



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10630.721012/2009-55
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-003.828 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de maio de 2017
Matéria DEPÓSITO BANCÁRIO
Recorrente CLESIO CHAVES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2004, 2005

Ementa:

NULIDADE DO LANÇAMENTO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. FISCALIZAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

O procedimento de fiscalização é eminentemente inquisitorial, de sorte que não é obrigatório - salvo nos casos específicos reservados em Lei - reservar ao fiscalizado a oportunidade do contraditório e da ampla defesa. O direito de defesa se inaugura, propriamente dito, quando do início do processo administrativo, i.e., com a intimação do lançamento e a abertura do prazo para a Impugnação.

IMPOSTO SOBRE A RENDA. PESSOA FÍSICA. EQUIPARAÇÃO A PESSOA JURÍDICA. REQUISITOS E VEDAÇÕES LEGAIS.

Para fins tributários, independente de registro ou não, é possível equiparar a empresas individuais as pessoas físicas que, em nome individual, explorem qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços. Necessário, para tanto, a demonstração da atuação habitual e profissional, além de inexistência de vedação à atividade.

DEPÓSITO BANCÁRIO. PRESUNÇÃO RELATIVA ESTABELECIDADA POR LEI.

A Lei nº 9.430/1996 estabelece, em seu art. 42, uma presunção relativa de omissão de rendimentos quando, identificados depósitos bancários em favor do sujeito passivo, e previamente intimado, este não é capaz de apresentar provas da origem dos mesmos. Inaplicável, nesses casos, o art. 6º da Lei nº 8.021/1990.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo os valores de R\$ 101.628,99 do ano-calendário 2004 e R\$ 95.918,59 do ano-calendário 2005.

(assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Martin da Silva Gesto, Cecilia Dutra Pillar e Marcio Henrique Sales Parada.

Relatório

Trata-se, em breves linhas, de auto de infração lavrado em desfavor do recorrente para constituir IRPF, identificando como infração a omissão de rendimentos. Tendo o Contribuinte impugnado, a DRJ manteve parcialmente o crédito constituído. Insatisfeito, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário que levou o CARF a converter o julgamento em diligência. Realizada esta, retornam os autos para continuidade do julgamento.

Feito o resumo da lide, passamos ao relatório pormenorizado dos autos. Tendo em vista que o processo retorna de diligência, aproveito o relatório da Resolução CARF nº 2202-000.705, de 13/07/2016, no que couber.

"Em 20/11/2009 foi lavrado auto de infração (fls. 4/14 e docs. fls. 15/32) em desfavor do Contribuinte, ora recorrente, para constituir IRPF no valor de R\$ 1.513.814,06, além de juros e multa de 150%. Foi identificada como infração "OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA".

Conforme o Relatório de Autoria Fiscal (fls. 33/39):

- A fiscalização tributária decorreu de ordem judicial proferida em investigação criminal instaurada pelo Ministério Público, na qual ocorreu a quebra do sigilo bancário e fiscal do Contribuinte;*
- Que, intimado pela DRF, o próprio Contribuinte apresentou alguns extratos bancários;*

- *Que, tendo intimado o Contribuinte a apresentar os documentos comprobatórios dos créditos e débitos, e uma vez que este reiteradamente pedisse dilação do prazo alegando burocracia dos bancos, foram emitidas RMFs diretamente às instituições financeiras. Estas apresentaram então parte dos documentos solicitados;*
- *De posse das informações supra, a autoridade fazendária circularizou a fiscalização, intimando as pessoas (físicas e jurídicas) que fizeram depósitos nas contas do recorrente para comprovar a origem de tais transações;*
- *Conforme a DRF: (i) mais de 30% das intimações postais com AR foram devolvidas, informando que os destinatários não foram encontrados nos endereços cadastrais da RFB; (ii) das pessoas que foram encontradas, apenas uma parte respondeu; (iii) das pessoas que responderam, muitos apresentaram informações inconclusivas, alegando não conhecer o recorrente, que não tinha feito negócios com ele ou que não se recordava a causa do depósito; enfim, (iv) dos demais, nenhuma documentação comprobatória foi apresentada;*
- *Que, diante da falta de documentação por parte do sujeito passivo e dos depositantes circularizados, foi necessário lançar os recursos como rendimentos omitidos; e*
- *Que a multa foi qualificada nos termos do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996 c/c arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.*

Intimado do lançamento em 24/11/2009 (926), o Contribuinte impugnou o lançamento em 23/12/2009 (fls. 931/955 e docs. anexos fls. 1.021/2.234¹). A DRJ, por sua vez, analisando a lide, proferiu o acórdão nº 09-28.702, de 19/03/2010 (fls. 960/987), que restou assim ementado:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF
Exercício: 2005, 2006 PRELIMINAR. MOVIMENTAÇÃO
FINANCEIRA. REQUISIÇÃO ÀS INSTITUIÇÕES
FINANCEIRAS.*

As informações referentes à movimentação bancária do contribuinte podem ser obtidas pelo Fisco junto às instituições financeiras, no âmbito de procedimento de fiscalização em curso, não se constituindo em quebra de

¹ Anota-se que, a despeito da aparente desordem dos autos, às fls. 1.022 consta "Termo de abertura de anexo" e à fl. 2.235 consta "Termo de encerramento de anexo", ambos datados de 28/12/2009. Considerando que a Impugnação foi protocolada em 23/12/2009, mas o Recurso Voluntário foi juntado apenas em 17/05/2010, é necessário concluir que a documentação juntada aos autos nos anexos foi apresentada com a Impugnação e não com o Recurso Voluntário.

sigilo bancário a identificação dos depositantes dos recursos nas contas do autuado.

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Pelos elementos constantes dos autos, fica sem fundamento a alegação de cerceamento do direito de defesa, na medida em que o interessado, tanto na fase de autuação, quanto na fase impugnatória, teve oportunidade de carrear aos autos documentos, informações, esclarecimentos, no sentido de elidir a tributação contestada.

FIRMA INDIVIDUAL. CORRETOR.

As pessoas físicas que individualmente explorem a atividade de corretor ou a prestação de serviços não comerciais não estão, nos termos da legislação do imposto de renda, equiparadas às pessoas jurídicas. Em função disso, ainda que tivesse o contribuinte inscrito no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ, estaria sujeito ao regime de tributação próprio das pessoas físicas.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Caracterizam omissão de rendimentos, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física, regularmente intimado, não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

DEPÓSITOS. DATAS E VALORES. ANÁLISE INDIVIDUALIZADA.

Para efeito de determinação da receita omitida, os depósitos serão analisados individualmente, na forma do artigo 42, §3º, da Lei nº 9.430/1996. Logo, na hipótese de contribuinte atuando como corretor de imóveis, para ele seja tributado somente em relação à comissão percebida por tais operações, deve apresentar não só documentação comprobatória desses negócios jurídicos, mas correlacioná-las com os depósitos efetuados, de modo que possa ser tributado apenas na quantia relativa à comissão do intermediário corretor de imóveis.

RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL. RENDIMENTOS PRÓ-LABORE.

Comprovado que os rendimentos da atividade rural, bem como as retiradas pró-labore foram devidamente consideradas pela autoridade fiscal como origem de recursos, nenhum reparo cabe ao feito.

MULTA QUALIFICADA.

Se as provas carreadas aos autos pelo fisco evidenciam a intenção dolosa de evitar a ocorrência do fato gerador, por dois anos consecutivos de forma reiterada, cabe a aplicação

da multa qualificada, ainda que o dispositivo legal utilizado para fundamentar o lançamento seja uma presunção legal.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Intimado dessa decisão em 19/04/2010 (fl. 990), ainda insatisfeito, o Contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 992/1.015 e doc. fls. 1.016/1.018) em 17/05/2010 (fls. 1.020). As suas razões de pedir podem ser assim resumidas:

Preliminares:

- Que a autoridade fiscalizadora extrapolou sua competência ao emitir RMF requisitando a identificação dos depositantes, e não apenas os extratos bancários;*
- Que a fiscalização foi feita de forma parcial, deixando de ser juntado aos autos diversos documentos importantes, tais como os ARs negativos, e que não foi garantido ao Contribuinte o efetivo direito de defesa;*

Mérito:

- Que a tributação deveria ter sido realizada como pessoa jurídica, uma vez que o recorrente está cadastrado como micro-empresa, no CNPJ nº 71.349.013/0001-19; que mantém empregados registrados; que recolhe tributos municipais e estaduais; que exerce atividade de corretor de imóveis, administrador de imóveis e de compra e venda de gado, e ainda agenciava viagens de turismo;*
- Que, devendo ser equiparado a pessoa jurídica, e à falta de escrituração contábil, deve ser arbitrado o seu lucro para fins de IRPJ, não sendo possível tributar todos os valores depositados como rendimentos da pessoa física;*
- Ainda que não seja equiparado à pessoa jurídica, que não pode ser feito o lançamento sobre a integralidade dos recursos depositados, sendo necessário identificar o montante do numerário que se converteu em patrimônio ou que tenha sido consumido, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.021/1990;*
- Que o Contribuinte juntou à impugnação documentos comprobatórios de diversos depósitos, mas que foram considerados insuficientes pela DRJ. Insiste, entretanto, na idoneidade deles para comprovar a origem dos recursos, reclamando que seja efetivamente analisada a documentação acostada aos autos;*
- Que, subsidiariamente, deve ser reduzida a multa qualificada, uma vez que o Contribuinte não agiu com dolo; no máximo, que agiu desorganizadamente em sua atividade comercial." - fls. 2.237/2.240*

Chegando ao CARF, foi proferida a citada Resolução nº 2202-000.705, de 13/07/2016, que determinou a conversão do julgamento em diligência para:

"(...) que a autoridade fiscalizadora de origem, compulsando as provas juntadas pelo contribuinte em sede de impugnação, elabore tabela informando:

- O valor dos alugueis, conforme os contratos juntados aos autos;*
- O valor das comissões, conforme informações disponíveis nos contratos ou nas tabelas apresentadas também pelo Contribuinte;*
- O valor comprovadamente transferido para os locadores;*
- O valor comprovadamente gasto pelo Contribuinte na administração dos imóveis (pela apresentação de notas fiscais e recibos de pagamento de contas de água, luz, de reforma, de obras e etc.);" - fls. 2.250/2.251.*

A autoridade lançadora elaborou então as tabelas de fls. 2.253/2.265, compilando as informações constantes nos autos. Intimado em 20/12/2016 (fls. 2.271/2.272), o Contribuinte apresentou "Manifestação sobre os Resultados da Diligência Fiscal" (fls. 2.274/2.289), resumidamente insistindo nos termos do Recurso Voluntário e ressaltando que:

- Que exercia atividade de intermediação em inúmeras espécies de comércio, especificamente agência de viagem, gado, veículos e café, recebendo o valor integral da mercadoria vendida e repassando aos verdadeiros vendedores o preço, "descontando sua mais valia, e declarando-a da DIRPF";
- Que a atividade era exercida no interior e, portanto, tipicamente informal;
- Que a diligência não analisou os documentos referentes às outras atividades empresariais do recorrente, implicando na manutenção na base de cálculo de valores pertencentes a terceiros;
- Que restou comprovada a atividade de corretagem, devendo ser tributado tão somente o valor das comissões;
- Que restou comprovada a atividade compra e venda de gado, devendo tal atividade ser tributada por equiparação a pessoa jurídica e por arbitramento;

É o relatório.

Voto

Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Registra-se que no voto apresentado na Resolução CARF nº 2202-000.705, este Relator antecipou parte do seu entendimento, especificamente em relação às preliminares e ao arbitramento do rendimento. A realização da diligência não trouxe aos autos qualquer fato que levasse à alteração do seu posicionamento, portanto repetem-se os mesmos fundamentos e conclusões expostos anteriormente. O mesmo pode ser dito em reação à equiparação a pessoa jurídica, no qual apenas complementamos mais análise probatória para chegar ao mesmo resultado.

Preliminares:

Das RMFs:

Argumenta o Contribuinte que a autoridade fiscalizadora extrapolou sua competência ao emitir RMFs para que as instituições financeiras identificassem quem eram os depositantes dos valores creditados em sua conta, porquanto não teriam sido atendidos os requisitos dos incisos VII a XII do art. 3º, dado Decreto nº 3.724/2001. Conclui, portanto, que deve ser anulado o auto de infração ou, ao menos, que sejam retirados dos autos todos os documentos provenientes dessas RMFs.

O Decreto nº 70.235/1972, que regula o processo administrativo fiscal em nível federal, discorre sobre as nulidades em seu art. 59:

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.

(...)

A verdade é que, no caso concreto o fato alegado pelo Contribuinte - ainda que tenha razão - não incorre em nenhuma das duas hipóteses elencadas: não foi lavrado por pessoa incompetente e não houve preterição do direito de defesa. Em verdade, as informações adquiridas por meio dessas RMFs não tiveram qualquer relevância para a constituição do IRPF, uma vez que os extratos bancários que deram fundamento à composição da base de cálculo foram apresentados pelo próprio Contribuinte.

Portanto, não há como se reconhecer a nulidade do auto de infração.

O Contribuinte apresenta pedido subsidiário, qual seja, que todos esses documentos decorrentes das RMFs sejam excluídos dos autos. Tal pedido poderia ser atendido, nos termos do art. 60 do Decreto nº 70.235/1972, se se restasse comprovado o vício do ato e prejuízo para o sujeito passivo:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Acontece que, *in casu*, não se observa qualquer prejuízo para o contribuinte, porquanto os dados obtidos como consequência das RMFs não seriam para embasar o lançamento. O TVF sequer utilizou tais documentos ou informações para embasar a qualificação da multa.

Enfim, uma vez que não resultaram em prejuízo para o sujeito passivo, ainda que estejam eivados de vícios, irregularidades ou incorreções, não há porque excluir os documentos dos autos.

Da parcialidade da fiscalização:

Ainda em sede preliminar, o recorrente afirma que a autuação é nula porquanto não teriam sido observados os princípios da moralidade, da legalidade, e do devido processo legal no decorrer da fiscalização. Explica que a circularização da fiscalização foi indevida; que a autoridade fiscalizadora, apesar de ter realizado tal procedimento, não juntou boa parte da documentação gerada (tal como ARs negativos, documentos apresentados pelos terceiros intimados etc.); e que foram incluídos documentos suspeitos (declarações de terceiros, porém impressas em papel timbrado).

Conforme já foi anotado acima, só é possível falar em nulidade do lançamento quando não forem atendidos os requisitos básicos do art. 10, do Decreto nº 70.235/1972, ou quando incorrer em uma das hipóteses do art. 59 do mesmo diploma. Ainda, quando a Lei exigir algum procedimento específico, como o faz o art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

In casu, os fatos alegados pelo contribuinte não vão de encontro a qualquer comando legal: a autoridade fiscalizadora tem o poder de circularizar a fiscalização, quando for necessário para a investigação dos fatos tributários; também, somente se exige a juntada aos autos dos elementos que entender necessários para lastrear o lançamento.

Considerando que o tributo foi constituído exclusivamente com base nos extratos bancários fornecidos pelo próprio Contribuinte, a circularização - e os documentos dali resultantes - efetivamente são dispensáveis para o deslinde do julgamento.

De qualquer forma, esse e.CARF já tem jurisprudência consolidada no sentido de que a fiscalização é processo inquisitivo. Entre outros:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FASE PREPARATÓRIA DO LANÇAMENTO. NATUREZA INQUISITIVA. CONTRADITÓRIO INEXISTENTE. O procedimento administrativo do lançamento é inaugurado por uma fase preliminar, oficiosa, de natureza eminentemente inquisitiva, na qual a autoridade fiscal promove a coleta de dados e informações, examina documentos, procede à auditoria de registros contábeis e fiscais e verifica a ocorrência ou não de fato gerador de obrigação tributária aplicando-lhe a legislação tributária. Dada à sua natureza inquisitorial, tal fase de investigação não se submete ao crivo do contraditório nem da ampla defesa, direito reservados ao sujeito passivo somente após a ciência do lançamento, com o oferecimento de impugnação, quando então se instaura a fase contenciosa do procedimento fiscal.

(acórdão CARF nº 2401-004.165, de 18/02/2016)

NULIDADE DO LANÇAMENTO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA NO CURSO DA FISCALIZAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA. O procedimento de fiscalização é inquisitorial, vale dizer, transcorre sem que a autoridade fiscal esteja, em consequência do desenho do processo administrativo fiscal regido pelo Decreto nº 70.235/1972, sob qualquer constrição que a obrigue a reservar ao fiscalizado a oportunidade do contraditório e da ampla defesa. Os pedidos de esclarecimento mediante termo, no curso do procedimento de fiscalização, não decorrem da observância de um dever correspectivo a um direito individual de acesso aos fatos apurados pelo Fisco e de se manifestar sobre eles; decorrem, sim, da necessidade de reunir evidências que possibilitem aferir a legalidade dos atos praticados pelo fiscalizado ou terceiros.

(acórdão CARF nº 1301-002.018, de 04/05/2016)

A característica inquisitorial do lançamento também é reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme se observa pela ementa abaixo transcrita:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. IRREGULARIDADE NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. REVISÃO. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ.

1. Hipótese em que o Tribunal de origem consignou, com base na prova dos autos, que "o procedimento administrativo tributário, antes da consumação do lançamento fiscal, é eminentemente inquisitório, já que o contribuinte deve apenas suportar os poderes de investigação do fisco" e colaborar com a prestação de informações e documentos, justamente para que a verdade material seja alcançada. Após a notificação do contribuinte acerca do lançamento, abre-se a possibilidade de contraditório e de ampla defesa, o que de fato foi oportunizado à empresa embargante. Conquanto esse momento seja próprio para que o contribuinte apresente as provas e os documentos hábeis a refutar os vícios e as falhas na contabilidade que ensejaram o arbitramento, a empresa, na via administrativa, não cumpriu com o seu ônus a contento. Tentou suprir a falha na via judicial, juntando a este processo balancetes mensais e GRPS, contudo, não é possível, pelo simples exame desses elementos de prova, constatar que a desconsideração da contabilidade da empresa resulta da simples escrituração errônea de alguns fatos contábeis" (fl. 627, e-STJ).

2. A revisão desse entendimento implica reexame de fatos e provas, obstado pelo teor da Súmula 7/STJ.

3. Agravo Regimental não provido. (AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.445.477 – S, Relator: Ministro Herman Benjamin, DJ 24/06/2014)

Enfim, não é possível dar provimento ao pleito do Contribuinte, porquanto a atuação da autoridade fiscalizadora não extrapolou nem deixou de atender a quaisquer comandos legais.

Mérito:

Da equiparação à pessoa jurídica:

O Contribuinte, ora recorrente, alega que exercia atividade comercial com fim lucrativo nos anos-calendário de 2004 e 2005. Inclusive, anota que possui registro perante a Receita Federal do Brasil como pessoa jurídica individual, na condição de micro-empresa, com o CNPJ nº 71.349.013/0001-19, esclarecendo que juntou inúmeras provas disso à sua impugnação. Enfim, afirma também que já havia prestado tal informação à autoridade fiscalizadora.

Efetivamente, já em 17/04/2009 (fl. 43), quando o Contribuinte apresentou resposta ao Termo de Início de Fiscalização, identificou-se como "produtor rural, corretor de imóveis e comerciante". Apresentou ainda Declaração de Produtor Rural (fls. 47/48), com notas fiscais de compra e venda de café e de gado (fls. 52/62 e 65/73), registros de veículos em seu nome (fls. 82/87), registros de compras e vendas de diversos imóveis em seu nome (fls. 88/108).

A autoridade fiscalizadora, apesar de registrar no TVF que o Contribuinte alegou atuar como corretor, administrador de imóveis e na compra e venda de gado, não mencionou, em nenhum momento, a possibilidade de tributar os rendimentos como decorrentes da atividade rural ou por equiparação à pessoa jurídica.

Em sede de impugnação, o Contribuinte juntou mais de mil laudas de documentação (fls. 1.021/2.234), dentre as quais se inclui:

- Requerimento de Empresário, atuante no ramo de comércio varejista, protocolado em 04/01/2005 perante a Junta Comercial do Estado de Minas Gerais, identificando o Contribuinte como empresário desde 1993 com o CNPJ nº 71.349.013/0001-19 (fl. 1.024);
- Declarações de Firma Individual, atuante no ramo de comércio varejista, protocoladas em 1997, 1994 e 1993 perante a Junta Comercial do Estado de Minas Gerais, identificando o Contribuinte como empresário desde 1993, com o mesmo CNPJ (fls. 1.025/1.027);
- Registros de empregados, Guias de Recolhimento do FGTS, folhas de salário e recibos de férias, emitidos entre 2002 e 2005, tendo como identificador da empresa o nome do Contribuinte e o mesmo CNPJ (fls. 1.030/1.096);
- DAMs do Município de Conselheiro Pena, constituindo ISS/estimado referente aos anos-calendário de 2004 e 2005, além de 2002 e 2003, em nome do Contribuinte, constatando-se a atividade de comércio varejista, bem como comprovantes de pagamento (fls. 1.097/1.125);
- DAEs do Estado de Minas Gerais, referentes a ICMS e outros tributos, nos anos-calendário de 2004 e 2005 (fls. 1.126/1.140);

- Contratos de locação em que o Contribuinte figura como representante de diversos locadores; Recibos nos quais se destaca a comissão em favor do Contribuinte e comprovantes de depósito bancário da diferença do aluguel em favor dos locadores, todos datados de 2004 e 2005; ainda, canhotos de IPTU, comprovando a titularidade dos imóveis (fls. 1.142/2.009)²;
- Notificação da Secretaria Municipal da Fazenda de Conselheiro Pena, notificando certa pessoa a "providenciar calha e condutores para escoamento das águas pluviais", na qual consta o Contribuinte como procurador do proprietário do imóvel (fl. 1.673);
- Declarações Estaduais de Produtor Rural; folha da DIRPF registrando ser produtor rural; Nota fiscal de venda de produtos agrícolas (café e gado); (fl. 2.012/2.055);
- DIPJ - ano-calendário 2004, referente ao CNPJ 71.349.013-19 (Clésio Chaves - ME); DARFs emitidos em nome de Clésio Chaves - ME; Livro Caixa - 2004 e 2005; (fls. 2.089/2.234)

Analizando esse pleito, bem como o conjunto probatório, a DRJ admitiu que, pela documentação juntada, não restam dúvidas de que o recorrente exercia atividade empresarial. Entretanto, analisando a legislação de regência (art. 150 do RIR/1999), anota que a atividade de corretagem não é passível de equiparação à pessoa jurídica. Também anota que as receitas indicadas como provenientes da atividade rural já foram declaradas pelo próprio contribuinte em sua DIRPF, e consideradas pela autoridade fiscalizadora no momento do lançamento. Ainda, que não há documentos hábeis para comprovar quais recursos advieram da atividade de agente de viagem. Enfim, não observou margem para corrigir o lançamento nesse ponto.

Tem razão a DRJ.

Em primeiro lugar, a simples inscrição nos órgãos públicos como empresário não é suficiente para comprovar que os recursos tenham origem em atividade empresarial.

Em segundo lugar, o recorrente se encontra inscrito nos órgãos públicos como "comerciante varejista", especificamente de artigos fotográficos, cinematográficos, de máquinas, materiais de comunicação e celulares, artigos esportivos, fotocópias, digitalização, calçados, bebidas etc. (fl. 1.023/1.027). Não há nos autos quaisquer provas ou mesmo alegação coincidente com essa atividade nos autos. No mesmo sentido, os registros de empregados (fls. 1.030/1.037) demonstram a contratação de balconistas; não há nenhum indício ou alegação de como esses funcionários o auxiliavam na realização de qualquer uma das atividades alegadamente exercidas.

Em terceiro lugar, se efetivamente exerceu a atividade de comércio varejista através de sua Micro-Empresa, então tais receitas já estão consideradas na sua declaração de Pessoa Jurídica (fls. 2.089/2.234), não havendo que se incluir todos os valores depositados em

² Se é verdade que os recibos faltam a assinatura, os comprovantes de depósito tem todas as características necessárias e suficientes para atestar a sua veracidade, como identificação da conta de origem e destino, nome do destinatário, data e valor, código de segurança etc. Também, os contratos têm assinaturas.

suas contas, automaticamente, nessa atividade. Pelo contrário, o próprio contribuinte comprovou que valores consideráveis provieram da atividade de corretagem.

Em quarto lugar, a autoridade lançadora considerou diversos valores declarados pelo Contribuinte em sua DIRPF como provenientes da título de atividade rural, não tendo o Contribuinte indicado qualquer valor que tenha constado da base de cálculo do auto de infração e que provenha dessa atividade.

Em quinto lugar, não há nos autos provas de efetivos recebimentos como agente de viagem. Há comprovantes de aquisição e de alienação de bezerras (e.g. fls. 55/57; 2.028/2.033); contudo, não conseguimos identificar dentre os valores identificados no lançamento nenhum depósito/creditamento em valor ou datas próximas. O mesmo em relação a café (eg. fls. 2.034/2.040). Portanto, ainda que tenha demonstrado exercer atividade de compra e venda de gado e de café, não há que se falar em atividade rural (mera intermediação não configura atividade rural, cf. art. 2º, §único, da Lei nº 8.023/1990) nem, tampouco, que demonstrou se tratar de atividade realizada com habitualidade ou profissionalismo.

Por fim, assim como a DRJ, restamos convencidos de que o recorrente exercia a atividade de corretor de imóveis, diante da farta prova documental juntada aos autos (fls. 1.142/2.009). Concordamos também no que toca à interpretação do art. 150 do RIR/99:

Art.150.As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas.

§1ºSão empresas individuais:

I-as firmas individuais;

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;

(...)

§2ºO disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de:

(...)

V - corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos;

(...)

Conforme determina expressamente o §2º, V, da legislação supratranscrita, a atividade de corretagem não é passível de equiparação à pessoa jurídica. Logo, ainda que o Contribuinte tenha provado o efetivo exercício dessa atividade, não é possível dar provimento ao seu pleito no sentido de equipará-lo a pessoa jurídica para fins de aplicação de lançamento do Imposto de Renda.

Do arbitramento dos rendimentos da pessoa física:

Admitindo a possibilidade de que não fosse equiparado a pessoa jurídica, o Contribuinte reclama a aplicação do art. 42 da Lei nº 9.430/1996 em conjunto com o art. 6º da Lei nº 8.021/1990, segundo a qual:

Art. 6º O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§ 2º Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte.

§ 3º Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.

§ 4º No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.

§ 5º O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações. (Revogado pela lei nº 9.430, de 1996)

§ 6º Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte.

Da leitura do *caput* da norma, que a delimita, percebe-se que o seu objetivo é regulamentar as hipóteses em que a renda é desconhecida. É o que se extrai da referência à "renda presumida". Em segundo lugar, anota-se que o §5º apontava a utilização dos depósitos e aplicações realizados perante instituições financeiras como uma das formas ou critérios desse arbitramento.

Se é verdade que o referido §5º, do art. 6º da Lei nº 8.021/1990 foi revogado, registra-se que foi revogado exatamente pela Lei nº 9.430/1996, cujo art. 42 embasou o lançamento. Em outras palavras, é possível afirmar que o legislador revogou esse §5º exatamente porque tratava da matéria de maneira mais aprofundada nessa nova lei. Logo, não há contradição nem necessidade de interpretação conjunta: o art. 6º da Lei nº 8.021/1990 tem aplicação subsidiária ao art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

Nesse sentido, inclusive, o acórdão nº 106-17.093, de 08/10/2008:

IMPOSTO DE RENDA - TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVAMENTE COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS — REGIME DA LEI Nº 9.430/96 - POSSIBILIDADE - A partir da vigência do art. 42 da Lei nº 9.430/96, o fisco não mais ficou obrigado a comprovar o consumo da renda representado pelos depósitos bancários de origem não comprovada a transparecer sinais exteriores de riqueza (acréscimo patrimonial ou dispêndio), incompatíveis com os rendimentos declarados, como ocorria sob égide do revogado parágrafo 5º do art. 6º da Lei nº 8.021/90. Agora, o

contribuinte tem que comprovar a origem dos depósitos bancários, sob pena de se presumir que estes são rendimentos omitidos, sujeitos à aplicação da tabela progressiva.

Esse precedente, inclusive, é um dos que fundamentaram a jurisprudência dominante desse e.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.

Enfim, seja pela interpretação da legislação, seja pela obrigatoriedade de aplicação da Súmula do CARF, não é possível dar provimento ao pedido do recorrente.

Da comprovação da origem dos recursos - corretagem e administração de imóveis alheios:

Subsidiariamente, o Contribuinte pleiteia que a documentação apresentada nos autos seja efetivamente analisada para que se verifique a comprovação da origem dos recursos depositados em suas contas bancárias. Diante da existência das provas, os autos foram convertidos em diligência, o que resultou na elaboração, pela autoridade diligenciadora das tabelas de fls. 2.253/2.265, que destrincham os valores recebidos a título de aluguel, as comissões, as despesas e os valores repassados aos locadores. Com base na última tabela, "Resumo Mensal", é possível realizar comparativo e perceber que os valores comprovados - a título de aluguel, de comissões, de despesas e de repasses - são quase coincidentes:

Período	Aluguel (1)	Comissão (2)	Despesas (3)	Repasses aos locadores		Diferença [= (1)-(2)-(3)-(4)-(5)]
				Transf. Banc. (4)	Depósito em Din/Outro (5)	
jan/04	6.002,00	572,85	400,00		5.102,00	-72,85
fev/04	6.133,00	586,90	399,10	176,00	4.903,60	67,40
mar/04	7.331,00	703,70	281,39		6.353,00	-7,09
abr/04	17.237,36	1.517,90	2.831,00		12.887,46	1,00
mai/04	8.188,00	789,00	473,38		6.923,23	2,39
jun/04	8.588,00	790,85	152,00		7.643,40	1,75
jul/04	9.480,00	908,90	102,00	1.937,70	6.529,60	1,80
ago/04	9.098,00	886,25	528,40	2.729,60	4952,7	1,05
set/04	10.028,00	975,15	859,53	7.869,70	324,00	-0,38
out/04	9.534,00	929,90	188,79	4.603,60	3.811,00	0,71
nov/04	10.252,00	1.001,70	713,55	5.839,26	2.695,00	2,49
dez/04	10.436,00	1.025,20	397,69	5.970,31	3.051,00	-8,20
Total 2004	112.307,36	10.688,30	7.326,83	29.126,17	65.175,99	-9,93
jan/05	11.727,00	1.096,40	773,94	7.014,16	2.847,00	-4,50
fev/05	10.361,32	1.036,12	199,89	5.407,11	3.727,00	-8,80
mar/05	10.918,30	1.036,36	1.098,01	5.414,62	3.367,00	2,31
abr/05	10.423,00	1.042,30	311,06	6.516,61	2.551,50	1,53
mai/05	9.916,00	991,60	113,19	5.573,41	3.237,00	0,80

jun/05	9.064,00	906,40	526,66	6.722,00	906,00	2,94
jul/05	7.850,00	785,00	243,99	5.499,10	1.320,00	1,91
ago/05	6.280,00	628,00	82,87	4.696,40	870,00	2,73
set/05	5.944,00	594,40	293,40	3.772,74	1.284,00	-0,54
out/05	5.944,00	594,40	91,00	2.887,80	2.368,00	2,80
nov/05	8.644,00	864,40	330,13	5.346,70	2.100,00	2,77
dez/05	9.319,00	883,15	20,00	7.806,30	600,00	9,55
Total 2005	106.390,62	10.458,53	4.084,14	66.656,95	25.177,50	13,50
Total	218.697,98	21.146,83	11.410,97	95.783,12	90.353,49	3,57

Ora, o art. 42 da Lei nº 9.430/1996 cria uma presunção relativa de omissão de rendimentos, passível de prova em sentido contrário. Diante da existência de provas nos autos de que parte dos recursos depositados/creditados não pertencem ao Contribuinte mas sim a terceiros, imperioso afastar a presunção, excluindo da base de cálculo os valores que, comprovadamente, não se configuraram rendimento.

Entendo, portanto:

- 2004 - transferência de R\$ R\$ 94.302,16 para os locadores, e outros R\$ 7.326,83 despendidos na administração dos imóveis, totalizando o valor de R\$ 101.628,99 como recursos comprovados, que devem ser excluídos da base de cálculo;
- 2005 - transferência de R\$ 91.834,45 para os locadores, e outros R\$ 4.084,14 despendidos na administração dos imóveis, totalizando o valor de R\$ 95.918,59 como recursos comprovados, que devem ser excluídos da base de cálculo.

Da multa qualificada:

Argumenta o Recorrente, subsidiariamente, pela redução da multa qualificada, uma vez que não há comprovação de dolo mas, no máximo, de desorganização.

Remontando ao TVF, percebe-se que, após transcrever o art. 44, I e §1º, da Lei nº 9.430/1996, e os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, a autoridade lançadora esclareceu que:

"No caso da fiscalização em curso, nos anos-calendário de 2004 e 2005, o sujeito passivo apresentou declarações de imposto de renda com rendimentos declarados incompatíveis com sua movimentação bancária. Intimado a comprovar a origem dos recursos creditados/depositados em suas contas-correntes, para justificais tais depósitos, citou diversas transações comerciais que ele teria realizado sem, no entanto, apresentar documentos hábeis e idôneos comprobatórios dessas transações. Não se trata, neste caso sob foco, de valores de pouca significância, cuja atitude omissiva em declará-los ao fisco federal pudesse ser atribuída a falhas providas da negligência em seus controles

fiscais. Trata-se de elevados valores depositados em suas contas-correntes, de origem não comprovada, cujo montante superou a cifra de R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais). Portanto, está claro que o fiscalizado, ao tentar omitir recursos de tal monta à Administração Tributária Federal, tinha consciência de que a conduta levaria ao resultado ilícito." - fl. 39.

Em outras palavras, o lançamento foi qualificado única e exclusivamente em função do seu valor, do montante identificado e presumido como renda omitida.

A verdade é que a Lei criou a presunção de omissão de rendimentos quando da constatação de depósitos bancários de origem não comprovada exatamente para facilitar o processo de fiscalização, invertendo o ônus probatório em desfavor do Contribuinte. Constatada a hipótese de presunção, configura-se plausível o lançamento.

Para aceitar a qualificação da multa, imputando verdadeiro crime ao sujeito passivo, necessário se faz um novo passo: a demonstração do dolo. Não basta a mera constatação da ocorrência de omissão do rendimento, ainda que por longo período ou, como no caso, de grande valor; é necessário que reste demonstrado, estreme de dúvidas, a conduta dolosa do Contribuinte.

Nesse caminho já se consolidou a jurisprudência deste e.CARF, como se observa dos seguintes enunciados:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

In casu, uma vez que a qualificação da multa foi genérica, sem demonstrar especificamente a intenção dolosa por parte do Contribuinte, o que se comprova, inclusive, pela mera transcrição dos três artigos (71, 72 e 73) da Lei nº 4.502/1964, é necessário concordar com o Contribuinte e afastar a qualificação da multa de ofício.

Dispositivo:

Diante de tudo quanto exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir da base de cálculo o montante de R\$ a 2004 e R\$ 91.834,45 referente a 2005.

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

Processo nº 10630.721012/2009-55
Acórdão n.º **2202-003.828**

S2-C2T2
Fl. 2.304
