



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10530.726878/2011-03
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.446 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de setembro de 2019
Recorrente JOSE LINO DE LIMA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006, 2007

DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

DEPÓSITO BANCÁRIO A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA. MATÉRIA SUMULADA. SUJEITO PASSIVO É O TITULAR DA CONTA BANCÁRIA.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo. Não comprovada a origem dos depósitos em conta corrente bancária, deve ser mantido o lançamento tributário. De acordo com a Súmula CARF nº 26, a presunção estabelecida pelo citado dispositivo legal dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Nestes casos, o lançamento em razão da omissão de receita deve ser lavrado em desfavor do titular da conta bancária.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA. NEXO DE CAUSALIDADE.

O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória.

A comprovação da origem dos recursos depositados na conta bancária de titularidade do contribuinte deve ser feita de forma individualizada, apontando a correspondência de datas e valores constantes da movimentação bancária com os documentos apresentados, e de forma a atestar o nexo de causalidade entre os depósitos e os dispêndios que alega ser de terceiros.

Ao acostar diversos documentos aos autos sem minimamente fazer qualquer cotejo dos valores de entradas de terceiros e saídas para pagamento de despesas

destes mesmos terceiros, o contribuinte não comprova nada e apenas transfere para a fiscalização o seu dever de comprovar suas alegações.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. RENDIMENTOS CONFESSADOS. TRÂNSITO PELAS CONTAS DE DEPÓSITOS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO LANÇADO. POSSIBILIDADE.

É razoável compreender que, além dos rendimentos omitidos, os ingressos de recursos declarados oportunamente pelo contribuinte, oferecidos à tributação e confirmados tacitamente pelo Fisco transitam, igualmente, pelas contas bancárias do fiscalizado, devendo, assim, os correspondentes valores serem excluídos, em bloco, da base de cálculo da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

EQUIPARAÇÃO DE PESSOA FÍSICA À PESSOA JURÍDICA. ATIVIDADE ECONÔMICA COMERCIAL. ART. 150, II, RIR/99. COMPROVAÇÃO. NECESSIDADE.

Para fins de equiparação às pessoas jurídicas, as pessoas físicas devem comprovar que, em nome individual, exploram a atividade comercial de forma habitual e profissional, com o fim especulativo de lucro. Não há que se falar em equiparação se faltar um dos requisitos exigidos pela norma.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o recálculo do tributo devido com exclusão, em bloco, dos valores dos rendimentos tributáveis recebidos de pessoa física e jurídica declarados, bem assim os valores tributáveis oferecidos à tributação como Resultado da Atividade Rural.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de e-fls. 546/589 interposto contra decisão da DRJ no Recife/PE, de fls. 514/534 a qual julgou procedente o lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF de fls. 2/16, lavrado em 21/12/2011, relativo ao ano-calendário de 2006 e 2007, com ciência do RECORRENTE em 26/12/2011, conforme extrato dos correios de fls. 396.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado por omissão de rendimentos decorrente de depósito bancários de origem não comprovada no valor total de R\$ 9.688.555,40, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício de 75%

A DRJ de origem assim resumiu a fiscalização:

Procedimentos da Fiscalização

2. A ação fiscal foi iniciada por meio do Termo Início de Fiscalização de fl. 20, cientificado em 02/06/2011 (fl. 21), tendo sido solicitado o contribuinte que apresentasse os “extratos bancários de todas as contas correntes, de aplicação financeira e de caderneta de poupança mantidas pelo declarante e seus dependentes junto a instituições financeiras no Brasil e no exterior, referentes ao período acima, acompanhados de documentação hábil e idônea que comprovem a origem dos recursos nelas depositados”.

2.1 Em atendimento à intimação (fl. 22), o contribuinte entregou em 21/06/2014: (i) extrato da conta corrente 53.930-9, agência 3045-7, do Banco Bradesco, aberta em 23/01/2007, individual (fls. 23/91) e (ii) extrato da conta corrente 6.126-3, agência 0069-8, do Banco do Brasil, conjunta com Liana Dantas Lima (fls. 92/166 – AC2006 e fls. 167/204 – AC2007).

3. Nova intimação foi feita em 27/07/2011 (fl. 287), recebida em 29/07/2011 (AR à fl. 288), desta vez com a seguinte solicitação: “ 1. Extratos bancários de TODAS as suas contas mantidas junto ao Banco Bradesco nos anos 2006 e 2007. Observa-se que no atendimento à intimação inicial foi apresentado apenas extratos de conta aberta no Bradesco em janeiro/2007. Informações da instituição financeira apontam movimentação desde 2006”.

3.1 O contribuinte pediu em 10/08/2011 uma prorrogação de prazo para atender à intimação (fl. 289). Em 31/08/2011 trouxe os extratos solicitados (fls. 290/359) da conta corrente 52.192- 2, agência 3045-7, do Banco Bradesco, individual.

4. Mais uma intimação foi feita (fl. 360), desta vez em 13/09/2011, com ciência em 14/10/2011 (AR à fl. 374). Foram fornecidos ao fiscalizado demonstrativos com os depósitos bancários nas contas correntes e solicitado para 1. Comprovar, com documentação hábil e idônea, a origem dos valores creditados nas suas seguintes contas-correntes, conforme relação em anexo: Banco do Brasil, Agência 0069, Conta 6126-3; Bradesco, Agência 3045, Conta 52192-2; Bradesco, Agência 3045, Conta 53930-9”.

Infração apurada

5. Como não houve resposta ao último termo, foi emitido em 21/12/2011 o Auto de Infração (fls. 2/19). A infração apurada refere-se à existência de depósitos bancários de origem não comprovada. As justificativas do auditor estão à fl. 4, da qual se reproduz o seguinte texto:

Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou a origem dos recursos utilizados nessas operações.

CONTEXTO

Intimado a apresentar extratos bancários dos anos 2006 e 2007, acompanhados de documentação hábil e idônea comprobatória da origem dos recursos, o fiscalizado apresentou extratos dos anos 2006 e 2007 da conta nº 6126-3, mantida no Banco do Brasil, agência 0069-8, em conjunto com Liana Dantas Lima.

Ainda no atendimento à intimação inicial, apresentou extrato do ano 2007 da conta isolada nº 53.930-9, aberta no banco Bradesco em 23/01/2007, agência 3045-7.

Reintimado a apresentar os extratos faltantes, o fiscalizado trouxe, em 29/08/2011, extratos do ano 2006 da conta corrente nº 52.192-2, agência 3045-7, Bradesco.

Intimado mediante Anexo ao Termo de Intimação lavrado em 13/09/2011 e por ele recebido em 14/10/2011 a comprovar a origem dos valores creditados nas referidas contas, o fiscalizado silenciou.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

O silêncio do fiscalizado quanto à origem dos créditos caracteriza omissão de rendimentos, nos termos do 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pelo que lançam-se de ofício os valores relacionados no anexo "Demonstrativo dos Depósitos Lançados" Esclarece-se que os valores nele relacionados referentes à conta nº 6126-3, Banco do Brasil, agência 0069-8, em conjunto com Liana Dantas Lima correspondem a metade dos valores depositados.

A razão disto é que foi instaurado procedimento de fiscalização próprio sobre a contribuinte Liana Lima, que, intimada, também silenciou. Neste caso, determina o parágrafo 6º, art. 42, da Lei 9430 que os rendimentos serão divididos entre os titulares.

5.1 Segue-se à descrição dos fatos uma relação mensal dos valores de depósitos cuja origem não foi comprovada. O total relativo ao ano-calendário de 2006 foi de R\$ 10.939.751,39, enquanto que em 2007, os depósitos tiveram o montante de R\$ 5.020.785,43. O imposto suplementar decorrente dos rendimentos presumidamente omitidos foi demonstrado conforme recortes colados a seguir:

AC 2006

IMPOSTO INCIDENTE SOBRE OS RENDIMENTOS SUJEITOS À TABELA PROGRESSIVA							
	Multa	Rendimentos Tributáveis Declarados	Infrações	Desconto Simplificado	Alíquota	Parcela a Deduzir	Imposto Apurado
(1)	75,00%	130.725,00	10.939.751,39	11.167,20	27,50%	5.993,71	3.035.316,32
Imposto Apurado = [Rendimentos Tributáveis Declarados + Infrações - Desconto Simplificado] * Alíquota - Parcela a Deduzir							
IMPOSTO DEVIDO SOBRE RENDIMENTOS SUJEITOS À TABELA PROGRESSIVA							
	Imposto Apurado	Imposto Declarado	IRRF	Camê-Leão	Imposto Devido		
(1)	3.035.316,32	26.884,69	0,00	0,00	3.008.431,63		
Imposto Devido = Imposto Apurado - Imposto Declarado - IRRF - Camê-Leão							
CONSOLIDAÇÃO DO IMPOSTO COM VENCIMENTO ANUAL							
	Multa	Descrição	Imposto Devido				
	75,00%	Imposto sobre rendimentos sujeitos à tabela progressiva	3.008.431,63				

AC 2007

IMPOSTO INCIDENTE SOBRE OS RENDIMENTOS SUJEITOS À TABELA PROGRESSIVA						
Multa	Rendimentos Tributáveis Declarados	Infrações	Desconto Simplificado	Alíquota	Parcela a Deduzir	Imposto Apurado
(1) 75,00%	154.673,33	5.020.795,43	11.669,72	27,50%	6.302,32	1.413.712,17
Imposto Apurado = (Rendimentos Tributáveis Declarados + Infrações - Desconto Simplificado) * Alíquota - Parcela a Deduzir						
IMPOSTO DEVIDO SOBRE RENDIMENTOS SUJEITOS À TABELA PROGRESSIVA						
Imposto Apurado	Imposto Declarado	IRRF	Camê-Leão	Imposto Devido		
(1) 1.413.712,17	32.996,17	0,00	0,00	1.380.716,00		
Imposto Devido = Imposto Apurado - Imposto Declarado - IRRF - Camê-Leão						
CONSOLIDAÇÃO DO IMPOSTO COM VENCIMENTO ANUAL						
Multa	Descrição					Imposto Devido
75,00%	Imposto sobre rendimentos sujeitos à tabela progressiva					1.380.716,00

Da Impugnação

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação de e-fls. 398/438 em 24/01/2012. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Recife/PE, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

6. O contribuinte apresentou impugnação (fls. 398/438) ao lançamento, com as alegações reproduzidas a seguir: (...)

6.1 Como preliminar, o defendente afirmou ter havido nulidade por desrespeito às regras do Decreto nº 70.235/1972:

O Defendente foi submetido à ação fiscal em período anterior a julho de 2011, e notificado para apresentar seus documentos fiscais na data de 29 de agosto de 2011, e somente em 26 de dezembro de 2011 é que o mesmo foi notificado do Auto de Infração ora impugnado. Desta forma, ficou submetido à fiscalização federal durante mais de 6 (seis) meses, com flagrante subtração de seu direito de utilização de espontaneidade, fato este, por si só, configurador da nulidade da peça acusatória (...)

6.2 Também, como preliminar, foi argüida a decadência:

(...)

Assim, o direito de proceder ao lançamento do crédito tributário decaiu em dezembro de 2011, para os meses de janeiro a novembro de 2006, de modo que o crédito tributário está extinto pela decadência neste período, nos moldes do que dispõe o art. 156, inciso V do Código Tributário Nacional

(...)

6.3 Nas razões de fato, alegou o defendente que exerce a atividade rural como produtor de hortifrutigranjeiros, vendendo seus produtos no Mercado do Produtor, em Juazeiro (BA), onde possui três boxes na condição de permissionário (contrato às fls. 446/448). No local funciona a empresa individual J. L. de Lima Cereais ME (fls. 444/445), CNPJ 73.962.953/0001-04. Informou que atua como depositário de valores pertencentes a clientes:

(...)

De fato, grande parte dos valores que transitaram pelas contas bancárias do contribuinte, tanto corresponde ao que ele recebeu pelas vendas e revendas de hortifrutigranjeiros que realizou, quanto apontam montantes depositados por clientes seus provenientes de outras Cidades da Região, que não só compram mercadorias ao Defendente, mas também recebem dele, Defendente, em espécie, os valores depositados quando chegam em Juazeiro-BA.

(...)

Acontece que, a região é muito perigosa, assaltos são bastante comuns, principalmente para os comerciantes transeuntes, posto que necessitam de valores em espécie para comprar mercadorias no Mercado Produtor de Juazeiro-BA. Diante de tal fato, público e notório, que não enaltece em nada nosso País, os comerciantes oriundos de várias cidades da região, passaram a depositar valores na conta corrente dos comerciantes locais (Juazeiro-BA), para receber em dinheiro quando da chegada dos mesmos no Mercado Produtor de Juazeiro-BA

(...)

6.4 No que se refere a aspectos jurídicos e quantitativos da autuação, assim reclamou:

(...) a fiscalização sequer abateu os valores referentes aos cheques devolvidos, os valores depositados por clientes e entregues em dinheiro ao mesmo, o valor informado e pago relativo à DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL SIMPLIFICADA DO IMPOSTO DE RENDA - PESSOA FÍSICA – EXERCÍCIO 2007 e 2008, ANO CALENDÁRIO 2006 e 2007, tampouco o tributo pago e declarado na DECLARAÇÃO ANUAL SIMPLIFICADA - PJ SIMPLIFICADA 2006 e 2007 - SIMPLES, uma vez que a J. L. DE LIMA CEREAIS, conforme documentação em anexo, se trata de empresa individual do fiscalizado.

(...)

É certo que a falta de escrituração impede a apuração do montante devido a título de Imposto sobre a Renda, mas, na hipótese, o auditor fiscal pode e deve arbitrar o resultado mediante razão de 20% da receita bruta no ano-base, conforme prevê o parágrafo único do art. 5º da Lei 8.023/90, que trata do imposto de renda resultado de atividade rural, *in verbis* (...)

(...)

Vale ressaltar que do montante supostamente devido e indevidamente arbitrado, DEVE-SE IMPRETERIVELMENTE ABATER O IMPOSTO QUE JÁ FOI

PAGO PELO CONTRIBUINTE, sob pena de recolhimento indevido, em duplicidade.

(...)

Ademais, ainda que não se queira considerar o Defendente como produtor rural, para considerar apenas 20% da receita bruta, a Fiscalização jamais poderia acolher exclusivamente a movimentação bancária como receita tributável de pessoa física, ou seja, tomar todas as entradas como provenientes de ganhos pessoais decorrentes de atividades individuais, desconsiderando sua atividade rural e comercial de compra e venda de produtos agrícolas.

(...)

Da mesma forma, o inciso II do §1º do artigo 150 do RIR/99 dispõe que as empresas individuais, para os efeitos do Imposto de Renda, são equiparadas às pessoas jurídicas. Vejamos: Art. 150 (...) §1º (...) II - a s pessoas físicas quem O em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços.

Assim, todo feirante que explora a atividade em nome individual, comprando e vendendo produtos agrícolas, poderá ser equiparado à pessoa jurídica, ainda que não esteja inscrito como firma individual no registro de comércio.

(...)

6.5 Ainda na seara de argumentações de cunho jurídico, o impugnante insurgiu-se contra a tributação com base em presunção. Citou vários doutrinadores e colacionou julgados sobre o tema. Os principais trechos da argumentação de defesa são:

Sem provas não pode o Fisco acusar o sujeito passivo de haver cometido qualquer infração. E foi unicamente o que foi feito. Por conjecturas inócuas como meio de prova, considerando exclusivamente os valores de depósitos existentes em conta corrente, supondo a existência de infração, lançou-se no caminho da presunção. Acrescente-se que, no caso, a Legislação Tributária não contempla presunção desconectada da realidade, principalmente sem estar apoiada em qualquer indício de aumento patrimonial.

(...)

Em suma, entre o fato conhecido (fato indiciário) e o fato desconhecido (provável) deve haver uma correlação segura e direta, não podendo haver dúvidas sobre a materialização dessa correlação, sob pena desse artifício legal resultar indevido por absoluta inadequação do conceito jurídico escolhido para sua concreção, como corretamente observou o mestre Leonardo Sperb.

(...)

6.6 Aduziu o autuado que não foram respeitados os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, por terem sido considerados apenas os ingressos de valores e não as saídas das contas bancárias:

(...)

6.7 Contestou o defendente a aplicação da alíquota de 27,5% sobre os depósitos:

Contudo, a Fiscal Autuante preferiu esquecer a condição O de PRODUTOR RURAL do Defendente, ou mesmo equipará-lo à PESSOA JURÍDICA para fins de tributação, a fim de tributá-lo em 27,5% incidente sobre todos os ingressos de

valores que transitaram em sua conta corrente, o que vai de encontro à literal disposição contida no §6º, do art. 6º, da Lei 8.021/90, e acarreta a nulidade da autuação.

6.8 Em outro ponto da peça de defesa há uma argumentação contra a autuação por ofender o livre exercício da atividade econômica:

(...)

6.9 Insurge-se também o autuado contra a aplicação da multa de 75% por considerá-la confiscatória.

6.10 Noutro ponto da defesa, o contribuinte lembra que, ao se refazerem os cálculos do valor devido como pessoa jurídica, deve-se observar que a Cofins e o Pis sobre a venda de produtos hortifrutigranjeiros têm alíquota zero, conforme as Leis nº 10.865 e nº 10.925, ambas de 2004.

6.11 Pediu a realização de perícia técnica, indicando o perito e formulando os seguintes quesitos:

(...)

6.12 No final, o defendente pediu que se levasse em consideração o benefício da dúvida em seu favor e formulou os seguintes pedidos:

(...)

6.13 Foram anexadas à defesa as cópias dos Atos Declaratórios de Exclusão do Simples Federal, com efeitos a partir de 01/01/2007 (fl. 500) e do Simples Nacional, com efeitos a partir de 01/07/2007 (fl. 501), da empresa J L de Lima Cereais, CNPJ 73.962.953/0001-04. A motivação da exclusão foi o excesso de receita bruta apurado no processo administrativo nº 10530.725799/2011-77.

6.14 O contribuinte juntou também o “Parecer Contábil” de fls. 503/511, assinado pelo contabilista Geraldo José Moura de Almeida Braga. O documento foi elaborado tomando por base os argumentos da defesa, quais sejam: (i) prescrição de todos os meses de 2006, onde, aliás, o parecerista foi mais além, pois, no texto da impugnação, o defendente alega a decadência dos meses de janeiro a novembro; (ii) tributação como pessoa jurídica; (iii) exclusão das parcelas declaradas como receita bruta da atividade rural; (iv) exclusão dos cheques devolvidos; e, (v) dedução de 50% do valor dos depósitos bancários a título de despesas. O valor encontrado, denominado “Saldo Receita Bruta” (fl. 509), serviu de base para a apuração de IRPJ e CSLL, conforme demonstrado à fl. 510. A conclusão do parecer é que “o procedimento fiscal é eivado de erros, e, portanto, inservível para o fim que se destina”.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ no Recife/PE julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 514/534)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2005

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

O art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo, através de documentação hábil e idônea. Não cabe a tributação como pessoa jurídica na firma individual da qual o contribuinte é titular quando não se comprova que os recursos depositados em suas contas da pessoa física decorreram da atividade empresarial.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 03/09/2014, através do AR de fls. 544, apresentou o Recurso Voluntário de fls. 546/589 em 03/10/2014.

Em suas razões, reiterou o pedido de perícia, bem como argumentos de mérito da Impugnação, em especial relacionados à atividade comercial exercida pelo RECORRENTE através de sua pessoa física.

Da retirada de pauta de julgamento

O presente caso foi incluído na pauta de julgamento do dia 06/12/2018. Ocorre que, conforme e-mail enviado pelo patrono do contribuinte em 30/11/2018 foi informado que o crédito tributário objeto do presente processo teria sido parcelado (fls. 594/598). Como consequência, o processo foi retirado da pauta de julgamento e foi proferido o Despacho de fl. 593 a fim de devolver os autos à unidade de origem, o que foi ratificado pela Ilustre Presidente da 2ª Câmara desta 2ª Seção (fls. 600/601).

Ocorre que a unidade de origem enviou ao RECORRENTE a Carta Cobrança de fl. 603, por não constar nos sistemas o recolhimento do crédito tributário. Diante disto, o RECORRENTE apresentou a petição de fls. 613/620 (intitulada Embargos de Declaração) alegando que inexistiria o pedido de desistência do processo.

Neste sentido, conforme fl. 625, foi reestabelecida a suspensão da exigibilidade do crédito tributário “*em razão de não haver parcelamento para o crédito objeto do processo, conforme telas anexas.*” (fls. 621/624).

Após toda essa celeuma, a Ilustre Presidente da 2ª Câmara desta 2ª Seção proferiu o Despacho de Saneamento de fls. 627/628 através do qual reconheceu que o contribuinte induziu o Ilustre Presidente deste colegiado a erro ao requerer a retirada do processo da pauta de julgamento em razão da informação de que os créditos tributários em litígio haviam sido parcelados no âmbito do PERT, conforme trecho abaixo extraído do referido Despacho:

Com efeito, verifica-se o equívoco dos despachos de fls. 593 e 600, uma vez que o Contribuinte, por intermédio de seus advogados, induziu a erro o Presidente do Colegiado, ao requerer a retirada de pauta do processo, informando que os créditos tributários em litígio haviam sido parcelados no âmbito do PERT.

Identificada a inexistência de parcelamento para o crédito objeto do processo, conforme documentos de fls. 623 a 625, os autos foram devolvidos ao CARF para prosseguimento.

Diante do exposto, o processo foi novamente distribuído e este Relator para inclusão em pauta de julgamento.

Este recurso compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

1. PRELIMINARES

1.a Nulidade Por Desobediência ao Decreto nº 70.235/72 [fl. 550]

Em preliminar, o RECORRENTE pede a nulidade do lançamento pois teria ficado submetido à fiscalização federal durante mais de 6 (seis) meses, com flagrante subtração de seu direito de utilização de espontaneidade.

Contudo, não assiste razão ao RECORRENTE.

O contribuinte tomou ciência do Termo de Início de Fiscalização em 02/06/2011 (fl. 21). Posteriormente, foi intimado para apresentar mais documentos em 29/07/2011 (fl. 288); na oportunidade, requereu dilação do prazo em 10/08/2011 (fl. 289). Posteriormente, foi novamente intimado em 14/10/2011 para comprovar a origem dos depósitos bancários (fl. 374). Finalmente, tomou ciência do lançamento em 26/12/2011 (conforme ele mesmo confessa em sua Impugnação).

Todas essas intimações ao longo do procedimento fiscal têm o poder de dar ciência ao contribuinte em relação ao prosseguimento dos trabalhos de fiscalização e, conseqüentemente, têm o poder de prorrogação do procedimento fiscal, nos termos do art. 7º, §2º, do Decreto nº 70.235/72:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

(...)

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

Ademais, conforme bem exposto pela DRJ, “*o exercício da espontaneidade consiste na possibilidade de retificar as declarações e pagar os impostos devidos. O contribuinte pode ter readquirido a espontaneidade, quando entre um termo e outro ocorreu intervalo superior a 60 dias, mas não a aproveitou*”.

Portanto, não merece prosperar o argumento de nulidade.

1.b. Da decadência [fl. 551]

O RECORRENTE defende que foram atingidos pela decadência os créditos relativos aos períodos de 01/2006 a 11/2006. Para tanto, afirma que o fato gerador do tributo nos casos de omissão de rendimento ocorre no mês em que considerado recebidos.

Desta forma, alegou que o prazo decadencial deve ser contado nos termos do art. 150, §4º, do CTN, por se tratar o IRPF de tributo sujeito ao lançamento por homologação, e considerando que o fato gerador ocorre no mês do recebimento dos rendimentos omitidos, o lançamento deveria ter ocorrido até o mês equivalente do ano de 2011.

Assim, tendo em vista que a ciência do lançamento ocorreu em 26/12/2011, teria operado a decadência dos créditos relativos ao período de 01/2006 a 11/2006.

Contudo, não merece prosperar a alegação do RECORRENTE.

No que diz respeito à decadência dos tributos lançados por homologação, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), em 12 de agosto de 2009, com acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), da relatoria do Ministro Luiz Fux, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL .ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro

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

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

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

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

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

Portanto, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

Por ter sido sob a sistemática do art. 543-C do antigo CPC, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

No caso concreto, verifica-se que não houve pagamento antecipado do imposto de renda no ano-calendário 2006 (fls. 375/382), ainda que parcial, o que atrai a regra de contagem

do art. 173, I, do CTN, sendo o prazo contado “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Destaca-se que o prazo para envio da declaração da declaração de ajuste do imposto de renda do ano-calendário 2006 foi o último dia útil de abril de 2007. Assim, 2007 seria o ano em que o lançamento poderia ter sido efetuado pela Fazenda Pública, pois somente nesta época é que esta poderia ter conhecimento do fato gerador do imposto de renda (o qual é complexo e ocorre no dia 31/dez de cada ano-calendário, conforme adiante detalhado), já que não houve pagamento (ainda que parcial) a se homologar (conforme DAA de fls. 375/382). Portanto, o primeiro dia do exercício subsequente ao que o lançamento poderia ter sido efetuado foi, invariavelmente, o dia 1º/01/2008 (e não 1º/01/2007 como se poderia cogitar) e findou em 1º/01/2013.

Portanto, entendo que não estão extintos pela decadência quaisquer créditos objeto do presente lançamento, tendo em vista que o RECORRENTE tomou ciência do lançamento em 26/12/2011, como ele mesmo reconhece (fl. 399).

Ademais, independentemente da regra de contagem do termo *a quo* do prazo prescricional, o período fiscalizado no auto de infração não foi atingido pela decadência. Aplicando-se ao caso a regra mais benéfica ao RECORRENTE (art. 150, § 4º, do CTN – contagem do prazo decadencial inicia na data de ocorrência do fato gerado), tem-se que não ocorreu a decadência de nenhum período fiscalizado.

É preciso esclarecer que o fato gerador do IRPF é complexo. Ou seja, embora apurado mensalmente, está sujeito ao ajuste anual quando é possível definir a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva, aperfeiçoando-se no dia 31/12 de cada ano-calendário. O CARF possui o entendimento firme de que o fato gerador do imposto sobre a renda se completa e se considera ocorrido em 31 de dezembro de cada ano calendário, conforme excerto abaixo:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

(...)

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. Existindo a comprovação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, o termo inicial da contagem do prazo decadencial será o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, Art. 173, I). Súmula CARF nº 72: Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, I, do CTN Quando não configurada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação e havendo antecipação do pagamento do imposto, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo se inicia na data de ocorrência do fato gerador (CTN, Art. 150, § 4º), esclarecendo-se que o fato gerador do imposto sobre a renda se completa e se considera ocorrido em 31 de dezembro de cada ano calendário.

(...)

Recurso Voluntário Provido em Parte.

(processo nº 10980.725701/2011-83, 1ª Turma Especial da 2ª Seção do CARF, julgado em 18/02/2014)

Esta é, inclusive, uma matéria sumulada por este Conselho. Vejamos o teor da Súmula CARF nº 38:

Súmula CARF nº 38: O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

No presente caso, deve ser considerada como data do fato gerador o dia 31/12/2006, uma vez que o lançamento mais remoto se refere ao ano-calendário 2006.

Tendo em vista que o RECORRENTE tomou ciência do presente auto de infração em 26/12/2011, resta nítido que não ocorreu a decadência do crédito tributário, uma vez que, mesmo pela contagem do art. 150, §4º, do CTN, a constituição do mesmo poderia ser realizada até o dia 31/12/2011.

Assim, entendo que o crédito tributário relativo aos meses do ano-calendário 2006 não foram atingidos pela decadência.

1.c. Da Ofensa aos Princípios do Contraditório e Ampla Defesa [fl. 554]

O RECORRENTE pede a nulidade do lançamento baseado na alegação de que a sua lavratura não observou os ditames legais, pois não teria sido intimado para se manifestar sobre as operações fiscalizadas e não lhe possibilitou qualquer meio de defesa. Assim, não foram observados os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

Como cediço, no processo administrativo federal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Por sua vez, o art. 10, também Decreto nº 70.235/1972, elenca os requisitos obrigatórios mínimos do auto de infração, *in verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte. Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração pelo contribuinte, bem como cumprimento dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/2012, não há como se falar em nulidade do auto de infração. Assim entende o CARF:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do contraditório e da ampla defesa.

(Acórdão 3301-004.756 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20/6/2018, Rel. Liziane Angelotti Meira)

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não se verificando a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da autuação

(Acórdão nº 3302005.700 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão 26/7/2018, Rel. Paulo Guilherme Déroulède)

No presente caso, o RECORRENTE apresentou fundamento genérico de que “*sequer fora intimada a se manifestar sobre elas [as operações que geraram a relação jurídico-tributária]*”, e de que houve “*imputação de responsabilidade tributárias sem possibilitar qualquer meio de defesa*” (fl. 556).

Com isso, concluiu que a legislação é clara “*ao prever a obrigatoriedade de notificação de forma a possibilitar a manifestação acerca da representação em questão, em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa*” (fl. 557).

Contudo, não restou demonstrada de forma clara a violação à ampla defesa do contribuinte, nem indícios de que a mesma ocorreu.

Conforme já exposto no item “1.a”, o contribuinte foi intimado por duas vezes para apresentar os extratos de suas contas bancárias (fls. 20 e 287). Munida de todos os extratos, a autoridade fiscal elaborou o Termo de Intimação de fl. 360 através do qual solicitou que o contribuinte comprovasse a origem dos depósitos bancários das 3 contas mencionadas,

individualizados na relação de depósitos às fls. 361/373. O RECORRENTE tomou ciência deste Termo em 14/10/2011 (fl. 374), porém não apresentou qualquer resposta.

Como não houve resposta ao último Termo de Intimação, foi lavrado o Auto de Infração em 21/12/2011 (fls. 2/19).

Assim, não se pode falar em ausência de notificação ao sujeito passivo, como alega o RECORRENTE. Também não se pode cogitar eventual desrespeito à ampla defesa e ao contraditório, afinal o contribuinte apresentou Impugnação, a qual foi apreciada pela DRJ de origem, e, agora, tem o seu Recurso Voluntário apreciado pelo CARF.

Portanto, a alegação genérica por ele apontada não comprovam o prejuízo ao seu direito de defesa, nem ao menos indicam qual foi o prejuízo sofrido. Nesse sentido, não prosperam as alegações de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa levantadas pelo RECORRENTE.

1.d Do Pedido de Perícia [fl. 585]

No item 06 de seu recurso, o RECORRENTE pleiteia a nulidade da decisão recorrida, pois esta negou a realização de perícia técnica-contábil para comprovar que os valores depositados não são omissão de rendimentos.

Contudo, entendo que andou bem a DRJ ao indeferir tal pedido. De fato, não é necessária a realização de perícia no presente caso, em que as provas podem (e devem) ser trazidas pelo próprio contribuinte.

Como cediço, a perícia é medida que se impõe para obter documento imprescindível para a solução da lide bem como para elucidar fatos de maior complexidade técnica. Ela deve ser requerida com um propósito específico, e possuir um escopo e uma finalidade clara.

O RECORRENTE pretende, através da perícia, sustentar sua tese de que não houve omissão de receitas e de que os seus rendimentos são frutos de atividade rural. Acontece que a presunção de omissão de rendimentos é fruto de expressa disposição legal, que poderia ter sido elidida através da juntada de documentação hábil e idônea.

Ademais, como cediço, a apresentação de provas documentais deveria ter ocorrido até a apresentação da impugnação, nos termos do art. 15 do Decreto nº 70.235/1972, sob pena de preclusão.

Assim, não há que se falar que a decisão da DRJ seria nula, por não ter buscado a verdade material, quando caberia ao contribuinte apresentar prova de suas alegações. Ora, não cabe à autoridade preparadora construir a prova em favor do contribuinte. Tal ônus é dever do contribuinte, não podendo ser transferido para a fiscalização ou para a autoridade julgadora, pois a ele cabe apresentar os fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito de o Fisco efetuar o lançamento. Portanto o contribuinte deve demonstrar, com base nas provas (documentos hábeis e idôneos) e de forma mais elucidativa possível, quais depósitos em sua

conta seriam valores creditados por terceiros para fazer frente a despesas destes e quais seriam oriundos de atividade rural.

Referida prova não foi trazida aos autos, o que era dever do contribuinte pois a ele cabe apresentar fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito de o Fisco efetuar o lançamento do crédito tributário. Dispõe neste sentido o art. 16 do Decreto 70.235/76, assim como o art. 373 do CPC, abaixo transcritos:

Decreto 70.235/76

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

CPC

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

Desta feita, é desnecessária a realização de perícia ou parecer técnico no presente caso, tendo em vista que esta tem como objetivo efetuar conclusões que poderiam (e deveriam) ter sido alcançadas caso a documentação exigida estivesse acostada aos autos.

2. MÉRITO

Em suas razões recursais o contribuinte afirma que *“provou que exerce atividade rural e, por ausência de contabilidade de sua atividade rural, realiza toda a movimentação financeira de sua atividade empresarial através de firma individual – resultante do plantio e venda de hortifrutigranjeiros -, utilizando-se de conta bancária individual (pessoa física)”* (fl. 548).

Com isso, afirmou que os valores depositados em sua conta, pessoa física, seriam decorrentes da atividade de rural e da relativa à comercialização dos produtos hortifrutigranjeiros de sua firma individual, além de valores pertencentes a terceiros, conforme o trecho abaixo transcrito (fl. 548):

Na verdade, a circunstância questionada quanto à origem dos valores depositados em suas contas correntes, resume-se ao fato de que havia apenas contas bancárias em nome da pessoa física do contribuinte, onde ocorrem suas movimentações financeiras seja como pessoa física, assim como decorrente da atividade de comercialização dos produtos rurais, e outras referentes à sua atividade rural, além da utilização por terceiros, fato costumeiro dentro de seu universo comercial.

Antes de abordar cada uma das alegações apresentada pelo RECORRENTE no tópico 4.1 de seu recurso, importante analisar a questão envolvendo o lançamento de crédito

tributário com base em depósitos bancários, tema levantado pelo RECORRENTE nos tópicos 4.2, 4.3 e 4.4 de sua peça recursal (fls. 569/582):

4.2. DA IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO POR PRESUNÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVAS

4.3. DA IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE PESSOAS FÍSICAS COMO BASE PARA A PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

4.4. DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE NO LANÇAMENTO. MALFERIMENTO AO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA. TRIBUTAÇÃO INCIDENTE SOBRE MERO INGRESSO DE VALORES EM CONTA CORRENTE. DESCONSIDERAÇÃO DAS SAÍDAS.

2.a. Depósitos Bancários Sem Origem Comprovada [fls. 569/582]

Foi lançado o imposto de renda relativo a depósitos efetuados em contas bancárias de titularidade do RECORRENTE, ao longo dos anos-calendário 2006 e 2007.

Durante a ação fiscal, o RECORRENTE foi intimado para a comprovar, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos créditos/depósitos ocorridos em suas contas bancárias.

Em princípio, deve-se esclarecer que o art. 42 da Lei nº 9.430/1996 prevê expressamente que os valores creditados em conta de depósito que não tenham sua origem comprovada caracterizam-se como omissão de rendimento para efeitos de tributação do imposto de renda, nos seguintes termos:

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.

A presunção de omissão de receita estabelecida pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96 autoriza o lançamento em desfavor do titular da conta quando a autoridade fiscal verificar a ocorrência do fato previsto, não sendo necessária a comprovação do consumo dos valores. A referida matéria já foi, inclusive, sumulada por este CARF, razão pela qual é dever invocar a Súmula nº 26 transcrita a seguir:

SÚMULA CARF Nº 26

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

Portanto é legal a presunção de omissão de rendimentos por depósitos bancários de origem não comprovada, a qual pode ser elidida por prova em contrário, o que não aconteceu no presente caso.

A única forma de elidir a tributação é a comprovação, pelo contribuinte, da origem dos recursos depositados nas contas correntes mediante documentação hábil e idônea.

Para afastar a autuação, o RECORRENTE deve apresentar comprovação documental referente a cada um dos depósitos individualizadamente, nos termos do §3º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

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

O art. 15 do Decreto nº 70.235/72 determina que a defesa do contribuinte deve estar acompanhada de toda a documentação em que se fundamentar:

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.

Cabe, então, ao RECORRENTE comprovar, durante a ação fiscal ou quando da apresentação de sua impugnação/recurso, a origem dos recursos depositados na sua conta bancária, pois o crédito em seu favor é incontestável já que o art. 42 da Lei nº 9.430/96 autoriza o lançamento em desfavor do titular da conta.

Neste sentido, entendeu a DRJ que o RECORRENTE não apresentou nenhum documento hábil para comprovar suas alegações, limitando-se a apresentar relatórios e documentos genéricos da comprovação da atividade rural, sem conduto estabelecer nenhuma relação entre estas atividades e os depósitos recebidos em sua conta.

Conforme já exposto, em razão da presunção de renda estabelecida pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96, é ônus do contribuinte apresentar os fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito de o Fisco efetuar o lançamento. Portanto o contribuinte deve demonstrar, com base nas provas (documentos hábeis e idôneos) e de forma mais elucidativa possível, quais depósitos em sua conta seriam valores creditados por terceiros para fazer frente a despesas destes, quais pertenceriam à empresa J. L. DE LIMA CEREAIS, e quais seriam oriundos de atividade rural.

Correta a decisão da DRJ neste sentido.

Feitos estes esclarecimentos acerca da possibilidade de lançamento com base em depósitos bancários, passa-se a analisar os argumentos expostos pelo RECORRENTE no item 4.1 de seu recurso.

2.b. Do Exercício de Atividades Rurais do Recorrente – Produtor e Comerciante [fls. 557/562]

No item 4.1 de seu Recurso (fls. 557/562) o RECORRENTE invoca os arts. 60 e 61 do RIR/99 para tratar da receita decorrente da atividade rural. Assim, afirma o seguinte (fl. 558):

Visto isso, não se pode olvidar que os depósitos bancários que ingressaram na conta corrente do Fiscalizado, durante todo o ano de 2006 e 2007, possuem origem nas diversas atividades desenvolvidas pelo Recorrente, dentre as quais atividades rurais (plantio e venda de hortifrutigranjeiros) e também comerciais, e até mesmo depósitos de terceiros, sobre os quais não tem nenhuma gerência, a não ser o compromisso de repassar os valores, porquanto são provenientes de sua clientela.

De fato, grande parte dos valores que transitaram pelas contas bancárias do contribuinte, tanto corresponde ao que ele recebeu pelas vendas e revendas de hortifrutigranjeiros que realizou, quanto apontam montantes depositados por clientes seus provenientes de outras Cidades da Região, que não só comprem mercadorias ao Recorrente, mas também recebem dele, Recorrente, em espécie, os valores depositados quando chegam em Juazeiro-BA.

Ao longo do mencionado tópico 4.1 de seu recurso, o contribuinte traz os mais diversos argumentos sobre o caso: (i) afirma que os valores seriam oriundos da sua atividade de venda de hortifrutigranjeiros, o que reduziria a base de cálculo para 20% dos valores depositados; (ii) alega que os valores também seriam originários de depósitos efetuados por terceiros (comerciantes de várias cidades da região), que eram repassados a eles próprios quando chegavam ao Mercado Produtor de Juazeiro/BA; (iii) que em perícia técnica por ele contratada, restou demonstrado que, dos valores depositados, deveriam ser abatidos os valores depositados por clientes (item “ii”), o valor informado em sua Declaração de Ajuste Pessoa Física, além daqueles declarados nas Declarações Anuais Simplificadas de sua empresa individual J. L. DE LIMA CEREAIS (o que evidenciaria a cobrança do imposto em duplicidade); e (iv) cita, ainda que de maneira discreta, a equiparação com pessoa jurídica, com base no disposto do art. 150, §1º, inciso II do RIR/1999 (argumento levantado no item 4.1.1. de seu recurso).

Conforme adiante exposto, caberia ao RECORRENTE comprovar que dentre os valores depositados estavam receitas da empresa individual J.L. DE LIMA CEREAIS e identificar tais depósitos, apontar quais valores seriam de terceiros, comprovar e identificar os outros depósitos que seriam oriundos da atividade rural (a fim de aplicar a base arbitrada de 20%), etc. Tudo mediante documentação hábil e idônea capaz de sustentar as suas alegações, e não mediante simples planilhas de cálculos e parecer contábil, elaborados sem qualquer cotejo ou embasamento com documentos hábeis a comprovar suas afirmações.

Assim, passa-se a abordar cada uma das alegações apresentadas pelo RECORRENTE no tópico 4.1 de seu recurso.

2.b.i Da alegação de valores oriundos da atividade rural

Analisando a documentação acostada pelo contribuinte, quais sejam, o requerimento de empresário de fls. 444, a declaração de firma individual de fl. 445, o contrato de concessão de direito real de uso remunerado de fls. 446/448, e o parecer contábil 503/511, apenas pode-se concluir que existem indícios que o RECORRENTE exerce atividade rural.

Acontece que a presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem origem comprovado somente pode ser elidida mediante a comprovação individualizada de cada um dos depósitos, através de documentação hábil e idônea, nos termos do §3º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

Perceba que o RECORRENTE sequer aponta quais depósitos ele pretende comprovar com a justificativa do exercício da atividade rural.

Nos termos do RIR/1999, art. 61, §5º, a receita bruta da atividade rural deverá ser comprovada mediante documentos usualmente utilizados, tais como nota fiscal de produtor rural, nota fiscal de entrada, nota promissória rural, etc. Não há nos autos nenhum destes documentos que usualmente comprovam a receita bruta da atividade rural.

Assim, inexistente legislação que desobrigue o contribuinte de apresentar qualquer documento a fim de comprovar o montante obtido com o exercício da atividade rural.

Perceba que não está sendo exigido do contribuinte a apresentação de livros contábeis com a formalidade imposta a uma pessoa jurídica. No presente caso, exige-se do contribuinte qualquer documentação, com identidade de datas e valores, que sirvam para comprovar a origem dos depósitos.

Ademais, analisando as declarações do imposto de renda de fls. 375/382 e fls. 384/395, constata-se que a Receita Bruta da atividade rural para o ano de 2006 foi de R\$ 592.500,00 (fl. 382) e de R\$ 638.700,00 no ano de 2007 (fl. 390), consideravelmente inferior ao valor dos depósitos bancários tidos como de origem não comprovadas, que foram de R\$ 10.939.751,39 em 2006 (fl. 06) e de R\$ 5.020.785,43 em 2007 (fl. 08).

Assim, não há que se falar em redução da base de cálculo para o percentual de 20%, como autoriza a legislação do IR, pois não restou comprovado que os depósitos tiveram origem na atividade rural praticada pelo RECORRENTE.

2.b.ii Da Alegação de que os Depósitos eram Valores Pertencentes a Terceiros

Quanto à alegação de que grande parte dos depósitos seriam rendimentos de terceiros depositados em sua conta por seus clientes, destaco que o contribuinte não apresenta nenhum documento para corroborar seus argumentos. O RECORRENTE afirma que recebe em sua conta recursos pertencentes a diversos comerciantes das regiões vizinhas, seus clientes, e que diante dos constantes assaltos e roubos praticados na região, seus clientes depositam na conta do RECORRENTE os cheques de terceiros que detinham, para então recebê-los em espécie quando compareciam ao Mercado para efetuarem as suas compras. Afirma que esta é uma prática bastante comum e que visava ainda evitar a incidência da CPMF, então vigente.

O contribuinte pleiteia comprovar a origem de depósitos, que somam quase R\$ 16.000.000,00, apenas com base na alegação de que esta é uma prática comum na região. Tal alegação não pode prosperar.

O RECORRENTE deveria indicar quais seriam esses rendimentos de terceiros depositados em sua conta e fazer um *link* entre a entrada e saída dos mesmos a fim de demonstrar de maneira inequívoca que se trataram de rendimentos de terceiros. Ou seja, caberia ao RECORRENTE demonstrar que o valor de "X" Reais creditado por fulano (e comprovar que este era seu cliente) no dia "Y" através do cheque "Z" foi repassado para o próprio cliente conforme transferência no dia "W". Essa vinculação deveria ser inequívoca, com uma razoável

compatibilização de datas e valores, pois não adiantaria também afirmar que um valor creditado em janeiro foi repassado para o cliente em outubro, por exemplo.

Repiso, esta atividade é dever do contribuinte e não da autoridade julgadora. Ao não fazer qualquer cotejo dos valores de entradas supostamente de terceiros (clientes) e saídas para destes mesmos terceiros, o contribuinte não está comprovando nada e apenas transfere para a fiscalização o seu dever de comprovar suas alegações a fim de atestar o nexo de causalidade entre os depósitos e os dispêndios que alega ser de terceiros.

2.b.iii Do Abatimento de Valores

O RECORRENTE pleiteou ainda que, do montante de depósitos identificados, fossem abatidos os cheques devolvidos, os valores depositados por clientes (item “2.b.ii” acima), o valor informado em suas Declarações de Ajuste Pessoa Física, além daqueles declarados nas Declarações Anuais Simplificadas de sua empresa individual J.L. DE LIMA CEREAIS (estes dois sob pena de cobrança do imposto em duplicidade).

Entendo que o RECORRENTE **assiste razão em parte** dos argumentos. Explico.

Quando da apuração da base de cálculo, a autoridade lançadora simplesmente utilizou a totalidade dos depósitos bancários sem demonstrar que efetuou quaisquer exclusões ou abatimentos (fls. 01/05 e fls. 360/373).

Diante disto, entendo que não se pode presumir que todos os valores depositados nas contas bancárias são formados por valores não declarados. Evidente que existem valores já declarados e tributados pelo contribuinte, de modo que estes podem, muito bem, ter transitado por suas contas.

É razoável compreender que, além dos rendimentos omitidos, os ingressos de recursos declarados oportunamente pelo contribuinte e confirmados tacitamente pelo Fisco transitam, igualmente, pelas contas bancárias do fiscalizado, devendo, assim, os correspondentes valores serem excluídos da base de cálculo da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

Analisando a declaração de imposto de renda do contribuinte do ano-calendário 2006 (fls. 375/382), percebe-se que os seus rendimentos tributáveis declarados são compostos de “rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica” (R\$ 8.100,00), “rendimentos tributáveis recebidos de pessoa física/exterior” (R\$ 4.125,30) e “Rendimento Tributável da Atividade Rural” (R\$ 118.500,00).

Já a declaração de imposto de renda do contribuinte do ano-calendário 2007 (fls. 384/395) aponta que os seus rendimentos tributáveis declarados são compostos de “rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica” (R\$ 18.433,33), “rendimentos tributáveis recebidos de pessoa física/exterior” (R\$ 8.400,00) e “Resultado Tributável da Atividade Rural” (R\$ 127.740,00).

Pois bem, ainda que de maneira incipiente, a jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem avançado, mitigando a exigência pela análise

individualizada dos créditos como única forma afastar a presunção de omissão de rendimentos consubstanciada por depósitos sem origem comprovada. Nesse sentido, o CARF vem permitindo por exemplo, que os rendimentos informados nas declarações de ajuste anual da pessoa física sejam excluídos da base de cálculo do lançamento, desde que não expressamente vinculados aos depósitos bancários de origem não comprovada, pois nesse caso seriam excluídos pela própria fiscalização.

Cita-se o Acórdão nº 2102-00.430 (2ª Turma Ordinária/1ª Câmara/2ª Seção/CARF), sessão de 03/12/2009, relator o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, por unanimidade; e o Acórdão nº 2202-00.415 (2ª Turma Ordinária/2ª Câmara/2ª Seção/CARF), sessão de 04/02/2010, relator o Conselheiro Nelson Mallmann, por maioria.

A fiscalização, ao somar aos valores já declarados, os rendimentos provenientes de depósitos sem origem comprovados, incorre na presunção de que todos os valores que transitaram pelas contas-correntes do RECORRENTE não foram informados na declaração, o que implica dizer que somente os rendimentos omitidos transitam pelas contas bancárias.

Esta não é uma presunção razoável. Óbvio que, conforme já acima exposto, um depósito oriundo de um rendimento isento ou com uma forma tributação diferenciada (ganho de capital, ou receita da atividade rural, por exemplo), ainda que declarados, devem ser comprovados pelo RECORRENTE de forma inequívoca.

Sobre o “Rendimento Tributável da Atividade Rural” dos dois períodos (R\$ 118.500,00 e R\$ 127.740,00), estes resultados tiveram como base as receitas em cada ano da ordem de R\$ 592.500,00 (fl. 382) e R\$ 638.700,00 (fl. 390). No entanto, por se tratarem de valores com tributação diferenciada (já que a base de cálculo arbitrada corresponde a 20% do valor da receita), o RECORRENTE deveria demonstrar, de forma inequívoca e de maneira individualizada, todos os depósitos oriundos da atividade rural. Como não houve tal demonstração, o máximo que se pode retirar da base de cálculo do presente lançamento são os valores oferecidos à tributação como “Resultado da Atividade Rural” dos dois períodos (R\$ 118.500,00 e R\$ 127.740,00, nos anos-calendário 2006 e 2007, respectivamente), pois estas foram as bases já tributadas pelo RECORRENTE.

Contudo, o mesmo entendimento não pode ser aplicado ao valor que o RECORRENTE alega ter declarado nas Declarações Anuais Simplificadas de sua empresa individual J.L. DE LIMA CEREAIS. É que, neste caso, não há qualquer indício de que a referida empresa utilizava as mesmas contas do contribuinte pessoa física para efetuar suas operações financeiras.

Neste caso, ao contrário dos valores pessoais declarados pelo contribuinte, os rendimentos e valores pertencentes à empresa individual (ainda que efetivamente declarados) não podem ser excluídos da base de cálculo dos depósitos sem origem comprovada.

Se a empresa individual utiliza (como interposta pessoa) uma conta bancária que não lhe pertence (a conta do contribuinte), deveria o contribuinte ter uma atenção redobrada a fim de comprovar este fato. Sendo assim, é do RECORRENTE o ônus de comprovar tal prática por sua empresa individual, não podendo este fato ser presumido a fim de abater eventuais valores auferidos pela PJ no período.

Ou seja, se a PJ utiliza as mesmas contas do contribuinte pessoa física (o que, por si só, já não é correto), tal fato deveria estar demonstrado de maneira inequívoca nos autos, mediante a identificação dos depósitos que pertenceriam à PJ, caso contrário presumem-se rendimentos do titular da conta bancária.

Sobre o tema, invoco a Súmula CARF nº 32:

Súmula CARF nº 32

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

É certo que se a fiscalização constatasse que os valores depositados eram da PJ, o lançamento do crédito tributário seria realizado em desfavor desta última. Ocorre que esses valores que serviram de base de cálculo do presente lançamento foram depósitos efetuados na conta do contribuinte pessoa física, e não há notícias ou comprovação de que estes mesmos depósitos são pertencentes à PJ, ou que foram exatamente os mesmos utilizados para efetuar eventual lançamento em desfavor da citada PJ.

Também pelo argumento exposto na Súmula CARF nº 32, além de tudo o que foi exposto no item “2.b.ii”, não cabe a exclusão de valores supostamente pertencentes a terceiros (seus clientes) sem que haja uma comprovação inequívoca de que eram, de fato, pertencentes a eles.

Ora, o próprio RECORRENTE confessa que não tem como comprovar a origem das receitas por não ter documentos, em razão do caráter nitidamente informal de sua atividade (fl. 561, penúltimo parágrafo).

Ademais, quanto ao abatimento de valores relativos a cheques devolvidos, o contribuinte não demonstra quais foram esses cheques que teriam sido devolvidos. A tabela de fl. 509 apenas indica de forma consolidada, por mês, o valor total correspondente aos cheques supostamente devolvidos. Caberia ao RECORRENTE demonstrar, individualizadamente, os cheques supostamente devolvidos.

Em razão do acima exposto, entendo que os valores tributáveis do contribuinte recebidos de pessoas jurídicas (R\$ 8.100,00 e R\$ 18.433,33 nos anos-calendário 2006 e 2007, respectivamente), de pessoas físicas/exterior (R\$ 4.125,30 e R\$ 8.400,00 nos anos-calendário 2006 e 2007, respectivamente) e aqueles oferecidos à tributação como “Resultado da Atividade Rural” (R\$ 118.500,00 e R\$ 127.740,00 nos anos-calendário 2006 e 2007, respectivamente), todos já informados nas respectivas declarações de bens e rendimentos, devem ser excluídos em bloco da base de cálculo da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, já que não há notícias de que tais rendimentos tenham sido objeto de glosa pela autoridade fiscal, ou seja, estes recursos foram tacitamente confirmados pelo Fisco.

Portanto, devem ser feitos os seguintes ajustes nos valores apurados como omissão de rendimentos:

- ano-calendário 2006: alterar a omissão de rendimento apurada inicialmente em R\$ 10.939.751,39 para o valor de R\$ 10.809.026,09 (= R\$ 10.939.751,39 – R\$ 8.100,00 – R\$ 4.125,30 – R\$ 118.500,00); e

- ano-calendário 2007: alterar a omissão de rendimento apurada inicialmente em R\$ 5.020.785,43 para o valor de R\$ 4.866.212,10 (= R\$ 5.020.785,43 – R\$ 18.433,33 – R\$ 8.400,00 – R\$ 127.740,00).

2.b.iv Da Equiparação com Pessoa Jurídica [fls. 562/569]

Para finalizar a análise das argumentações expostas pelo RECORRENTE no tópico 4.1 de seu Recurso (também levantadas no tópico 4.1.1), entendo que não merece prosperar o argumento de que os rendimentos deveriam ter sido equiparados ao de pessoa jurídica, com base no disposto do art. 150, §1º, inciso II do RIR/1999.

O art. 150, §1º, II, do Decreto nº 3000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), equiparou as pessoas físicas às empresas individuais, desde que, em nome próprio, explorem habitual e profissionalmente qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante a venda a terceiros de bens ou serviços:

Art. 150. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º).

§ 1º São empresas individuais:

I - as firmas individuais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "a");

II - as pessoas físicas que, em nome individual, **explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços** (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "b"); (Grifou-se)

Desta forma, havendo a exploração habitual, em nome próprio, de atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante a venda de bens ou serviços para terceiros, resta qualificada a existência de empresa individual.

Percebe-se, portanto, uma série sucessiva de condições para equiparação da Pessoa Física à Pessoa Jurídica:

- (i) **habitualidade e profissionalidade:** o contribuinte tem que exercer a atividade econômica de forma contínua e habitual, não sendo possível a equiparação caso a pessoa física apenas exerça a atividade de forma eventual.

Observe-se que, atualmente, não há na legislação tributária um conceito objetivo do que vem a ser habitualidade para fins de equiparação da pessoa física à pessoa jurídica.

Habitualidade deve ser considerada como própria das operações que não são eventuais ou acidentais. Deve denotar uma intenção de permanência, de continuidade no exercício da atividade e deve ser apurada caso a caso.

- (ii) em nome próprio: a pessoa física deve suportar os riscos da atividade econômica. Desta forma, a pessoa física que exerça atividade econômica em nome de terceiro, como por exemplo o representante comercial, não está sujeita à equiparação, nos termos do inciso III do §2º do art. 150 do RIR/1999.
- (iii) fim especulativo de lucro por meio de venda de bens a terceiros: para ser equiparado à pessoa jurídica, a pessoa física deve buscar auferir lucro com a realização dos negócios.

Assim, caso cumprido os requisitos mencionados, a pessoa física que pratique os negócios mercantis por conta própria adquirirá a condição de empresa individual independente de qualquer requisito formal, ocorrendo neste caso, para efeitos tributários, equiparação da empresa individual a pessoa jurídica, sendo seus rendimentos tributados nesta condição.

Sobre o tema, merece destaque o trecho da solução de consulta Cosit nº 11/2015, abaixo ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF
EMENTA: REVENDA DE BENS EM NOME PRÓPRIO. EQUIPARAÇÃO DA PESSOA FÍSICA A PESSOA JURÍDICA. OBRIGAÇÕES DA PESSOA FÍSICA EQUIPARADA.

São equiparadas às pessoas jurídicas as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, atividade comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante revenda de bens a terceiros, a exemplo dos revendedores de produtos adquiridos de empresas de vendas diretas. Uma vez equiparada à pessoa jurídica, a pessoa física deve adotar todos os procedimentos contábeis e fiscais aplicáveis às demais pessoas jurídicas.
DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto-Lei nº 4.506, de 1964, art. 41; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 150, § 1º, incisos I e II, e § 2º, inciso III, e 160; Parecer Normativo CST nº28, de 1976; Parecer Normativo CST nº 80, de 1976. (Grifou-se)

No presente caso, entendo que o RECORRENTE não cumpre os requisitos para equiparação à pessoa jurídica, em razão da ausência de pessoalidade e outros fatores que corroboram a inaptidão do pleito do RECORRENTE, o que converge para o entendimento de que ele não suportou o risco do negócio.

Não há nos autos a comprovação de que o RECORRENTE exerça a atividade econômica mercantil de forma contínua e habitual, nem de que suportou os riscos da atividade econômica.

Existe, sim, a constatação de que o RECORRENTE pratica a atividade rural. No entanto, tal atividade não enseja a equiparação com firma individual almejada, pois não se reveste em atividade mercantil (compra e venda de bens), mas sim venda dos bens que produz.

Conforme já exposto, a atividade rural talvez não fosse a única fonte de renda do contribuinte. No entanto, não é correto presumir que a outra fonte de renda seria oriunda de

atividade mercantil explorada com habitualidade. Não há qualquer indício ou comprovação de tal fato nos autos.

Ademais, o próprio RECORRENTE alega que é responsável legal por empresa individual (J.L. DE LIMA CEREAIS – CNPJ nº 73.962.953/0001-04). Tal fato é um forte indício de que a atividade comercial é exercida (*ou deveria ser*) na própria pessoa jurídica, afastando assim o caráter pessoal exigido para equiparação à pessoa jurídica.

Como dito na solução de consulta COSIT nº 11/2015, anteriormente mencionada, “*são equiparadas às pessoas jurídicas as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, atividade comercial, com o fim especulativo de lucro (...)*”. Ora, se a pessoa jurídica existe justamente para explorar habitual e profissionalmente a mesma atividade suportada pelo contribuinte, qual o sentido de o RECORRENTE também explorá-la de maneira habitual e profissional na pessoa física? Nenhuma justificativa foi apresentada pelo RECORRENTE.

Ademais, ainda que se desconsidere estes argumentos, o RECORRENTE também não comprovou que suportou o risco do negócio. Não constam nos autos nenhum documento que comprove que o ônus financeiro de suposta aquisição de mercadorias para revenda foi suportado pelo RECORRENTE, e que o mesmo estava sujeito a prejuízos caso não conseguisse efetuar a posterior venda. O RECORRENTE não apresenta sequer o livro-caixa das operações praticadas.

No presente caso, o contribuinte apenas alega genericamente que todo o valor é proveniente da atividade exercida, seja através da venda direta ou através de sua atuação como depositante de valores de terceiros. Tais argumentos sem documentos que os comprovem não podem alterar o lançamento efetuado.

Ademais, afirma à fl. 564 que “*o acórdão se esqueceu de pressupor que a pessoa física e a firma individual, como é o caso da empresa do Recorrente, são um patrimônio único*”.

Esclareça-se que, no presente caso, foram fiscalizadas 3 contas bancárias, todas de titularidade do RECORRENTE (pessoa física). Com suas argumentações, o RECORRENTE quer fazer crer que todas elas teriam sido supostamente utilizadas para: (i) sua atividade rural; (ii) sua atividade comercial; (iii) atividade comercial da PJ; e (iv) para depósitos de terceiros para posterior retirada dos mesmos. Contudo, não há um mínimo de documentação a fim de dar respaldo às alegações do RECORRENTE.

Se ele utiliza a conta pessoal para realizar todas essas atividades, deveria ter o mínimo de cuidado e zelo com a guarda de documentos comprobatórios, sob pena de ter lavrado contra si – o titular da conta – o lançamento de imposto de renda, o que ocorreu no presente caso.

Conforme já exposto no item “2.b.iii” deste voto, se a empresa individual utiliza (como interposta pessoa) uma conta bancária que não lhe pertence (a conta do contribuinte) – o que, por si só, já não é correto – deveria o contribuinte ter uma atenção redobrada a fim de comprovar este fato, não podendo esta operação ser presumida a fim de abater eventuais valores auferidos pela PJ no período, caso contrário presumem-se rendimentos do titular da conta bancária, nos termos da Súmula CARF nº 32:

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

Como os valores que serviram de base de cálculo do presente lançamento foram depósitos efetuados na conta do contribuinte pessoa física, e não há notícias ou comprovação de que estes mesmos depósitos são pertencentes à PJ (ou que foram exatamente os mesmos utilizados para efetuar eventual lançamento em desfavor da citada PJ), não há como realizar qualquer dedução da base de cálculo do presente caso.

Deveria, então, o RECORRENTE apontar (e comprovar) os depósitos que teriam uma vinculação efetiva com a Pessoa Jurídica da qual é responsável, a fim de que eles fossem tributados em nome da própria empresa. Assim, não pode qualquer depósito sofrer esse mesmo procedimento sem que haja a demonstração (e comprovação) de uma vinculação efetiva neste mesmo sentido por parte do contribuinte, mediante documentação hábil e idônea, o que não foi evidenciado.

Portanto, deve ser mantido o lançamento neste ponto.

2.c. Das Alegações de inconstitucionalidade [fls. 580/584]

Nos item 4.4 de seu recurso o contribuinte tece argumentos sobre a violação de princípios constitucionais e, ao final, afirma que, na apuração da base de cálculo, foram levadas em consideração apenas as entradas (depósitos) sem considerar as saídas.

Ocorre que todas essas alegações de inconstitucionalidade são matérias estranha à esfera de competência desse colegiado, conforme determina o seguinte enunciado da Súmula CARF:

Súmula CARF nº 2

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

Deste modo, afasto todas as alegações de inconstitucionalidade trazidas, direta ou indiretamente, pelo RECORRENTE, como, também, a alegação de efeito confiscatório da multa e da suposta violação aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, levantadas no item 4.5 de seu recurso.

Ademais, o contribuinte questiona a tributação já que esta teria incidido sobre ingressos de valores em conta corrente sem considerar as saídas.

Contudo, conforme já exposto, a presunção estabelecida pelo art. 42 da Lei nº 9.430/1996 prevê expressamente que são caracterizados como omissão de rendimento os valores creditados em conta de depósito que não tenham sua origem comprovada e tal presunção legal autoriza o lançamento quando a autoridade fiscal verificar a ocorrência do fato previsto, não sendo necessária a comprovação do consumo dos valores.

Nestes exatos termos é a já citada Súmula nº 26 do CARF:

“SÚMULA CARF Nº 26

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

As saídas de conta corrente não representam, necessariamente, recursos de terceiros, como quer fazer crer o RECORRENTE. A presunção legal expõe justamente que, ante a ausência de comprovação da origem mediante documentação hábil e idônea, tais recursos sejam considerados rendimentos tributáveis e, como tal, não comportam deduções baseadas em meras “saídas”. As únicas despesas que podem ser deduzidas dos rendimentos tributáveis são aquelas previstas nos arts. 74 a 82 do Decreto 3.000/99 (antigo Regulamento de Imposto de Renda que vigorava à época dos fatos).

Desta feita, ante a ausência de comprovação individualizada da origem dos depósitos, nos termos do §3º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, deve ser mantida a presunção legal de omissão de rendimentos dos depósitos sem origem comprovada.

2.d. Operações com Alíquota Zero de PIS e Cofins [fls. 584/585]

Por fim, no tópico 5 do seu recurso, o contribuinte pede para retirar o PIS e COFINS de alguns produtos da base de cálculo do IR. Ocorre que, conforme exposto, o RECORRENTE sequer comprovou do que se trataram os rendimentos/depósitos efetuados em suas contas bancárias (ora alega que são decorrentes de atividade rural, ora que são oriundos de atividade comercial que exerce em seu nome individual, ora alega que são de terceiros para fazer frente a despesas desses, ora que seriam receitas da PJ da qual é responsável, contudo sem comprovar nenhuma das alegações).

Neste tópico, pleiteia abatimento do PIS e COFINS de determinados valores para os quais sequer houve a comprovação de que se trataram de receita de venda de batata, feijão, arroz e outros.

Este pleito somente faria sentido caso restasse comprovado, inequivocadamente, a prática de uma atividade comercial a ensejar a equiparação com PJ e, conjuntamente, que fossem apontados – também de maneira inequívoca – quais receitas foram oriundas dos produtos para os quais o RECORRENTE pleiteia a exclusão do PIS e Cofins da base de cálculo. Ou seja, somente faria sentido discutir tais questionamentos se estivéssemos diante da tributação de uma PJ, o que não é o caso.

Portanto, resta hígida a presunção legal de omissão de rendimentos em nome da pessoa física, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, nos termos do voto em epígrafe, apenas para excluir, em bloco, da base de cálculo do

tributo os valores tributáveis do contribuinte recebidos de pessoas jurídicas (R\$ 8.100,00 e R\$ 18.433,33 nos anos-calendário 2006 e 2007, respectivamente), de pessoas físicas/exterior (R\$ 4.125,30 e R\$ 8.400,00 nos anos-calendário 2006 e 2007, respectivamente) e aqueles oferecidos à tributação como “Resultado da Atividade Rural” (R\$ 118.500,00 e R\$ 127.740,00 nos anos-calendário 2006 e 2007, respectivamente), todos já informados nas respectivas declarações de bens e rendimentos, reduzindo o valor da omissão de rendimentos para R\$ 10.809.026,09 no ano-calendário 2006 e para R\$ 4.866.212,10 no ano-calendário 2007, conforme exposto no item 2.b.iii do voto, sobre os quais devem ser apurados o imposto de renda devido em cada período.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim