



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

Processo n° 11516.720366/2011-76
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-001.814 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de março de 2016
Matéria IRPJ e tributação reflexa - Omissão de Receitas; Pessoa Física Equiparada à Pessoa Jurídica
Recorrente RUBENS MACHADO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA.

A presunção legal de omissão de receitas preceituada no artigo 42 da Lei nº 9.430/96 autoriza o lançamento tributário quando, devidamente intimada, a contribuinte não logre comprovar a origem dos recursos que ingressaram em suas contas bancárias.

ÔNUS DA PROVA. PRESUNÇÃO LEGAL.

Nos casos de lançamento tributário por presunção legal, o ônus da prova inverte-se e passa ao contribuinte fiscalizado a responsabilidade por descaracterizar o ilícito tributário.

ARBITRAMENTO. HIPÓTESES LEGAIS.

A não escrituração dos livros contábeis a que se sujeita o contribuinte, acarreta o arbitramento consoante previsto no artigo 530 e incisos do Regulamento do Imposto de Renda vigente - RIR/99 (Decreto nº 3.000/99).

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido em relação à tributação do IRPJ deve acompanhar as autuações reflexas de PIS, COFINS e CSLL.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

SUJEITO PASSIVO. EQUIPARAÇÃO DA PESSOA FÍSICA À PESSOA JURÍDICA. EMPRESA INDIVIDUAL.

Para fins tributários, independente de registro ou não, são empresas individuais 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora.

(documento assinado digitalmente)

ANA DE BARROS FERNANDES WIPPRICH - Relatora

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Presidente

Participaram do julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (presidente da turma), Alberto Pinto Souza Júnior, Ana de Barros Fernandes Wipprich, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Rogério Aparecido Gil e Talita Pimenta Félix.

Relatório

Trata de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 10-46.725/13, proferido pela Quinta Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre/RS, e-fls. 662 a 668, que manteve as exigências fiscais de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, relativas aos anos-calendários de 2006, 2007 e 2008, no valor total de R\$ 376.527,96, incluídos juros de mora e multa de ofício regular (75%).

Os Autos de Infração e Termo de Verificação Fiscal encontram-se às e-fls. 430 a 528.

A fiscalização iniciou-se na pessoa física de Rubens Machado e foi provocada por demanda do Poder Judiciário, em vista da possibilidade de ocorrência de crime contra a ordem tributária em vista da vultosa movimentação financeira verificada em suas contas bancárias (e-fls. 14 e 15).

Em depoimento pessoal prestado à Polícia Federal em 12/07/2007, o autuado esclareceu:

(...) “QUE no ano de 2001 abriu uma conta na Caixa Federal número 16468-4, agência 0409 a qual tinha por finalidade a retirada de um financiamento imobiliário, sendo a mesma conjunta com a sua esposa CECILIA SOIKA MACHADO, que é funcionária pública; QUE, a sua atividade profissional é de comerciante, mais especificamente adquire materiais e equipamentos ligados ao fornecimento e transmissão de energia elétrica, ou seja, cabos, transformadores, geradores, etc;

QUE, para esta finalidade, os seus clientes depositam o dinheiro na sua conta para que possa efetuar o pagamento ou a aquisição dos bens; QUE, de regra as aquisições são feitas no nome das próprias empresas-clientes, sendo que eventualmente a nota é emitida em seu nome como pessoa física; QUE as empresas, no caso de aquisição de bens em seu nome por vezes recusam os produtos, hipótese em que revende esses produtos a outras empresas; QUE os seus clientes principais são PAMPELL, TRG, ISOTRAFO, MOGISE, C-MONTINI, VILLAREAL, COMERCIAL LIMA DE METAIS, DINÂMICA MATERIAIS INDUSTRIAIS LTDA, MOGI WATTS, DW MOTORES E TRANSFORMADORES E SIANFER; QUE não recorda de ter feito negócios com uma empresa de nome PACKFER, sendo que caso tenha realizado isso ocorreu em pequenos valores; QUE os valores que recebia das empresas-cliente transitavam pela conta mantida junto a CEF; QUE não recebia comissão dessas empresas, apenas adquiria os produtos pelo preço mais baixo possível e o revendia pelo valor de mercado, lucrando com a diferença e também assumindo os riscos de eventual prejuízo; (...); QUE, perguntado a respeito da comprovação dos negócios realizados com as citadas empresas responde que teria como comprová-los documentalmente; (...); QUE conhece o proprietário da COMERCIAL LIMA DE METAIS (...), que se chama ROBERTO OU ALBERTO, sendo que não detém nenhuma participação junto a essa empresa, mesmo que informal; QUE não possui nenhuma empresa constituída em seu nome e nem em nome de terceiros; QUE não apresentou os seus rendimentos a tributação por não ter renda suficiente, na sua opinião; (...)"

A fiscalização verificou que havia alta movimentação financeira na referida conta bancária (CEF) para os anos-calendários de 2006, 2007 e 2008, nos valores de R\$ 883.476,00, R\$ 1.021.197,00 e R\$ 1.305.197,00, respectivamente, e, em contraposição, o contribuinte, pessoa física, havia entregue DIRPF "zeradas" para estes anos-calendários e nem possuía firma individual ou empresa.

Intimado e reintimado a esclarecer sobre seus rendimentos e apresentar documentação pertinente, bem como extratos bancários e comprovantes dos valores que transitavam em contas correntes e/ou aplicações financeiras/poupanças, o contribuinte nada apresentou a este respeito, pelo que a fiscalização obteve os referidos extratos bancários mediante a emissão das Requisições de Informações sobre Movimentações Financeiras (RMF).

De posse dos extratos bancários, a fiscalização relacionou os depósitos individualmente, excluindo os valores estornados (por devolução), e intimou novamente o contribuinte a esclarecer a origem dos recursos depositados, bem como apresentar documentação comprobatória correspondente, e, mais uma vez, o contribuinte não respondeu à intimação (e-fls. 372 a 385).

Visando identificar se a conta bancária realmente era movimentada pelo contribuinte e as origens dos valores depositados e creditados (TED), foram intimadas algumas pessoas (22) identificadas nos depósitos, denotando as suas respostas que o contribuinte comercializava sucatas, arrematava lotes de sucatas em leilões, intermediava compras e vendas de equipamentos/sucatas, fazia fretes diversos, desembaraço de equipamentos de Manaus, recebia comissões, vendia transformadores usados, venda de caminhão, entre outros, consoante respostas transcritas no Termo de Verificação Fiscal. Todavia, apesar das respostas que demonstraram as atividades empresariais do contribuinte a grande maioria dos clientes não possuía, ou não enviou, documentação hábil que pudesse justificar os depósitos/créditos havidos na conta corrente do contribuinte.

Detectado que a pessoa física exercia atividades empresariais na informalidade, a fiscalização equiparou-a à pessoa jurídica, com fulcro no artigo 150, § 1º, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99 - RIR/99) - primeiro intimou o contribuinte a inscrever-se no CNPJ, como não o fez, realizou a inscrição de ofício.

Nesta Intimação Fiscal o contribuinte também foi intimado a apresentar os livros contábeis obrigatórios, sendo alertado que o lucro poderia ser arbitrado, nos termos do artigo 530, inciso III, do RIR/99 (e-fls. 411).

Foi continuada a ação fiscal na pessoa jurídica constituída de ofício e a fiscalização lavrou novo Termo de Intimação Fiscal, nos seguintes termos:

Em 11/03/2011 encaminhamos à pessoa física equiparada a pessoa jurídica Rubens Machado, CNPJ 13.307.507/0001-34, o Termo de Início de Fiscalização e Intimação Fiscal Nº 081/11 (fls. 413 a 426), solicitando: comprovantes da origem dos recursos creditados em conta corrente listados no anexo “VALORES CREDITADOS EM CONTA CORRENTE DE TITULARIDADE DE RUBENS MACHADO CUJA ORIGEM NÃO FOI COMPROVADA”; e os livros de escrituração contábil obrigatórios, relativos ao período de 01/01/2006 a 31/12/2008, para a pessoa jurídica Rubens Machado, CNPJ 13.307.507/0001-34. Neste Termo informamos ao contribuinte: que, no relatório citado estavam listados os depósitos efetuados nos anos-calendário de 2006 a 2008 cuja origem não havia sido comprovada até a data de lavratura do Termo; que os cheques depositados devolvidos estavam lançados a débito no citado relatório, de modo a não serem considerados como receita omitida; que os depósitos cuja origem não fosse comprovada seriam considerados receita omitida pela pessoa jurídica Rubens Machado, CNPJ 13.307.507/0001-34, nos termos do artigo 42 da lei 9.430/96, tendo em vista que a conta da pessoa física Rubens Machado era utilizada para que este exercesse atividades primordialmente empresariais; e que a não apresentação da escrituração contábil sujeitaria o contribuinte ao arbitramento do lucro com os elementos disponíveis, conforme disposto no artigo 530, inciso III do RIR/99.

Mais uma vez, o contribuinte ficou-se em silêncio e não respondeu ao Termo de Intimação Fiscal.

A fiscalização utilizou os documentos fiscais (Notas Fiscais e Recibos) encaminhados pelos clientes do contribuinte para fundamentar a tributação de receita omitida decorrente de revenda de mercadorias, no caso, sucatas de ferro e transformadores, consoante tabela demonstrativa elaborada no Termo de Verificações Fiscais.

Após o cotejo entre as informações dos referidos recibos e Notas Fiscais e lista de depósitos/créditos havidos na conta corrente do contribuinte Rubens Machado, alguns valores foram excluídos, consoante explicado:

[...]

b) em relação aos recibos emitidos para Smiles Transformadores, estão sendo considerados como comprovados os créditos bancários listados na tabela a seguir, os quais estão sendo excluídos do relatório “VALORES CREDITADOS EM CONTA CORRENTE DE TITULARIDADE DE RUBENS MACHADO CUJA ORIGEM NÃO FOI COMPROVADA”. Destacamos que a TED de 01/11/2007, no valor de R\$ 5.000,00 permaneceu sem origem comprovada, pois o recibo apresentado, no valor de R\$ 13.490,00 não foi emitido pelo contribuinte.

[tabela]

Destaque-se ainda que todos os demais créditos bancários na conta corrente do contribuinte permaneceram com origem não comprovada, tendo em vista que não foram apresentados comprovantes rendimentos tributáveis (Notas Fiscais ou recibos emitidos pelo contribuinte), isentos ou não tributáveis ou sujeitos à tributação exclusiva coincidentes com as transferências bancárias.

(grifos não pertencem ao original)

Desta forma, a fiscalização procedeu à tributação da pessoa jurídica de Rubens Machado, para a exigência de IRPJ e tributação reflexa (CSLL, PIS e Cofins), relativamente aos anos-calendários de 2006, 2007 e 2008, por detectadas as seguintes infrações tributárias na auditoria: omissão de receitas na revenda de mercadorias e presunção legal de omissão de receitas evidenciada por créditos bancários, cuja origem não foi justificada pelo contribuinte, devidamente intimado a fazê-lo. O regime de tributação foi o arbitramento do lucro em face da não apresentação de livros contábeis obrigatórios pelo contribuinte.

Todo o relato dos procedimentos fiscais consoante documentos dos autos e Termo de Verificações Fiscal de e-fls. 430 a 462.

A Turma de Julgamento de Primeira Instância manteve os lançamentos tributários e assim restou ementado o aresto:

PESSOA FÍSICA EQUIPARADA À PESSOA JURÍDICA.

São empresas individuais, equiparadas às pessoas jurídicas, 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.

ARBITRAMENTO DO LUCRO.

A não apresentação da escrita contábil na forma das leis comerciais e fiscais, em estando a elas obrigado, implica tributação pelo lucro arbitrado.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS.

Configuram omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito mantida junto a instituição financeira, em que o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

CONSTITUCIONALIDADE. ANÁLISE NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

A instância administrativa não detém competência para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis.

CONTRIBUINTES E TRIBUTAÇÃO REFLEXA

As empresas individuais equiparadas às pessoas jurídicas pela legislação do imposto de renda são também contribuintes da CSLL, da Contribuição para o PIS e da Cofins.

Os lançamentos reflexos da CSLL, Contribuição para o PIS e Cofins observam o mesmo procedimento adotado no auto de infração do IRPJ, devido à relação de causa e efeito que os vincula.

Importante salientar neste relatório que as matérias aventadas na impugnação aos lançamentos tributários foram as seguintes, consoante relatório do acórdão recorrido e da referida defesa acostada às e-fls. 535 a 548:

Razões de defesa

A contribuinte diz que pratica atividade comercial, mas não em nome próprio. O comércio seria praticado por conta de terceiros. O recorrente seria um representante comercial. Na doutrina predominaria o entendimento de que os representantes comerciais são comerciantes, mesmo que operem em nome alheio, porque exercem atividade auxiliar do comércio, preparatório da compra e venda.

Os verdadeiros adquirentes das mercadorias seriam os clientes e não o recorrente. Diz (fl. 537):

Esta intermediação comercial ou comércio por conta de terceiros, torna-se mais evidente ns situações em que o cliente adquirente das mercadorias recusa os produtos, por razões diversas e exige que o Recorrente revenda esses produtos para outras empresas para ressarcir o valor que lhe foi depositado. Nesta situação, é obvio que quem está vendendo as mercadorias é o cliente, então o Recorrente, pois foi este quem as adquiriu, o Recorrente fez apenas a intermediação do negócio.

As declarações prestadas à polícia federal confirmariam ser essa a atividade realizada. Transcreve trechos dos depoimentos.

O fato de o recorrente ter emitido algumas notas fiscais não lhe retiraria a condição de intermediário, haja vista que o Recorrente somente o fez por determinação do cliente pra conseguir transportar as mercadorias do local da compra até a sede ou outro local que lhe foi indicado pelo cliente representado.

A remuneração que percebia seria de 5%, assim, todos os depósitos efetuados em sua conta bancária, somente 5% são rendimentos seus. Os clientes circularizados teriam ratificado a situação de representante comercial praticada pelo recorrente. À fl. 537/541 reproduz as informações prestadas por diversos clientes, destacando informações que dariam conta de realizar intermediação de negócios.

Traz jurisprudência da Receita Federal acerca da matéria.

Em razão das razões expostas, o recorrente não estava obrigado a manter registros das operações e transações que realizou, exigência que seria aplicável tão somente aos clientes pessoas jurídicas que representou.

Submeter o montante de todos os depósitos em conta bancária à tributação ofenderia o princípio da capacidade contributiva e teria caráter confiscatório.

Fixados os termos do litígio, o voto-condutor apreciou as razões de defesa, fundamentando o decisório:

A defesa consente que atendia todos os requisitos para se enquadrar como empresa individual: exploração do comércio, habitual e profissionalmente, vendendo bens com objetivo de lucro. Um único requisito diz não cumprir: atuar em nome próprio. A matéria litigiosa é, então, definir se o interessado atuava em nome próprio ou em nome de terceiros.

Entendo que está demonstrada a atuação em nome próprio do Sr. Rubens Machado, pelas razões abaixo.

1 – Em declaração à polícia federal, informou que não recebia comissões; que adquiria produtos para revendê-los por preço maior, lucrando com a diferença e assumindo os riscos de eventual prejuízo. Esse excerto do depoimento está à fl. 18.

2 – Em que pese afirme ter recebido comissões de 5% sobre o preço das mercadorias comercializadas, nenhuma prova nesse sentido foi trazido aos autos. A prova poderia ser efetuada com os extratos bancários, demonstrando, exemplificativamente, o ingresso dos recursos, o pagamento da mercadoria correspondente e o recebimento ou retenção da comissão correspondente. Mas nenhuma demonstração disso foi feita.

3 – Não há indicativo de compra por ordem de terceiros, nenhum documento veio ao processo que demonstre isso. Não existem as alegadas ordens para que compre tais ou quais materiais, podendo pagar até determinado preço. As informações prestadas pelas empresas demonstram que o Sr. Rubens Machado adquiria os produtos e os revendia, às vezes comprando lotes maiores e revendendo para diversas empresas. Veja-se informações prestadas por:

– Comercial Lima de Metais. Conforme relatório fiscal, teria havido compras de partes de lotes de sucatas arrematadas, pois a compradora não tinha condições de adquirir lotes inteiros. Afirma que o Sr. Rubens Machado comprava os lotes e saía entregando as mercadorias nos mais diversos estados da federação, que prometia enviar notas de venda, mas nem sempre o fazia.

– Smile Transformadores Ltda., informou que pagou pela compra de transformadores usados;

– Flavel Multimarcas de Veículos Ltda., pagou pela aquisição de um caminhão;

– Osmar Noronha informa que pagou pela compra de material elétrico, mas o devolveu por estar em desacordo com o pedido.

4 – A devolução de produtos ao Sr. Rubens Machado também evidencia que ele agia em nome próprio. Se a aquisição tivesse sido por conta de terceiro, não caberia a devolução ao suposto intermediário, mas sim a devolução ao vendedor. Assim, se 'A' vende para 'B' em negócio intermediado pelo Sr. Rubens e o produto está em desacordo, caberia a devolução do produto à 'A'. A devolução para o suposto intermediário demonstra que ele era o vendedor.

5 – Houve a emissão de notas fiscais avulsas pelo Sr. Rubens Machado. A defesa não demonstrou que essas mercadorias haviam sido adquiridas por ordem e conta de terceiros. Portanto, são vendas autônomas efetuadas pelo autuado.

Muitas das pessoas jurídicas circularizadas informaram que o Sr. Rubens Machado intermediava a compra e venda de sucatas e produtos do gênero. Mas essa intermediação, pelo que defluiu das respostas, não era realizada por conta do futuro destinatário do produto, mas por conta própria do autuado, pois é ele quem assumia o risco do negócio.

Até é possível que houvesse também aquisições por conta de terceiros e mediante comissionamento, apesar de isso não estar comprovado por documentos. Mas seguramente havia a realização de vendas de produtos de forma habitual, profissional, com fim de lucro, realizadas por conta própria do Sr. Rubens Machado. E, assim, acertado foi equipará-lo à pessoa jurídica, com base na legislação

anteriormente citada.

[...]

Segue o voto apreciando a questão do arbitramento do lucro e sobre a arguição de confisco e ofensa à capacidade contributiva.

Tempestivamente¹, o autuado interpôs o Recurso Voluntário de e-fls. 684 a 730 acrescentando diversas argumentações contestatórias àquelas arguídas na defesa inicial, em suma:

a) nulidade do procedimento fiscal ao obter os extratos bancários da conta corrente do recorrente por quebra de sigilo sem autorização judicial, alegando que existem dois julgados do Supremo Tribunal Federal que vedam este procedimento do fisco federal, ainda que amparado pela Lei Complementar nº 105/01, processados sob o rito processual que concede os efeitos da repercussão geral, pelo que o Carf está vinculado aos termos destes julgados - RExt. STF nºs 389.808 e 387.604;

b) nulidade do procedimento fiscal por ausência de processo específico para a realização do arbitramento, citando o artigo 148 do CTN; destaca que não houve intimação prévia, nem foi lavrado Termo de Arbitramento;

c) decadência das exigências de tributos relativa aos meses anteriores a abril de 2006, tendo em vista a ciência do recorrente em 05/05/2011;

d) no mérito, ataca o artigo 42 da Lei nº 9.430/96, defendendo tese sobre a sua inaplicabilidade, e a impossibilidade da utilização de extratos bancários; alega, entre outras razões, que a fiscalização é obrigada a comprovar a renda consumida, a efetiva ocorrência do fato gerador, além de reprimir que o acesso às informações ao CPMF não autorizam a quebra do sigilo bancário etc;

f) argumenta que todos os depósitos foram tributados, sem a fiscalização extrair dos totais os adiantamentos de clientes, empréstimos etc; invoca a súmula nº 182 do TRF;

g) requer que a fiscalização deveria ter aplicado a legislação mais favorável ao recorrente e tributar pelo Simples e não arbitrado o lucro do contribuinte;

h) ataca a multa de ofício cominada (75%) por ofender os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e por ter natureza confiscatória.

A matéria que foi ventilada na impugnação e reiterada no recurso voluntário, em termos, versa sobre ser indevida a equiparação da pessoa física à pessoa jurídica em razão de:

i) as informações dos clientes do recorrente demonstram cabalmente que este era apenas um intermediário comercial, que recebia comissões no percentual de 5%;

ii) as operações detectadas pela fiscalização, utilizadas para a comprovação do comércio, para estabelecer a equiparação, não retratam qualquer habitualidade, ou profissionalismo, pois foi apenas uma em 2006, cinco em 2007 e seis em 2008;

¹ Termo de Ciência Pessoal nº 23/12/13 (e-fls. 677) e 24/08/2001

Recurso Voluntário nº 23/01/14 (e-fls. 683) E BARROS FERNANDES WIPPRICH, Assinado digitalmente em 15/03/2016 por ANA DE BARROS FERNANDES WIPPRICH, Assinado digitalmente em 15/03/2016 por EDELI PEREIRA BESSA

iii) ataca o arbitramento do lucro por ter sido realizado sobre a totalidade das receitas, sem que a fiscalização separasse as operações por comerciais e prestações de serviço, sendo que estas últimas deveriam ter sido levadas à tributação da pessoa física e não da jurídica.

É o suficiente para o relatório. Passo ao voto.

Voto

Conselheira Ana de Barros Fernandes Wipprich, Relatora

Conheço do Recurso Voluntário, por tempestivo.

Início o voto pela apreciação das matérias relatadas, questões de fato suscitadas pela recorrente, que foram tanto argumentações ventiladas na impugnação oferecida contra os lançamentos tributários objetos deste litígio, quanto no recurso ora analisado.

A recorrente argumenta que a fiscalização detectou pouquíssimas operações negociais nos extratos bancários da conta corrente que espelhou as movimentações financeiras ocorridas em 2006, 2007 e 2008, o que inviabiliza a equiparação da pessoa física à jurídica, pois não restou plenamente caracterizado nem a habitualidade, nem o profissionalismo, atributos necessários à equiparação e caracterização das atividades empresariais.

A recorrente, na verdade, não captou a integralidade dos esclarecimentos tecidos pela fiscalização no Termo de Verificações Fiscal e a abrangência dos trabalhos fiscais.

A movimentação da conta corrente do recorrente evidencia mais de 100 depósitos/créditos por ano, sem que houvesse qualquer justificativa por sua parte de esclarecer a origem destes recursos. Basta checar nos Termos de Intimações Fiscais enviados à pessoa Física e repetido à empresa constituída de ofício, além do próprio Termo de Verificações Fiscais nos quais todos os créditos bancários foram devidamente relacionados, de forma individual.

Ademais, em razão da recorrente não haver respondido qualquer pedido de esclarecimento da fiscalização, pretendendo entender as atividades empresariais da pessoa física detentora da conta corrente bancária, justamente em vista da alta movimentação financeira, resolveu intimar, aleatoriamente, algumas das pessoas que depositaram valores na conta (22 pessoas), ao que informaram quais as atividades negociais praticadas pela pessoa física. Cada resposta também está descrita minuciosamente do Termo de Verificações Fiscais, bem como acostados aos autos em suas integralidades.

Da relevante movimentação financeira e respostas elucidativas dos clientes dos negócios de Rubens Machado e, ainda, do seu próprio depoimento à Polícia Federal, é que aplicou-se as disposições do artigo 150, § 1º, inciso II, do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99) e equiparou-se a pessoa física à pessoa jurídica, estando correto o procedimento fiscal, sem qualquer mácula. Assim dispõe o remissivo legal:

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:

(...)

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");

As operações comerciais invocadas pela recorrente no recurso voluntário, como insuficientes para estabelecer a equiparação realizada, são concernentes apenas àquelas operações cujas empresas apresentaram documentos hábeis para que o lançamento tributário fosse efetuado como omissão de receitas de vendas. Todavia, não foram as operações comerciais mais significativas e que evidenciaram o profissionalismo e a habitualidade empresarial retratada nas mais de trezentas movimentações bancárias só de crédito existentes na conta corrente do fiscalizado, bem como esclarecimentos prestados por terceiros e pelo próprio equiparado em depoimento à Polícia Federal.

No que respeita à contestação de que Rubens Machado não pode ser equiparado à pessoa jurídica, pois recebia somente comissões e atuava na verdade como representante comercial, e que as informações prestadas pelos clientes demonstram este fato e que só recebia 5% a título de comissões nestas operações comerciais, a recorrente não logrou apresentar documentação que assim comprovasse. E as respostas dos clientes nem sempre assim evidenciaram. Além do mais, aqueles clientes que entregaram comprovantes hábeis das operações, comprovaram, ao contrário, o comércio realizado por Rubens Machado, tanto que as receitas, omitidas, foram tributadas.

A recorrente não apresentou um documento hábil que fosse a título de comissão recebida por Rubens Machado, em trabalho por conta de terceiros, e não por conta própria.

A Turma de primeira Instância rechaçou com firmeza esta argumentação, vejamos:

Entendo que está demonstrada a atuação em nome próprio do Sr. Rubens Machado, pelas razões abaixo.

1 – Em declaração à polícia federal, informou que não recebia comissões; que adquiria produtos para revendê-los por preço maior, lucrando com a diferença e assumindo os riscos de eventual prejuízo. Esse excerto do depoimento está à fl. 18.

2 – Em que pese afirme ter recebido comissões de 5% sobre o preço das mercadorias comercializadas, nenhuma prova nesse sentido foi trazido aos autos. A prova poderia ser efetuada com os extratos bancários, demonstrando, exemplificativamente, o ingresso dos recursos, o pagamento da mercadoria correspondente e o recebimento ou retenção da comissão correspondente. Mas nenhuma demonstração disso foi feita.

3 – Não há indicativo de compra por ordem de terceiros, nenhum documento veio ao processo que demonstre isso. Não existem as alegadas ordens para que compre tais ou quais materiais, podendo pagar até determinado preço. As informações prestadas pelas empresas demonstram que o Sr. Rubens Machado

adquiria os produtos e os revendia, às vezes comprando lotes maiores e revendendo para diversas empresas. Veja-se informações prestadas por:

– Comercial Lima de Metais. Conforme relatório fiscal, teria havido compras de partes de lotes de sucatas arrematadas, pois a compradora não tinha condições de adquirir lotes inteiros. Afirma que o Sr. Rubens Machado comprava os lotes e saía entregando as mercadorias nos mais diversos estados da federação, que prometia enviar notas de venda, mas nem sempre o fazia

– Smile Transformadores Ltda., informou que pagou pela compra de transformadores usados;

– Flavel Multimarcas de Veículos Ltda., pagou pela aquisição de um caminhão;

– Osmar Noronha informa que pagou pela compra de material elétrico, mas o devolveu por estar em desacordo com o pedido.

4 – A devolução de produtos ao Sr. Rubens Machado também evidencia que ele agia em nome próprio. Se a aquisição tivesse sido por conta de terceiro, não caberia a devolução ao suposto intermediário, mas sim a devolução ao vendedor. Assim, se 'A' vende para 'B' em negócio intermediado pelo Sr. Rubens e o produto está em desacordo, caberia a devolução do produto à 'A'. A devolução para o suposto intermediário demonstra que ele era o vendedor.

5 – Houve a emissão de notas fiscais avulsas pelo Sr. Rubens Machado. A defesa não demonstrou que essas mercadorias haviam sido adquiridas por ordem e conta de terceiros. Portanto, são vendas autônomas efetuadas pelo autuado.

Muitas das pessoas jurídicas circularizadas informaram que o Sr. Rubens Machado intermediava a compra e venda de sucatas e produtos do gênero. Mas essa intermediação, pelo que defluiu das respostas, não era realizada por conta do futuro destinatário do produto, mas por conta própria do autuado, pois é ele quem assumia o risco do negócio.

As colocações acima foram bem pontuadas e a recorrente não logrou rechaçá-las, nem apresentou documentação, de forma a convencer do contrário esta turma julgadora de segunda instância.

Ademais, o que importa no presente litígio é que a fiscalização procedeu aos lançamentos tributários com fulcro em documentos hábeis e idôneos que obteve junto a terceiros (da revenda de mercadorias e não do recebimento das alegadas comissões) e também com respaldo no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, por duas razões fundamentais: a primeira porque o contribuinte não declarou receita alguma ao fisco durante três anos, a despeito de intensa movimentação financeira; a segunda, porque a fiscalização assim procedeu em resposta à absoluta inércia e descaso do próprio contribuinte, que não atendeu a um termo de intimação fiscal para possibilitar que os lançamentos tributários fossem realizados em outras bases legais.

Se a recorrente pretendeu que as autuações, por omissão de receitas, fossem realizadas na forma não presumida (artigo 42 da lei nº 9.430/96), deveria ter exibido durante a fiscalização, quando intimada, os documentos comprobatórios de sua alegada condição de representante comercial. Alegar e não comprovar, e o mesmo que nada alegar.

Esta mesma linha de convicção serve para rebater a argumentação que a fiscalização deveria ter arbitrado o lucro separando as operações comerciais das operações de

prestações de serviços e que, estas últimas, deveriam ter sido tributadas na pessoa física. A argumentação é descabida e ausente de amparo legal. A prestação de serviços, de forma habitual e profissional, também enseja a equiparação da pessoa física à jurídica. E na tributação realizada com estrita observância aos preceitos legais, como se verifica no presente caso, com fulcro em presunção legal de omissão de receitas evidenciada por depósitos bancários cuja origem não é justificada pelo detentor da conta, não faz a menor diferença se a receita da pessoa jurídica adveio de prestação de serviços ou do comércio.

Por conseguinte, o acórdão proferido em primeira instância deve ser mantido na íntegra.

Com relação às demais argumentações trazidas em sede recursal deve restar claro algumas posições adotadas neste julgado.

Da decadência alegada, que teria ocorrido em relação aos meses de janeiro a abril de 2006 (ou primeiro trimestre de 2006, para as exigências de IRPJ e CSLL), mister é salientar que a recorrente não procedeu a qualquer recolhimento, ou confessou qualquer débito (em DCTF), nos termos do Recurso Especial STJ nº 973.733/SC, cujo rito processual (recursos representativos de controvérsia) impõe a observância obrigatória pelas turmas julgadoras do Carf:

Relator: Min Luiz Fux

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 inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.055/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007 [...])

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 reguladas 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).

[...]

Assim é que 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 prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o

mesmo inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

(grifos não pertencem ao original)

No caso em concreto, a recorrente não procedeu a qualquer antecipação de pagamentos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, ou sequer confessou à Administração Tributária os débitos tributários, pelo que o preceito a ser aplicado na contagem do prazo decadencial é o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN.

Afasta-se a arguição da decadência.

Da nulidade do procedimento fiscal, por suposta quebra de sigilo fiscal sem a autorização judicial, tese que estaria sendo acolhida no Supremo Tribunal Federal e, segundo entendimento da recorrente, as decisões exaradas nos Recursos Extraordinários nºs 389.808 e 387.604 se processaram sobre o rito processual que concede os efeitos da repercussão geral, deve restar esclarecido que assim não ocorreu. As referidas decisões têm o condão de só serem válidas entre as partes, não possuindo efeitos *erga omnis*, pelo que não pode ser invocada em favor próprio da recorrente, e não foram declaradas, pela Corte Suprema, para a aplicação em repercussão geral. A fiscalização, no presente caso, pautou-se por observar todos os procedimentos legais vigentes exigidos para a obtenção dos extratos bancários que serviram de indícios para a caracterização da presunção de omissão de receitas preceituada no artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

Da necessidade, inarredável de "processo específico de arbitramento", prescrito no artigo 148 do CTN², é absurda a interpretação cognitiva da recorrente a respeito do assunto. Primeiro, porque o artigo do código trata de arbitramento *de preços e valores* e não do regime de tributação para apuração de lucro, cujo preceito legal está no artigo 530 do RIR/99. Segundo, porque o *processo* a que se refere o dispositivo legal é o processo administrativo fiscal e não um processo específico para arbitramento de preços e valores, o que não se aplica de forma alguma ao caso em concreto.

Da inaplicabilidade do artigo 42 da lei nº 9.430/96, importante esclarecer que a Súmula TRF nº 182 encontra-se superada após a edição desta norma jurídica tributária e, de igual forma, as argumentações quanto à comprovação, por parte da fiscalização, a respeito da efetividade da ocorrência do fato gerador, consumo da receita ou qualquer outro fato, para subsidiar os lançamentos tributários, com exceção aos créditos bancários que evidenciam a omissão de receitas.

As presunções legais vêm expressas na lei tributária. O próprio legislador destaca situações especiais nas quais os indícios pressupõem a ocorrência do fato gerador, no caso, a obtenção de receita. São situações que de tão excepcionais denunciam o ilícito tributário.

O numerário depositado em conta bancária, **não justificado** pelo contribuinte interpelado, constitui omissão de receita.

² Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Saliento, por oportuno, que os fiscalizados, pessoas física e jurídica, foram regularmente intimados a justificar os créditos, individualmente, relacionados. Todavia, sequer responderam às intimações fiscais. E, como já relatado, não há nos autos documentos capazes de justificar as origens dos créditos tributários, que compuseram as bases de cálculo dos valores exigidos nos Autos de Infração, com exceção àqueles obtidos junto a terceiros pela própria fiscalização.

As presunções legais, pois, surgem de situações nas quais, com tranquilidade, os indícios denotam a ocorrência do ilícito tributário e erguem-se sobre indícios (no caso os depósitos bancários) que devem ser devidamente e fartamente provados, como no presente lançamento.

Vale a pena transcrever o artigo 239 do CPP, que conceitua indício:

Art.239.Considera-se indício a circunstância conhecida e provada, que, tendo relação com o fato, autorize, por indução, concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias.

Este *link* entre os indícios e o fato tributariamente relevante é fornecido pela norma tributária: depósitos não justificados ⇒ omissão de receitas; saldo credor de caixa ⇒ omissão de receitas; passivo fictício ⇒ omissão de receitas, e assim por diante.

As presunções enunciadas na norma tributária não são absolutas (*juris et juris*). São presunções legais relativas (*juris tantum*) o que significa que comportam provas em contrário. Estas provas deverão ser apresentadas pelo contribuinte e a própria norma traz esta condição expressa em seu bojo, pois foge à regra geral relativa ao ônus da prova (pertinente ao fisco).

Em todos os casos em que a lei expressamente declare a presunção, o ônus da prova é invertido e, na seara tributária, há muitos casos de presunções legais como a prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

Assim dispõem os artigos 925 e 926 do RIR/99:

Ônus da Prova

Art.924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §2º).

Inversão do Ônus da Prova

Art.925.O disposto no artigo anterior não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §3º).

Destarte, irrelevante para a aplicação do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, no lançamento tributário, a identificação da origem dos ingressos nas contas bancárias ou estabelecer-se qualquer nexos com o faturamento da empresa, ou outro objeto.

E com fulcro no artigo 926 acima reproduzido, quem tem o dever de provar que a origem dos valores depositados em conta de sua titularidade não provêm da obtenção de receitas (fato gerador), até então omitidas, é o sujeito passivo da obrigação tributária.

Inapropriada, ainda, a argumentação que a fiscalização deveria ter deixado de realizar o arbitramento do lucro, consoante impõe o artigo 530, inciso III, do RIR/99 e aplicar ao contribuinte faltoso a opção de aderir à sistemática do Simples, regime de favor fiscal que deve ser optado pelos contribuintes. Absoluta falta de amparo legal para esta arguição.

Inverossímil a alegação de que a autoridade fiscal não computou no levantamento dos valores creditados na conta corrente os valores a serem excluídos por não consistirem em créditos, tais como empréstimos, devoluções de cheques, estornos etc. Basta a leitura sequer acurada do Termo de Verificações Fiscal, bem como checar-se nos demonstrativos elaborados, que a fiscalização tomou este cuidado. Se houve qualquer erro no levantamento dos valores, individualmente relacionados, compete à recorrente apontar acuradamente tal erro.

Por derradeiro, as arguições de inconstitucionalidade/ilegalidade de normas tributárias vigentes (cominação da multa de ofício e a respeito do artigo 42 da Lei nº 9.430/96), por ofensivas a princípios constitucionais, tais como, razoabilidade, proporcionalidade ou constituírem normas de natureza confiscatórias, fogem estas discussões do âmbito do tribunal administrativo, devendo ser levadas ao Supremo Tribunal Federal. Esta matéria já foi sumulada:

Súmula CARFnº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Conclusão

No mais, adoto as razões de decidir da turma julgadora de primeira instância por não confrontadas pontualmente pela recorrente.

Por todo o exposto, voto em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes Wipprich