Confira-se o disposto nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964:*

*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 principal 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 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 nos arts. 71 e 72.*

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 42 a 107, a motivação para a aplicação da multa de ofício qualificada foi a seguinte:

*“Ante o exposto, ficou demonstrado que o contribuinte simulava realizar contratos de mútuos com sua empresa SAHA SERVIÇOS, dificultando e*

*embaraçando a ação do Fisco na identificação da omissão de rendimentos. Constatamos que o contribuinte apresentou documentos ideologicamente falsos (contratos de mútuos), tentando iludir o Fisco ao tentar apresentar elementos de que tais contratos de mútuos foram assinados na época dos fatos. Não é verdade. Demonstramos que os contratos de mútuos foram elaborados e assinados apenas no curso do presente procedimento fiscal. Tal fato foi confirmado pela contadora da empresa SAHA SERVICOS, que até então desconhecia os contratos, e ainda alertava reiteradamente ao contribuinte sobre a gravidade de tal falta de caixa na empresa SAHA SERVICOS.”*

Pelo exposto, verifica-se que a exasperação da penalidade somente ocorreu em relação às operações que o Fisco considerou como mútuos simulados.

Como detalhadamente demonstrado no referido Termo, restou comprovado que o Impugnante e a empresa SAHA, da qual ele é sócio, agiram em conluio de forma a simular contratos de mútuo para que o Contribuinte não oferecesse à tributação do IRPF os valores em questão.

É importante destacar que tais “mútuos” sequer foram declarados no campo “Dívidas e Ônus Reais” das respectivas declarações de ajuste anual do IRPF, o que corrobora o dolo do Interessado em impedir o conhecimento da autoridade tributária do fato gerador do tributo.

Por fim, oportuno reproduzir trechos do Termo de Verificação Fiscal de fls. 42 a 107 que não deixam dúvidas acerca da prática dolosa do Interessado:

*“Vejamos. O contribuinte não declara os milionários valores que deve à empresa SAHA SERVICOS em suas DIRPF, não recolhe IOF, não devolve o recurso financeiro emprestado há mais de 5 anos, não paga juros, não registra os contratos, entrega contratos fraudados no curso do procedimento fiscal para tentar iludir a autoridade fazendária, insere prazos fantasiosos (60 meses) nos contratos de mútuos entregues à fiscalização, e, para combater qualquer eventual argumento, a empresa possuía RESERVAS DE LUCROS nos 5 anos auditados. O dado contábil é inequívoco.*

*(...)*

*Caso RENATO simplesmente recebesse tais recursos em conta corrente, não haverá a qualificação de multa de ofício. Entretanto, o caso em tela é mais grave. São realizados lançamentos contábeis a débito, escriturados a título de empréstimos de mútuos na empresa SAHA SERVICOS, e ainda, fraudando a contabilidade da empresa, são realizados lançamentos a crédito, como se os contratos de mútuos estivessem sendo regularmente pagos. Configura-se a conduta típica e reprimida, em tese, pelo Código Penal.”*

Por tais razões, deve ser mantida a qualificação da multa de ofício aplicada.

**DA MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO**

No presente caso, a multa foi aplicada tendo em vista a constatação da omissão de rendimentos mensais sujeitos ao recolhimento obrigatório.

É importante destacar que o fato gerador dessa obrigação tributária é a falta de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), enquanto na omissão de rendimentos o fato gerador é a falta de recolhimento do imposto anual devido. Ou seja, trata-se de fatos geradores distintos, sendo que as penalidades decorrentes de tais omissões possuem previsão legal específica, como será demonstrado a seguir.

A base legal para exigência da multa isolada por falta de recolhimento de carnê-leão é o art. 44, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.430, de 1996, reproduzido abaixo.

*“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)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

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

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

*§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.*

*§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)*

*I - a parcela do imposto a restituir informado pela contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)”*

A intenção do legislador foi clara: estabelecer uma distinção entre aquele contribuinte que cumpre sua obrigação de recolher o carnê-leão, mês a mês, nas datas previstas na legislação, e o contribuinte que nada paga, oferecendo à tributação os rendimentos sujeitos ao carnê-leão apenas quando da entrega de sua declaração de ajuste.

Se fosse possível atrasar os recolhimentos mensais e deixá-los para a declaração de ajuste anual, descumprindo, desta forma, o disposto no artigo 8º da Lei nº 7.713/1988, sem qualquer penalidade específica para a falta de pagamento mensal, a norma legal seria inócua, pois seu descumprimento nenhum ônus acarretaria ao infrator, ou seja, nada significaria em termos de penalidade.

Daí ser esta multa aplicada isoladamente do imposto, pois este, o imposto, será lançado, no caso de o contribuinte ter omitido o rendimento, após os ajustes, o que é feito na forma da declaração anual.

Note-se que as multas são aplicáveis em decorrência de duas infrações distintas, que não possuem a mesma base de cálculo. Enquanto para apuração do carnê-leão só se consideram os rendimentos de pessoa física ou do exterior recebidos no mês, no ajuste são considerados todos os rendimentos e todas as deduções permitidas, incluindo as antecipações do próprio carnê-leão.

Insta salientar que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pacificou o entendimento acerca da possibilidade da exigência concomitante das respectivas multas, após a edição da Medida Provisória nº 351, de 2007, como pode ser observado no enunciado de sua Súmula nº 147, transcrita a seguir:

*Súmula CARF nº 147*

*“Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).”*

Como os fatos geradores da multa aplicada ocorreram a partir de 2016, já estava em vigência a Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, logo não há nenhuma ilegalidade na exigência da multa em questão no caso em pauta.

Por conseguinte, deve ser mantida a penalidade aplicada.

Entretanto a multa qualificada deve observar o Art. 14 da lei 14689/2023 que limitou o seu montante em 100% do valor do crédito tributário apurado.

Acrescenta-se, em relação ao afastamento da análise da eventual inconstitucionalidade das multas aplicadas o enunciado da Súmula 2 do CARF:

Súmula CARF nº 2

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

### **Conclusão**

Diante do exposto, conheço do recurso, rejeito a preliminar suscitada e voto por DAR-LHE PROVIMENTO parcial no sentido de limitar a multa qualificada ao montante de 100% do crédito tributário apurado.

*Assinado Digitalmente*

**José Márcio Bittes**

### **VOTO VENCEDOR**

Conselheiro **Cleber Alex Friess**, Redator designado

Divirjo em parte do voto do I. Relator, conforme a seguir indicado.

A limitação temporal à produção de provas no processo administrativo fiscal é questão controvertida no âmbito dos órgãos julgadores administrativos.

Sem dúvida, a regra é a juntada da prova documental no momento da impugnação, admitindo-se, excepcionalmente, a sua relativização em determinadas hipóteses listadas na legislação (art. 16, §§ 4º e 5º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972).

Contudo, com base nas especificidades do caso concreto, a jurisprudência administrativa tem buscado conciliar, de um lado, a necessidade de manter as formalidades e integridade do rito procedimental, garantindo previsibilidade e estabilidade para o julgamento do litígio, e, de outro, o princípio da verdade material, importante vetor do processo administrativo, e o dever de zelar pela legalidade do ato administrativo.

O contribuinte apresentou impugnação ao auto de infração no dia 03/12/2021 (fls. 3388/3404). Posteriormente, no dia 16/08/2022, antes do acórdão de primeira instância, protocolou petição com “manifestação complementar à impugnação”, acompanhada de documentos (fls. 3426/3447 e 3454/3516).

A decisão de piso não apreciou as razões e os documentos adicionais, diante da falta de comprovação da ocorrência de uma das hipóteses das alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Com a interposição do recurso voluntário, o contribuinte renova os argumentos e as provas contidos na sua manifestação complementar, com o propósito de demonstrar a origem de uma parte dos depósitos bancários, cuja omissão de rendimentos tributáveis foi apurada pela fiscalização por força do art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (fls. 3579/3608).

O apelo recursal contém tópico específico, em preliminar, em que é feito pedido expresso da apreciação da prova extemporânea, com a justificativa de dificuldade para a seleção de documentos, no prazo de trinta dias da impugnação, e que os elementos acostados aos autos estão diretamente vinculados aos fatos para infirmar o lançamento fiscal. Acrescenta o recorrente que o exame das razões e documentos juntados posteriormente à impugnação não impede a marcha processual regular.

Com efeito, a apresentação da prova documental a destempo no presente caso não demonstra desprezo aos limites das restrições temporais, tampouco significa prejuízo para o curso normal e a duração razoável do processo. Outrossim, os documentos têm a aparência de atestar a veracidade das alegações, de forma definitiva, prescindindo de análise mais aprofundada ou realização de diligência fiscal.

Aliás, embora sejam documentos previamente existentes, é possível cogitar de prova documental destinada a contrapor fatos ou razões invocadas na decisão de primeira instância, nos termos da alínea “c” do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

De acordo com a decisão de piso, o interessado não comprovou, de forma individualizada, a origem de nenhum dos depósitos bancários que compõe o lançamento para a fiscalização. Isso porque, por ocasião da impugnação, ainda que contestada a omissão de rendimentos, o contribuinte não teria juntado novos documentos que pudessem alterar a análise feita pela autoridade lançadora (fls. 3536/3539).

A documentação complementar apresentada pelo recorrente tem por objetivo exatamente comprovar a origem de determinados depósitos em conta corrente, de forma individualizada.

Nesse cenário, cabível a apreciação das provas em sede de recurso voluntário.

Passa-se à análise.

Quanto aos depósitos em conta que seriam valores reembolsados por filhos e ex-cônjuges ou, em outros casos, representariam retorno de empréstimos concedidos a familiares e funcionários, as alegações estão desprovidas de prova documental. Trata-se apenas de afirmações genéricas, sem lastro em documentos hábeis e idôneos (tópico 4.1).

Diferentemente são as alegações de valores recebidos a título de transferência entre contas do mesmo titular (tópico 4.2).

A legislação tributária exclui da base de cálculo da presunção de omissão de rendimentos o crédito decorrente de transferência de outras contas da própria pessoa física, por não representar acréscimo patrimonial (art. 42, § 3º, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996).

Com relação aos depósitos listados pelo recorrente, relativos ao ano-calendário de 2020, a documentação acostada aos autos, composta de cópias de cheques e extratos bancários, é dotada de seriedade e convergência para atestar a origem em transferências entre contas do próprio contribuinte (fls. 3454/3516). Senão vejamos:

**Tabela: Transferências entre contas de mesma titularidade**

| Data       | Valor (R\$) | ID    | Banco/Conta Destino | Banco/Conta Origem     | Lançamento Fiscal – Anexo 142 (fls.) | Doc. Comprobatória. (fls.) | Obs.           |
|------------|-------------|-------|---------------------|------------------------|--------------------------------------|----------------------------|----------------|
| 03/07/2020 | 14.000,00   | 21537 | SICOOB/ 180.836-2   | ITAÚ/ 01915-8          | 2385                                 | 3456 e 3460                |                |
| 22/07/2020 | 16.000,00   | 21711 | SICOOB/ 180.836-2   | ITAÚ/ 01915-8          | 2386                                 | 3455 e 3466                |                |
| 03/08/2020 | 42.264,00   | 21826 | SICOOB/ 180.836-2   | ITAÚ/ 01915-8          | 2386                                 | 3479 e 3481                |                |
| 31/08/2020 | 449.897,27  | 22110 | SICOOB/ 180.836-2   | BANCO SAFRA/ 129.279-1 | 2387                                 | 3470, 3490 e 3491          | R\$ 385.897,27 |
|            |             |       | SICOOB/ 180.836-2   | BANCO SAFRA/ 129.279-1 | 2387                                 | 3470, 3490 e 3493          | R\$ 64.000,00  |
| 01/09/2020 | 42.300,00   | 22129 | SICOOB/ 180.836-2   | ITAÚ/ 01915-8          | 2387                                 | 3496 e 3499                |                |
| 20/10/2020 | 104.800,00  | 22595 | SICOOB/ 180.836-2   | BANCO SAFRA/ 129.279-1 | 2389                                 | 3474, 3502 e 3504          |                |



|             |            |       |                      |                           |      |                      |  |
|-------------|------------|-------|----------------------|---------------------------|------|----------------------|--|
| 23/10/2020  | 386.965,14 | 22628 | SICOOB/<br>180.836-2 | BANCO SAFRA/<br>129.279-1 | 2389 | 3474, 3509 e<br>3505 |  |
| 30/10/2020  | 530.000,00 | 22684 | SICOOB/<br>180.836-2 | BANCO SAFRA/<br>129.279-1 | 2389 | 3474, 3511 e<br>3507 |  |
| 06/11/2020  | 608.000,00 | 22760 | SICOOB/<br>180.836-2 | BANCO SAFRA/<br>129.279-1 | 2389 | 3476, 3513 e<br>3515 |  |
| Total (R\$) |            |       | 2.194.226,41         |                           |      |                      |  |

Trata-se de prova documental eficaz para afastar o lançamento fiscal, especificamente na Infração “Omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem ou natureza jurídica não comprovada”, na parte dos “Demais recebimentos de depósitos bancários” (itens 5.4.3 e 7.4 do TVF).

Pelo exposto, voto por **ACOLHER A PRELIMINAR** para admitir as provas juntadas aos autos após a impugnação, não apreciadas pelo acórdão de primeira instância, e, no mérito, **DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao recurso voluntário para excluir do lançamento, relativamente ao ano-calendário de 2020, o montante de R\$ 2.194.226,41, conforme discriminado na tabela acima.

Ao mesmo tempo ratifico a limitação da multa qualificada ao percentual de 100%, por força da lei superveniente mais benéfica, nos termos do voto do I. Relator.

*Assinado Digitalmente*

**Cleber Alex Friess**